



INOVAÇÃO EM CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA: UMA SÍNTESE DO CONCURSO PROMOVIDO PELA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN

*INNOVATION IN COST MANAGEMENT IN PUBLIC ADMINISTRATION: A
SYNTHESIS OF THE CONTEST PROMOTED BY THE NATIONAL TREASURY
SECRETARIAT*

Euzébio Dias de Oliveira

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, PR, Brasil. E-mail: euzebioستي@yahoo.com.br

Daiane Inácio da Silva Nottar

Universidade Federal da Integração Latino-Americana, Paraguai. E-mail: daiane.nottar@unila.edu.br

José Antonio Cescon

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, PR, Brasil. E-mail: cescon@cescon.adm.br

Configurações Eduardo César Dechechi

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, PR, Brasil. E-mail: dechechi@gmail.com

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v12i1.1517> Recebido em: 05.12.2023 Aceito em: 14.05.2024

Resumo: O estudo tem por objetivo oferecer uma síntese para *benchmarking* dos aspectos inovadores em custos, apresentados pelos órgãos públicos finalistas do 1.º Concurso Inovação em Custos, promovido pela Secretaria do Tesouro Nacional em 2022. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e descritiva, com abordagem qualitativa. Foram identificadas boas práticas dentre os quais destaca-se a estruturação de unidade e/ou designação de equipe responsável pelo sistema de custos; a utilização de *software* de *Business Intelligence* para demonstração das informações; a utilização das informações do Programa de Gestão por Desempenho (PGD) como ferramenta auxiliar para identificação da carga horária aplicada nas atividades; a elaboração de indicadores para promover a redução dos custos; a associação de dimensões físicas dos custos; e a tempestividade das informações de custos, por meio da integração dos painéis demonstrativos com as fontes de dados e emissão de relatórios frequentes. Tendo em vista a relevância das informações obtidas, cabe destacar a importante contribuição do 1.º Concurso Inovação em Custos para a divulgação dos modelos e boas práticas permitindo a realização de *benchmarking* para o desenvolvimento, adoção ou melhorias dos sistemas de custos pelos órgãos públicos.

Palavras-chave: Gestão de Custo; Governança; Transparência; Métodos de Custeio; Boas Práticas.

Abstract: The study aims to provide a synthesis for benchmarking innovative cost aspects presented by the public agencies' finalists of the 1st Cost Innovation Contest, promoted by the National Treasury Secretariat in 2022. It is a bibliographic and descriptive research with a qualitative approach. Good practices were identified, among which the structuring of a unit and/or designation of a team responsible for the cost system stands out; the use of Business Intelligence software to demonstrate information; the use of information from the Performance Management Program (PGD) as an auxiliary tool to identify the workload applied in activities; the development of indicators to promote cost reduction; the association of physical dimensions of costs; and the timeliness of cost information through the integration of demonstrative panels with data sources and the issuance of frequent reports. Given the relevance of the obtained information, it is worth highlighting the significant contribution of the 1st

Cost Innovation Contest to disseminating models and best practices, allowing benchmarking for the development, adoption, or improvement of cost systems by public organizations.

Keywords: Cost Management; Governance; Transparency; Costing Methods; Best Practices.

Introdução

No Brasil, a partir da Lei Federal nº 4.320 (Brasil, 1964), são observados avanços importantes para o aprimoramento de controles financeiros e gestão de custos no setor público, em que, a exigência por mais transparência, eficácia e eficiência na prestação de seus serviços, impôs aos gestores a necessidade de maior controle e gerenciamento dos recursos públicos (Carvalho, Oliveira & Barbosa, 2022).

Para Magalhães, Silveira, Abrantes, Ferreira e Wakim (2010) medir custos é considerada uma ferramenta essencial na avaliação da eficiência das organizações, pois, através das informações de custos é possível obter relações entre os resultados alcançados *versus* recursos consumidos, proporcionando às instituições o autoconhecimento e comparações com outras entidades.

Neste contexto, para uma administração pública gerencial e eficiente, um sistema de informação de custos é considerado um instrumento contábil essencial (Padrones, Santos & Colares, 2017). Porém, apesar dos benefícios, a gestão estratégica de custos nos órgãos públicos brasileiros ainda é considerada em “estágio embrionário” (Messias, Ferreira, & Southes, 2018).

Frente a esta dificuldade e visando promover a adoção de sistemas de custos pelos órgãos públicos, dentre as ações governamentais realizadas, destaca-se a edição da NBC TSP n.º 34/2021, que estabelece as diretrizes e padrões para aplicação da contabilidade de custos nos órgãos públicos, tornando obrigatório identificar, acumular e relatar os custos a partir de janeiro de 2024.

De forma complementar, em 2022, a Secretaria do Tesouro Nacional editou o Manual de Gerenciar Custos do Governo Federal, com a finalidade de orientar os gestores públicos no desenvolvimento e implementação de modelos de gerenciamento de custos, auxiliando na seleção do sistema de informação de custos e na definição de funções e responsabilidades, a fim que os Órgãos Públicos atendam ao estabelecido na NBC TSP n.º 34/2021 (STN, 2022a).

Além do fortalecimento do arcabouço normativo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), realizou em 2022 o 1.º Concurso Inovação em Custos no Setor Público (CIC/STN), visando incentivar a inovação e reconhecer os servidores que atuam de forma proativa na gestão de custos, e ainda disseminar as soluções inovadoras que contribuam para fortalecer a gestão de custos no governo federal (STN, 2022b).

Com a disponibilização por parte da STN das apresentações e relatos dos modelos ao acesso público, possibilitou assim a realização de *benchmarking*. Deste modo, considerando a relevância do tema para os órgãos públicos e com o intuito de fornecer uma síntese das boas práticas empregadas e metodologias inovadoras, emerge a questão de pesquisa: *quais os métodos de custeio e principais aspectos inovadores dos sistemas de custos apresentados pelos finalistas do 1.º Concurso Inovação em Custos no Setor Público, que podem contribuir para a gestão de custos no setor público?*

Este estudo justifica-se, na medida em que fornece uma síntese dos métodos de custeio adotados pelos órgãos públicos, permitindo a realização de *benchmarking* para identificação de metodologias inovadoras e boas práticas que possam ser aplicáveis a outras instituições que estejam em processo de implantação ou aprimoramento de seus sistemas de custos, em momento extremamente oportuno, em razão da obrigatoriedade de implantação impostos pela mencionada NBC TSP n.º 34/2021, a partir de janeiro de 2024.

Para o meio acadêmico, sua relevância advém da contribuição para a discussão sobre metodologias de custeio aplicáveis aos órgãos públicos, abordando métodos, técnicas e modelos gerenciais de apoio à tomada de decisão.

Referencial teórico

Regulamentação de sistemas de custos no Governo Federal

Desde a Lei Federal n.º 4.320/1964, que instituiu as normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, de acordo com Carvalho et al. (2022), vem sendo implementadas no setor público brasileiro normas de controle financeiro e gerenciamento de custos, que gradativamente, tem estimulado uma melhor gestão dos recursos públicos.

Para se ter uma ideia do tempo esse tema é tratado pelo Estado, em 1967 foi editado o Decreto-Lei n.º 200/67, que estabelece a organização da Administração Federal e as diretrizes para a Reforma Administrativa, oportunidade em que as informações de custos passam a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar o processo de tomada de decisão (STN, 2018).

Este Decreto-Lei mencionado veio a ser regulamentado posteriormente pelo Decreto n.º 93.872 em 1986, que determina que os custos dos projetos e atividades devem ser apurados a fim de se evidenciar os resultados da gestão, prevendo punição para unidades que não disponibilizassem informações para mensuração (STN, 2018).

Neste mesmo sentido, a Carta Magna determina que os entes públicos devem manter de forma integrada, sistemas de controle interno, que propiciem o cumprimento de metas previstas, comprovem a legalidade e permitam avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 1988).

A perspectiva do princípio da eficiência, emanado na Constituição de 1988, segundo Santos, Costa e Voese (2016), foi reforçado com a edição da Lei Complementar n.º 101/01, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual passou a exigir a manutenção de sistemas de custos, que permitam a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos.

Nos anos seguintes outras importantes ações integraram o arcabouço legal e normativo para a modernização do Estado brasileiro, notadamente relacionadas ao controle e monitoramento dos custos como ferramenta de gestão e controle social, as quais são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1: Ações regulatórias sobre custos no setor público brasileiro

Norma	Descrição
Lei n.º 10.180/2001	Disciplina os Sistemas de Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contábil e de Controle Interno do Governo Federal, determina que o Sistema de Contabilidade Federal deve evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal; e estabelece à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência para tratar de custos no âmbito da Administração Pública Federal.
Acórdão -TCU n.º 1.078/2004 - 2ª. Câmara	Determina a adoção de providências para que a Administração Pública Federal disponha de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira, ante ao disposto na LRF e na LDO para 2004.
Portaria Interministerial n.º MPOG/MF/ CGU 945/2005	Cria a Comissão Interministerial visando propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.
Portaria MF n.º 184/2008	Determina que Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, desenvolva ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela <i>International Federation Of Accountants - IFAC</i> e às Normas Brasileira de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
Decreto n.º 6.944/2009	Destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de Órgãos dos sistemas já existentes no governo como SIAFI, SIAPE e SIGPlan. (Revogado pelo Decreto n.º 9.739/2019)
Decreto n.º 6.976/2009	Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e estabelece que deverão ser evidenciados os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.
Portaria-MF-STN n.º 634/2013	Dispõe sobre as diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da federação, determinando que a informação de custos deve permitir a comparabilidade, o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e unidades da administração, bem como o apoio aos gestores no processo decisório.

Fonte: Baseado em Santos et al. (2016); Franco, Nascimento, Espejo e Voese (2013); STN (2018); e STN (2022a).

Apesar da intenção do Estado em regulamentar e exigir a implementação de sistemas de custos, é importante destacar que somente com o avanço da tecnologia e introdução dos princípios da administração pública pela Constituição de 1988, iniciou-se ações efetivas que permitiram o cumprimento de tais exigências (STN, s.d.)

Dentre essas ações destaca-se a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, por meio da Portaria STN n.º 157/2011, composto pela Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e pelas unidades de gestão interna das demais instituições públicas, classificadas como órgãos setoriais, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos - SIC (STN, 2011a).

O SIC é o sistema informacional do Governo Federal, criado pela Portaria STN n.º 716/2011, com o objetivo de acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (STN, 2011b).

Trata-se de uma ferramenta tecnológica com capacidade de integrar os principais sistemas estruturantes em uma única base de dados, configurando-se como um *data warehouse*, armazenado e reunindo as informações de custos para apoiar os gestores públicos (STN, 2018). Machado e Holanda (2010), destacam como principais objetivos do SIC proporcionar maior eficiência no processo de alocação dos recursos, maior eficiência operacional e o auxiliar na fixação de preços públicos e taxas.

Dentre o rol de sistemas estruturantes, que fornecem dados primários para o SIC destaca-se: (i) Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (SIORG), (ii) Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), (iii) Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE), (iv) Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), (v) Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP), (vi) Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIADS), (vii) Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG) (STN, 2022a).

Outro marco importante para o avanço da implementação do sistema de custo no âmbito federal foi a edição da NBC T 16.11, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/2011, que estabeleceu a conceituação, o objeto, objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Porém cabe destacar que esta norma foi substituída pela NBC TSP n.º 34/2021, que traz atualizações importantes, estabelecendo os padrões a serem observados, os critérios para geração das informações, e aponta para o importante papel dos gestores na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

De forma complementar a NBC TSP n.º 34/2021, foi editada pela Secretaria do Tesouro Nacional a Portaria n.º 1.470/2022, instituindo o Manual do Processo de Gerenciar Custos do Governo Federal, que apresenta o processo e etapas para construção do sistema de informação de custos, visando auxiliar os órgãos públicos no desenvolvimento de modelos de gerenciamento dos custos.

Pelo exposto, resta claro que os sistemas e informações de custos desenvolvidos pelas instituições públicas são norteados pelas orientações contidas na legislação vigente, porém diante das características de cada órgão, poderá haver necessidades de adaptações, momento em que aspectos inovadores no processo de gerenciar custos podem emergir e servir de referência para os demais órgãos públicos.

Conceitos de inovação

Embora a inovação tenha maior destaque por meio de novos produtos, Tidd e Bessant (2015), destacam que também é um importante instrumento estratégico quando aplicada em processos, ou seja, na capacidade de fazer algo de forma diferente ou melhor, gerando vantagens competitivas significativas.

Dentre os tipos de inovação, o Manual de OSLO (1997), destaca a inovação de processos e a organizacional:

De processos: que corresponde à implementação de um método de produção ou distribuição novo ou significativamente melhorado, incluindo-se mudanças significativas em técnicas, equipamentos e/ou softwares.

Organizacional: corresponde a implementação de um novo método organizacional nas práticas de negócios da empresa, na organização do seu local de trabalho ou nas suas relações externas, gerando melhoria no desempenho organizacional com redução de custo administrativo ou de custo de transação.

No contexto do Concurso Inovação em Custos, define-se inovação como “o desenvolvimento ou a implementação de um modelo de gerenciamento de custos que busque gerar melhor resultados para o serviço público e valor público para a sociedade” (STN, 2022c,

p.1). Assim, “deve buscar viabilizar a gestão de custos quanto à administração dos insumos, com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e quanto à identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho” (STN, 2022c, p.1).

Portanto a inovação em custos, pode ser classificada como uma inovação incremental de processo e organizacional, já que traz à baila informações até então pouco disseminadas nas organizações públicas, que tenham relevância para os gestores, a fim de promover a gestão eficiente dos recursos, alavancar a transparência, e permitir o controle social dos gastos públicos.

De acordo com Tidd e Bessant (2015, p. 162), após análise de 342 estudos sobre gestão estratégica da inovação, entre os anos de 1992 e 2010, observou-se poucas pesquisas quanto às contribuições das inovações administrativas e de processos, demonstrando uma lacuna a ser explorada acerca do impacto dessas inovações na melhoria do desempenho, justificando a relevância deste estudo.

O 1.º concurso inovação em custos (CIC/STN)

O concurso promovido e realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Subsecretaria de Contabilidade Pública, trata-se de uma iniciativa que buscou aferir o uso efetivo da informação de custos para a Governança, com ênfase na estruturação, no planejamento, desenvolvimento e resultado esperado ou obtido, tendo como objetivo fomentar a cultura de custos, reconhecer o importante papel das equipes, e compartilhar as experiências bem-sucedidas (STN, 2022b).

O Concurso foi regido pelo Edital n.º 8/2022, emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional, para seleção do modelo inovador, devendo dentre outros critérios: (i) Pertencer exclusivamente a órgãos entidades integrantes da administração direta, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes do governo federal; (ii) Demonstrar o planejamento e a estrutura para identificação, atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos; e (iii) Demonstrar os resultados obtidos ou esperados da implementação do modelo (STN, 2022c).

O concurso contou com participação de 11 instituições vinculadas à estrutura da Administração Pública Federal, das quais 54,5% compreendem a administração direta, 36,4% são autarquias e 9,10% empresas públicas. Dentre as iniciativas apresentadas, a inscrição do Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA) não foi aceita, restando 10 iniciativas classificadas como finalistas conforme na Tabela 2 (STN, 2022b).

Destas participações, 11 iniciativas foram aceitas, classificadas como finalistas e submetidas para a avaliação final, conforme na Tabela 2.

Tabela 2: Iniciativas participantes do 1.º CIC/STN.

Órgão	Título da Iniciativa
Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC)	SIC-ANAC - Sistema de Informações de Custos da ANAC
Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA)	Gerenciamento de Custos da Anvisa
Controladoria-Geral da União (CGU)	Modelo de Gerenciamento de Custos da Controladoria-Geral da União SIC-CGU
Comando da Aeronáutica (COMAER)	Painel Observar
Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI)	Apuração do Custo dos Serviços Prestados pelo INPI com a Aplicação do Método TD-ABC
Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI)	Modelo de Apuração de Custos no MCTI
Ministério da Economia (ME)	Informações de Custos Físicos a Partir do Consumo de Energia Elétrica nos Prédios Geridos pelo Ministério da Economia
Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP)	Modelo de Custos Aplicado ao Ministério da Justiça e Segurança Pública
Ministério da Saúde (MS)	Modelo de Gerenciamento de Custos: uma proposta para o Ministério da Saúde
Universidade Federal da Integração Latino-Americana (UNILA)	Relato do Modelo do Sistema de Custos UNILA

Fonte: STN (2022b).

Na seção 4 será apresentada uma síntese das características relevantes das dez iniciativas finalistas, a partir das informações submetidas para avaliação, a fim de identificar as boas práticas e aspectos inovadores.

Procedimentos Metodológicos

Classificação da pesquisa

A classificação de uma pesquisa, segundo Gil (2022), visa a organização da produção científica, de tal maneira que permita reconhecer similaridades ou diferenças entre as mais variadas modalidades desenvolvidas. Assim as pesquisas podem ser classificadas das mais variadas maneiras, como em razão da sua natureza ou finalidade; abordagem ou métodos empregados, objetivos e procedimentos adotados (Gerhardt & Silveira, 2009; Gil, 2022).

Assim, considerando que a presente proposta de pesquisa busca sintetizar os principais aspectos dos modelos de custos adotados pelos órgãos públicos, a partir dos relatos dos finalistas do 1.º Concurso Inovação em Custos, promovido pela STN, sua classificação quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, por meio de uma abordagem qualitativa e quanto aos objetivos assume a característica descritiva (Gil, 2022).

Síntese e análise dos resultados

Para a participação no 1.º CIC/STN os órgãos públicos deveriam apresentar um relato sobre modelo do sistema de custos contendo, no mínimo, o planejamento e a estruturação do modelo para a identificação, atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos, ainda que as etapas de implantação e gestão não tenham ocorrido, bem como os resultados obtidos ou esperados, permitindo, portanto, a participação de propostas de modelos de custos, em fase de implantação (STN, 2022c; d).

Desta forma, para padronizar a apresentação das informações, os participantes deveriam responder às questões presentes no Quadro 1.

Quadro 1: Questões para a submissão dos relatos dos modelos de sistemas de Custos - 1.º CIC/STN.

1 - Qual foi a motivação para a elaboração do modelo?
2 - Quais foram os objetos de custo identificados como necessários ao modelo?
3 - Quais métodos de custeio e sistema de acumulação foram selecionados na elaboração do modelo?
4. Quais mecanismos de evidenciação foram selecionados na elaboração do modelo?
5. Quais análises da informação de custos foram propostas na elaboração do modelo?
6. Quais os resultados obtidos ou esperados da implementação do modelo?

Fonte: STN (2022c; d).

A partir destas questões, apresenta-se a seguir uma síntese das respostas, que compõem os relatos apresentados pelos órgãos finalistas, disponíveis no *site* do concurso

Motivação para elaboração do modelo

Dentre os instrumentos de gestão, os sistemas de informações de custos têm especial destaque nos órgãos públicos, já que sua adoção contribui nos processos de planejamento, tomada de decisão, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (CFC, 2021).

De acordo com Cardoso, Aquino e Biti (2011), a implantação de sistemas de custos pelos órgãos públicos, tem como principal motivação a coerção externa, imposta pelo amplo arcabouço legal e normativo, porém a efetiva adoção é impulsionada pela percepção dos gestores de sua relevância e utilidade para o processo de gestão.

Neste contexto, como mencionado anteriormente, a imposição legal tem origem a partir da Lei Federal n.º 4.320/1964, passando pela Carga Magna de 1988, e mais recentemente com a edição da NBC TSP n.º 34/2021, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2024, que determina a obrigatoriedade dos órgãos públicos em “identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular, por meio de sistema de custos” (Brasil, 1988; CFC, 2021; Carvalho et al., 2022).

Assim, para identificar qual foi a principal influência na decisão de elaboração do modelo, os finalistas do 1.º CIC/STN, apresentaram a motivação, discorrendo sobre os objetivos pretendidos para o gerenciamento de custos (STN, 2022b).

A ANAC relata que sua motivação tem origem da necessidade estratégica de mensurar custos, mais especificamente em prover a alta gestão de um instrumento de governança pública que permita controlar, avaliar, direcionar e monitorar os recursos consumidos, visando gerar informações para acompanhar os resultados; propor melhorias de desempenho, e contribuir com o processo decisório com base em evidências.

Com motivação semelhante foram desenvolvidos os modelos da CGU, COMAER, MCTI, MS que visam mensurar os custos de seus projetos e atividades, apoiar o planejamento estratégico e melhorar a alocação dos recursos, assim como o modelo implementado INPI que além desses aspectos visou fornecer subsídios técnicos para o estabelecimento de uma política de preços dos serviços prestados pelo instituto.

O MJSP cita além da necessidade de aprimorar o acompanhamento dos gastos públicos, por meio da identificação e mensuração do valor gerado para a entrega dos serviços e produtos do órgão, o atendimento às determinações legais.

Já a ANVISA e a UNILA indicam a imposição legal e normativa, bem como demais orientações sobre a necessidade de implementação de sistemas de custos foi o principal fator de motivação, assim como o ME, que menciona em específico o Decreto n. 10.779/2021, que contém recomendações acerca do uso eficiente de energia elétrica no âmbito da Administração Pública Federal.

Percebe-se que a maioria dos modelos foram motivados pela necessidade de geração de informações gerenciais com vistas ao auxílio, controle e melhora da alocação dos recursos públicos. Há ainda, o papel da coerção externa, realizada por meio dos órgãos de regulação, corroborando o entendimento presente no estudo de Cardoso et al. (2011).

Objetos de custos

A NBC TSP n.º 34/2021, define objetos de custos como “a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos”, a partir de sua relevância para gestão, podendo ser classificados como objeto de custo final ou 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.

A partir desses conceitos, os finalistas apresentaram porquê e como os objetos de custos colaboram com os objetivos do modelo, sendo observado nos relatos da ANAC, ANVISA, COMAER, MCTI, MJSP e MS que a definição dos objetos de custos finais levou em consideração a Cadeia de Valor.

Segundo a NBC TSP n.º 34/2021, Cadeia de Valor são as atividades realizadas pelos órgãos que tem por objetivo gerar valor público. Sendo assim, embora não mencionada a utilização da Cadeia de Valor, o relato da CGU, INPI e UNILA mencionam que os objetos de custos se referem às entregas ou serviços prestados à sociedade, e, portanto, alinhados à metodologia dos

órgãos anteriormente mencionados. Já a definição dos objetos de custo final realizada pelo ME levou em consideração o consumo de energia de cada edificação utilizada.

A Tabela 3 apresenta os objetos de custos finais e intermediários adotados por cada órgão finalista.

Tabela 3: Objetos de Custos Final e Intermediários por Órgão.

Órgão	Objeto de Custo Final	Objeto de Custo Intermediário
ANAC	Processos de Negócios; e Macroprocessos.	Unidades Organizacionais (UORG); Unidade Predial; Aluno Matriculado no Centro de Treinamento.
ANVISA	Serviços prestados e/ou produtos oferecidos relacionados à arrecadação.	Unidades Organizacionais (UORG); Programas; e Atividades.
CGU	Ações Estratégicas; Programas; Plano Operacional; Projetos; e Atividades.	Unidades Organizacionais (UORG).
COMAER	Macroprocessos/Macroatividades; Atividades Sistêmicas; Elementos de Custos; Processos; e Atividades.	Subcentros de Custos Estatísticos (Dimensões Físicas de Interesse).
INPI	Itens da Tabela de Retribuições: serviços prestados	Unidades Organizacionais (UORG), separadas em finalistas e de suporte.
MCTI	Publicação de Artigos; Projetos de Pesquisas; Formação de Profissionais; Participação em Eventos científicos; Registro de Patentes; entre outros, relacionados aos serviços entregues à sociedade.	Macroprocessos.
ME	Prédios Administrativos.	Não informado.
MJSP	Macroprocessos; e Processos Finalísticos	Processos de Meio
MS	Combinação da Departamentalização Superior e dos Macroprocessos (pendente de aprovação).	Não informado.
UNILA	Ensino; Pesquisa; e Extensão.	Unidades Organizacionais (UORG), separadas em finalísticas e de suporte; Itens de Custos; e Cursos.

Fonte: Baseado em STN, 2022b.

Dentre os objetos de custos finais é possível identificar uma predominância relacionada aos Macroprocessos, citados pela ANAC, COMAER, MJSP e MS.

Quanto aos objetos de custos intermediários apresentados, o mais citado foi o custo por Unidades Organizacionais (UORG), adotado pela ANAC, ANVISA, CGU, INPI e UNILA, em consonância com o Manual de Gerenciar Custos do Governo Federal (2022), que destaca que a adoção das Unidades Organizacionais como objeto de custo intermediário é um requisito necessário, pois permite a segregação dos custos da estrutura organizacional.

Outros objetos de custos finais e intermediários são citados em razão das características e objetivos de cada instituição, como os itens da Tabela de Retribuição, adotado pelo INPI e o Ensino, Pesquisa e Extensão, adotado pela UNILA.

Métodos de custeio e sistemas de acumulação

O método de custeio refere-se à atribuição dos custos ao objeto de custos, podendo ser direto, variável, por absorção, parcial ou por absorção integral, também chamado de pleno (CFC, 2021). Já o sistema de acumulação refere-se a forma como os custos são acumulados aos objetos de custos, estando associado ao fluxo físico e real da produção, sendo que no serviço público ocorrem por meio de ordem de serviço ou produção, ou de forma contínua (CFC, 2021).

O sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção refere-se a especificações pré-determinadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado, sendo mais adequado para apuração dos custos de investimentos e de projetos específicos, como obras e benfeitorias (STN, 2022a). Quanto ao sistema de acumulação contínuo refere-se à acumulação dos custos ao longo do tempo, período a período, sendo aplicável a demandas de caráter continuado (STN, 2022a).

Segundo Cardoso et al., (2011), a escolha do método de custeio deve levar em consideração o modelo de gestão de cada organização e o propósito da informação de custos.

Por outro lado, com intuito de promover uma padronização dos métodos de custeio, a Secretaria do Tesouro Nacional recomenda aos órgãos públicos do governo federal, a adoção do método de custeio pleno, para apuração dos objetos de custos finais, o que permite a comparação adequada entre os órgãos, evitando que sejam subestimados os insumos consumidos (STN, 2022a).

Assim, visando caracterizar os sistemas de custos, a Tabela 4, relaciona os métodos de custeio e sistemas de acumulação adotados pelos finalistas do 1.º CIC/STN.

Tabela 4: Método de Custeio e Sistema de Acumulação dos Finalistas do 1.º CIC/STN

Órgão	Método de Custeio	Sistema de Acumulação
ANAC	Absorção parcial	Contínua
ANVISA	Absorção e Direto	Contínua
CGU	Absorção	Por ordem de serviço ou produção
COMAER	Direto	Contínua
INPI	Pleno e TDABC	Não informado
MCTI	Departamentalização e ABC	Contínua
ME	Direto	Contínua
MJSP	Direto	Por processo e Custo Histórico
MS	Pleno	Por processo
UNILA	Pleno	Contínua

Fonte: Baseado em STN, 2022b.

De forma resumida dentre os 10 finalistas, 5 adotam o método de custeio por absorção integral, também chamado de pleno, 3 adotam o método direto, 1 por departamentalização e 1 por absorção parcial, sendo que destes 2 órgãos utilizam de forma complementar o TDABC e o ABC.

A ANAC classificou o método de custeio adotado como absorção parcial, por desconsiderar os gastos com aposentadorias e pensões, bem como o custo com servidores cedidos a outros

órgãos, por entender que embora sejam custos do setor público como um todo, não integram o objeto de custo final do órgão.

Já o INPI adota o método de custeio pleno, levando em consideração toda a estrutura da organização e não apenas os custos da produção dos serviços, considerando inclusive os custos do Regime de Previdência dos servidores. Segundo o relato do INPI, “a principal vantagem do custeio pleno reside no fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos em uma organização, sem exceção. A adoção de tal método resulta em informação de custos unitária completa e conservadora”.

Quanto ao sistema de acumulação, 6 órgãos optaram pela acumulação contínua, 2 por processo, 1 por ordem de serviço, e 1 não informou.

A COMAER adotou o método de acumulação contínua em razão de “permitir avaliar o desempenho durante os meses do ano, comparando o impacto de determinados fatores, como dias sem expediente ou com expediente em período reduzido”. Já a UNILA adotou esse método de acumulação considerando as ferramentas de mensuração de custos disponíveis na instituição.

O MJSP selecionou o método de acumulação por processo levando em consideração que o objetivo é “acompanhar os custos efetivos relacionados aos macroprocessos e processos vinculados às entregas de valores à sociedade e, também àqueles vinculados à dimensão de suporte, os chamados processos meios, para que o gestor possa ter uma visão micro e macro dos custos do órgão”.

Portanto, de modo geral, embora haja o incentivo para a adoção do método de custeio pleno, os órgãos finalistas do 1.º CIC/STN, em consonância com o estudo de Cardoso et al. (2011), selecionaram os modelos que melhor atendem às suas necessidades gerenciais.

Mecanismos de evidenciação

A NBC TSP n.º 34/2021 contextualiza que a função de um sistema de custos é evidenciar o quanto de recursos foi consumido para cumprir determinada finalidade, recomendando que a entidade divulgue relatórios de custos regularmente, demonstrando o desempenho ao longo do tempo, a análise e interpretação do consumo dos recursos, explicações sobre eventuais variações nos custos, mudanças de critérios do modelo de gerenciamento de custos, ou outras informações que possam comprometer a compreensão e a utilização das informações (CFC, 2021).

O conjunto de ações para a divulgação das informações de custos foi tratado no 1.º CIC/STN como mecanismos de evidenciação. Tais mecanismos correspondem às ferramentas que possibilitam transformar os dados gerados na mensuração dos custos em informações úteis, tanto com o intuito de divulgar como possibilitar o controle dos custos (STN, 2022a).

Portanto neste quesito, os finalistas deveriam apresentar quais mecanismos de evidenciação foram selecionados para o modelo, explicando porque foram selecionadas e como colabora com o atingimento dos objetivos pretendidos (STN, 2022b), sendo relatada as seguintes ações:

- I. *ANAC*: a partir do detalhamento, na aba centro de custos do SIAFI WEB, os custos são apropriados aos centros de custos que identificam a Cadeia de Valor e a UORG. Após a devida validação dos dados, pretende-se utilizar o *PowerBI*® da *Microsoft*, como instrumento de demonstração das informações de custos na intranet do órgão. O relato destaca ainda a utilização do Sistema ANAC+, que permite o monitoramento

dos planos de trabalho do Programa de Gestão por Desempenho, como ferramenta auxiliar, para evidenciar as horas de produção de cada servidor, a ser empregado na mensuração dos custos de cada entrega.

- II. *ANVISA*: os dados extraídos do Tesouro Gerencial, associados ao SIAPE, SIAPE-DW e SIADS, são consolidados em uma planilha de cálculo denominada PLAN-Custos, a qual serve base de dados para elaboração de painéis interativos em *BI*, que serão divulgados no Portal e Intranet do órgão.
- III. *CGU*: utiliza-se um Painel de Custos, elaborado em *PowerBi*, para demonstrar os custos totais por UORG, por localização geográfica, por objetos de custos intermediários e finais e por item de custos, além do pessoal ativo, também por UORG, localização geográfica, objeto de custo final, carga e faixa etária.
- IV. *COMAER*: por meio do software Big Data é realizada a coleta e tratamento dos dados financeiros que alimentam o Painel Observar, elaborado por meio do *software de BI Qlik Sense*®. Esse painel utiliza dados em tempo real, demonstrando os custos das atividades finalísticas, de gestão e de suporte da Cadeia de Valor, consolidando o custo total da FAB por quilômetro quadrado nacional e por cidadão brasileiro.
- V. *INPI*: as despesas de custeio são classificadas por categorias de custos, como administrativo, infraestrutura, tecnologia da informação, etc., sendo posteriormente atribuídas às UORGs, nas quais são acumulados em atividades finalísticas ou de suporte. Na sequência os custos de suporte são absorvidos pelas atividades finalísticas arrecadoras e distribuídos aos serviços correspondentes, considerando o tempo de execução e o volume de produção, obtendo-se o custo unitário do serviço. Para divulgação são disponibilizados trimestralmente e anualmente, na intranet do órgão, relatórios do SIC sem aplicação da metodologia, para evidenciar as informações de custos geradas, contendo análise e interpretação dos recursos consumidos. Além disso, foi disponibilizado documento que detalha a metodologia adotada para a apuração dos custos. A próxima etapa do modelo é a elaboração de um painel de informações por meio do *PowerBI*.
- VI. *MCTI*: desenvolveu-se um Painel em *PowerBI*, com objetivo de auxiliar os fiscais e gestores de contratos na execução financeira, que demonstra os custos por contratos, classificados por SIORG, nível 6, por Centro de Custos (Macroprocessos), por custo de funcionamento e detalha o custo do pessoal ativo. Além do Painel, são enviados relatórios quadrimestrais das informações de custos para as unidades gestoras, apresentando os resultados alcançados no período.
- VII. *ME*: o consumo de energia elétrica é acompanhado por um Painel elaborado em *PowerBI*. Além disso, são disponibilizados relatórios intermediários com objetivo de informar os dados que não foram fornecidos pelas unidades, demonstrar os edifícios que não atenderam as metas estabelecidas e informar a Comissão Interna de Conservação de Energia (CICE-ME) para coleta de justificativas.
- VIII. *MJSP*: os custos são evidenciados por meio dos elementos da Cadeia de Valor, composta pelos macroprocessos, processos finalísticos, processos de governança, suporte e gestão. Para acompanhamento dos resultados e do desempenho são disponibilizados o Painel de Custos Transparência e Controle do MJSP, elaborado em *PowerBI*, e o Relatório de Custos do MJSP, que detalha os dados de custos e as variações no período.
- IX. *MS*: a partir da extração de informações do SIC, em conjunto com informações das unidades administrativas, serão apropriados os custos de forma plena aos objetos de custos. Para tratamento e geração de estatísticas e gráficos serão utilizados os softwares

- Excel e RStudio. Posteriormente, para evidenciação das informações será elaborado um painel em software a ser definido entre o *PowerBI* e o *QLIK*.
- X. *UNILA*: os custos são agrupados conforme a natureza da despesa, como pessoal, comuns, próprios e patrimoniais, sendo classificados em controláveis e não controláveis. Posteriormente são consolidados por macrounidades e direcionados para os objetos finais, ensino, pesquisa e extensão. O modelo ainda evidencia o custo por cursos, considerando o número de vagas ofertadas em cada curso, em relação às vagas totais ofertadas pelos Institutos, responsáveis por cada área do conhecimento na instituição. Essas informações são disponibilizadas no site institucional, por meio do Painel de Custos, elaborado em *PowerBI*. São disponibilizados ainda, o Manual Orientativo de Custos, que apresenta a metodologia adotada e o Relatório de Apuração e Direcionamento de Custo, que apresenta a análise dos recursos consumidos por ano.

Chama a atenção que todos os órgãos utilizam ou pretendem utilizar painéis demonstrativos das informações de custos, sendo a opção mais mencionada o *software PowerBI* da *Microsoft*. Segundo o ME essa ferramenta permite o desenvolvimento de dashboards e de relatórios interativos, com possibilidade de filtros e detalhamentos.

Além desse instrumento, órgãos como INPI, MCTI, ME, MJSP e UNILA, relatam a emissão de relatórios de custos, contendo análises das informações e informações da metodologia adotada, em consonância com o estabelecido na NBC TSP n.º 34/2021.

Análises da Informação de Custos

Os sistemas de custos, para atingir seu objetivo, deve permitir a análise de series históricas projeção de tendências e comparações (CFC, 2021). Tal análise deve ter por objetivo a administração dos insumos, a identificação e mensuração das entregas e a avaliação de desempenho do órgão, promovendo a melhoria contínua da gestão (STN, 2022a).

Neste contexto, os elementos de custos ou objetos de custos podem ser analisados por meio da participação relativa; variações temporais; variações entre órgãos, variações em relação ao planejado, indicadores e metas (STN, 2022a).

Segundo Silva (2007), a avaliação dos recursos alocados e dos resultados obtidos torna-se possível por meio de sistemas de custos, sendo a análise das informações de custos, com enfoque gerencial, um importante instrumento para alcançar os resultados esperados pela sociedade, uma vez que o custo é um componente desse resultado a ser atingido.

Assim, acerca da análise das informações de custos, os finalistas deveriam apresentar os mecanismos utilizados na avaliação de desempenho em relação à utilização dos recursos consumidos, e ainda como essas análises colaboram para o atingimento dos objetivos do sistema de custos, sendo relatadas as seguintes análises:

- I. *ANAC*: atribuiu-se aos gestores das UORGs a responsabilidade pela prestação de contas dos insumos consumidos, a fim de criar uma trilha documental que permita a comparabilidade entre setores e por períodos. Assim são acompanhados os custos com capacitação, deslocamento de servidores e os custos fixos prediais. Dessa forma é possível relacionar as informações de custos às metas estabelecidas no Planejamento Estratégico para cada UORG, bem como as horas consumidas em cada macroprocesso da Cadeia de Valor.

- II. *ANVISA*: foram identificadas a necessidade de apurar os custos por UORG, a fim de conhecer o custo da estrutura do órgão, bem com a participação destas nos programas de governo executados e os custos dos produtos entregues, medindo assim os serviços resultantes das Taxas de Fiscalização de Vigilância Sanitária (TFVS). Pretende-se ainda, apurar os custos dos serviços/produção, que correspondem à Cadeia de Valor, utilizando o Programa de Gestão Orientada à Resultados (PGOR), o qual fornece informações sobre as atividades executadas pelas unidades.
- III. *CGU*: o modelo permite a análise da participação relativa dos custos nos programas e na estrutura organizacional; das variações temporais dos custos por programas, por unidades organizacionais e por localização geográfica; e a relação entre custos e entregas quantificáveis. Essas análises, permitem identificar a relação custo-benefício de cada programa e estabelece mecanismos de governança e a avaliação de alternativas para o aperfeiçoamento do trabalho.
- IV. *COMAER*: o Painel Observar, permite a avaliação de desempenho das atividades relacionadas ao apoio administrativo e da execução orçamentária, sendo primordial na obtenção da eficiência na gestão dos recursos aplicados, dentre outras, nas atividades de subsistência (alimentação, hotelaria, moradia e transporte de superfície). De forma complementar foi gerado um indicador por atividade, que, entre outros, apura o custo por refeição fornecida, permitindo a comparabilidade entre as unidades. O modelo fornece ainda, os custos com pessoal, depreciação/amortização, bens e serviços, quantidade de produtos gerados, quantidade de servidores aplicados às atividades e recursos disponíveis, tornando viável o estabelecimento de metas para acompanhamento e melhoria contínua das atividades.
- V. *INPI*: são realizadas análises entre receita arrecadada e custos apurados por atividade finalística; do equilíbrio entre o preço e o custo unitário dos serviços prestados; da eficiência na utilização dos recursos consumidos a partir da relação entre os gastos e a produção de cada unidade; da evolução da participação relativa dos custos sob diversos aspectos; e das variações temporais dos custos apurados por períodos. Tais análises possibilitaram identificar se os preços dos serviços prestados estavam adequados; identificou ainda o esforço na simplificação de procedimentos e automatização de tarefas; e permitiu o acompanhamento da evolução da eficiência operacional e administrativa do órgão.
- VI. *MCTI*: a partir dos dados do Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia (INPA), foi possível identificar o custo médio total das entregas à sociedade, permitindo a comparabilidade entre as 16 unidades. Além disso, o modelo permite obter informações de custo de pessoal ativo, subsidiando os gestores quando da elaboração de solicitação de concursos, na definição por contratação de profissionais da área finalística ou de suporte, além de permitir apurar os custos de funcionamento do MCTI e suas unidades de pesquisa.
- VII. *ME*: foram realizadas análises comparativas dos custos entre meses de anos diferentes e análises em relação às variações temporais e entre unidades, a fim de verificar o cumprimento das metas estabelecidas e os pontos de gargalos, bem como oportunidades de melhoria. Tais análises auxiliam ainda o planejamento orçamentário, por meio da projeção do consumo de energia elétrica.
- VIII. *MJSP*: o modelo possibilitou conhecer, acompanhar e avaliar os custos relacionados aos macroprocessos e processos da Cadeia de Valor, demonstrando os esforços realizados pelas unidades. Além disso, por meio do Painel de Custos Transparência e Controle do MJSP, os gestores podem extrair informações de custos atualizadas mensalmente, permitindo comparar as despesas mensais ou acumuladas em determinado período.

- IX. *MS*: o modelo prevê a análise dos dados por meio de tabelas e gráficos na ferramenta de BI e de relatórios gerenciais de custos que serão padronizados e enviados periodicamente. Os mecanismos de avaliação serão pautados em técnicas estatísticas como análise descritiva e exploratória dos dados; análise de séries temporais; análise de regressão; e controle estatístico de processo (CEP). Além das técnicas estatísticas é possível adaptar os indicadores de desempenho de custos previstos no Manual de informações de Custos do Governo Federal.
- X. *UNILA*: o Painel de Custos elaborado permite identificar os custos por itens de custos por ano; por macrounidade, segregados em custos de pessoal, comuns, próprios e patrimoniais; por objeto de custo; por recursos financeiros alocados em cada Centro Interdisciplinar e nos respectivos cursos ofertados; e ainda os custos consumidos e executados por cada macrounidade.

Identificou-se que a análise de custos realizada pelos órgãos finalistas é heterogênea em razão dos serviços prestados e objetivos do sistema de custos. De forma geral, foram citadas a demonstração dos custos por UORG, por macroprocesso da Cadeia de Valor e por atividade, sendo realizadas análises a partir da variação temporal e por meio da comparabilidade entre setores e unidades do mesmo órgão.

A análise com a finalidade de avaliação de desempenho e emprego de melhorias, previsto na NBC TSP n.º 34/2021, foi mencionada pela ANAC, que relaciona as informações de custos às metas estabelecidas no Planejamento Estratégico para cada UORG; pela CGU que procura identificar o custo-benefício de cada programa e estabelece mecanismos de governança e avaliação para o aperfeiçoamento das atividades; pelo COMAER que estabeleceu indicador para comparar e avaliar atividades e metas para melhoria contínua das atividades; pelo INPI que buscou analisar a receita arrecadada em relação aos custos dos serviços/produtos, o que promoveu esforços para simplificação de procedimentos e automatização de tarefas; e pelo ME que monitorou as metas estabelecidas de redução de custos com energia elétrica.

Resultados obtidos ou esperados

Os gestores públicos diariamente precisam tomar decisões a fim de cumprir a missão de seus órgãos e prestar o serviço esperado pela sociedade, com qualidade e responsabilidade, sendo para isso essencial conhecer os custos envolvidos nos processos (STN, 2019).

Assim, os gestores dos órgãos são os principais usuários das informações de custos, uma vez que são responsáveis pela gestão dos recursos públicos e pela geração de valor público, ou seja, na tradução do uso dos recursos em bens ou serviços que as necessidades de interesse público (CFC, 2021).

Segundo Carpintéro (1995), uma vez implementadas, as informações de custos inicialmente oferecem a possibilidade do estabelecimento de padrões, orçamentos e outras previsões de gastos para as instituições e posteriormente permitem o acompanhamento dos gastos realizados em relação aos previstos, alavancando o autoconhecimento e servindo de parâmetro para a comparabilidade com outras instituições.

Assim, com objetivo de identificar os resultados obtidos ou esperados com os sistemas de custos, os finalistas relataram como o modelo busca viabilizar a gestão de custos quanto à

administração dos insumos, e quanto a identificação e mensuração das entregas, com enfoque na avaliação de desempenho da entidade (STN, 2022c), conforme a seguir:

- I. *ANAC*: espera-se que o SIC-ANAC, evidencie o custo de cada UORG; forneça dados concretos de custos para a alta gestão lidar com a limitação de recursos; apresente dados para análise e comparabilidade do comportamento dos custos em relação aos insumos e metas estabelecidas para cada UORG; e aprimore a transparência junto à sociedade.
- II. *ANVISA*: espera-se conhecer o custo de cada UORG, a fim de apurar os custos dos serviços prestados. De forma concreta, foi possível avaliar o impacto do Programa de Gestão Orientada por Resultados (PGOR) instituído em 2018, nos custos institucionais.
- III. *CGU*: Apurar os custos das entregas, possibilitará a avaliação de desempenho, em relação aos objetivos e à eficiência na alocação dos recursos institucionais.
- IV. *COMAER*: O Painel Observar, permitiu o estabelecimento de indicadores, o que proporcionará a definição de metas e de objetivos a serem alcançados, contribuindo, em um espectro mais amplo, com futuras políticas estratégicas. Além disso, foi possível reformular as prioridades de distribuição de recursos entre as unidades, a fim de promover o aumento da produtividade, redução de ociosidade e desperdício de recursos.
- V. *INPI*: A adoção do método de custeio *TD-ABC* permitiu extrair informações sobre o tempo dedicado pelos servidores às atividades e mensurar o custo histórico dos serviços prestados, que é a base da Política de Preços Foi desenvolvida ainda, ferramenta para mensurar o custo de reposição, que inclui os investimentos necessários para suportar o crescimento da demanda de serviços e atualização tecnológica, bem como o impacto financeiro com a admissão de novos servidores, reposições de salários e atualização dos valores dos contratos firmados pelo órgão.
- VI. *MCTI*: o modelo apura o custo de funcionamento do órgão e das entregas finalísticas das unidades de pesquisa, permitindo comparações para avaliar o desempenho das unidades.
- VII. *ME*: a demonstração do consumo efetivo de energia por meio dos KWh gera informações mais realistas, quando comparado com valores pagos, principalmente em cenários em que o valor do KWh pode sofrer variações constantes, auxiliando a gestão nas projeções, na comparação dos custos entre os prédios com características semelhantes, viabilizando um maior controle e alocação de recursos orçamentários, financeiros patrimoniais e até mesmo de pessoal, otimizando o uso dos espaços. Além disso, o painel em *PowerBI* possibilitou maior transparência dos dados físicos permitindo análises para além da execução orçamentária e financeira.
- VIII. *MJSP*: o modelo possibilita o acompanhamento tempestivo dos custos por meio de relatórios periódicos que envolvem o custo geral, custo por empenho, custo com diárias e passagens, custo por unidade, custo relacionado à informação orçamentária, custo com pessoal, custo relacionado aos programas do PPA, além da comparabilidade entre as unidades. Ainda, foi criado o indicador de Economicidade, que permite aferir os esforços de redução de custos com água, energia elétrica, copa, cozinha, limpeza, vigilância e apoio administrativo.
- IX. *MS*: o modelo permitirá a verificação do desempenho das políticas e programas de saúde pública e auxiliará no planejamento orçamentário, otimizando a alocação de recursos. Poderá ainda, contribuir na revisão dos valores da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPM) do SUS e espera-se, a

partir das informações de custos, que os gestores consigam obter maior eficiência no consumo dos recursos sem que haja perda da qualidade dos serviços prestados.

- X. *UNILA*: Espera-se que as informações disponíveis no Painel de Custos e no Relatório de Apuração e Direcionamento de Custos auxiliem os gestores a tomarem decisões mais eficientes, além de propiciar o controle financeiro e auxiliar na transparência, prestação de contas e avaliação de desempenho do órgão.

Dentre os resultados obtidos ou esperados, a comparabilidade entre as unidades foi mencionada pela ANAC, MCTI, ME e pelo MJSP; o apoio no planejamento e alocação mais eficiente dos recursos foi citado pela ANVISA e pelo COMAER; já o aprimoramento da transparência e prestação de contas, foi identificado pela ANAC, pelo ME e pela UNILA; e a avaliação do desempenho de programas e atividades foi mencionada pela ANVISA, CGU, MCTI e MS.

Portanto, de modo geral, segundo o relato prestado pelos órgãos, os resultados obtidos ou esperados com a implementação dos sistemas de custos relaciona-se principalmente com o fornecimento de informações para apoio da governança institucional; alocação mais eficiente dos recursos, comparabilidade entre as unidades do mesmo órgão, aprimoramento da transparência, avaliação do desempenho, indo de encontro ao propósito da NBC TSP n.º 34/2021.

Aspectos inovadores observados

A partir dos relatos apresentados pelos finalistas, destaca-se a seguir boas práticas identificadas nos relatos dos órgãos finalistas que podem ser classificadas como inovadoras, frente ao impacto gerado na gestão dos respectivos órgãos.

De forma unânime todas as iniciativas adotaram ou estão desenvolvendo painéis como mecanismos de evidenciação e divulgação das informações de custos, por meio de *softwares* de *Business Intelligence* (BI), em razão de permitirem uma demonstração mais detalhada e interativa com os usuários, por meio de filtros e geração de gráficos. Neste aspecto é importante mencionar também o aspecto relacionado à transparência, como no caso da UNILA que concedeu acesso público ao seu Painel de Custos.

A iniciativa apresentada pela ANAC menciona a criação do “Ponto Focal de Custos”, atribuído a um agente que detém conhecimento sobre o processo de negócio relacionado a UORG que representa, atuando como interlocutor com a setorial do órgão, contribuindo, portanto, com informações para governança institucional. Outro aspecto relevante deste modelo é a utilização do Sistema ANAC+ que permite o monitoramento dos planos de trabalho do Programa de Gestão por Desempenho, como ferramenta auxiliar, para evidenciar as horas de produção de cada servidor, aplicadas na mensuração dos custos de cada entrega, o que proporcionará a identificação de quais atividades e UORGs consomem mais mão de obra.

De forma similar, o modelo da ANVISA pretende utilizar os dados do Programa de Gestão Orientada a Resultados (PGOR), que mensura e controla as atividades desenvolvidas pelas UORGs, para apurar os custos dos produtos de cada unidade e atribuí-los a Cadeia de Valor.

Neste mesmo sentido a CGU também utilizar o Programa de Gestão de Demandas (PGD), no qual são registradas e controladas a execução dos trabalhos realizados pelo corpo

funcional, para obter as horas de trabalho dedicadas em cada tarefa, para a alocação dos custos diretos finais, por homem-hora (hh), aos projetos e atividades do órgão. A instituição considera assertivo esse método, já que 90% dos custos diretos correspondem ao custo de pessoal, e pelo fato de quase a totalidade dos 10% restantes referentes aos custos indiretos, serem Custos Atribuíveis a Pessoal (CAP).

Já o destaque inovador do modelo do COMAER, relatado pelo próprio órgão, é o desenvolvimento do Painel OBSERVAR, que de forma pioneira no serviço público, permite a visualização dos custos, configurando-se como uma ferramenta orientada para promover cultura organizacional de planejamento estratégico e elaboração de planos setoriais, para o aprimoramento da eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos. Destaca-se neste ponto, que o mencionado painel utiliza dados migrados da fonte em tempo real, propiciando a tempestividade das informações fornecidas.

Também com foco na tempestividade temos o sistema de custos do MCTI e do MJSP, que além dos painéis elaborados em *software* de BI, adotaram como prática o envio de relatórios periódicos contendo informações de custos para as unidades gestoras, os quais apresentam os resultados alcançados no período. No caso do MJSP cabe destacar a adoção do indicador de Economicidade, para acompanhamento e redução dos custos.

O modelo adotado pelo ME tem como foco o gasto com energia elétrica dos edifícios utilizados pelo órgão e disponibiliza além do dispêndio os recursos financeiros, o consumo efetivo de energia em KWh, incluindo uma medida física, gerando uma opção de análise não sujeita a variações do valor do KWh, permitindo comparar as metas de redução de consumo a partir de dados mais consistentes.

Já a UNILA foi a única Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) que participou do concurso, destacando-se aspectos relacionados à transparência, já que disponibilizou no *site* institucional acesso irrestrito ao Painel de Custos, ao Manual Orientativo de Custos, que apresenta a metodologia adotada, e aos Relatórios de Apuração e Direcionamento de Custos, que demonstra a destinação dos recursos para a consecução dos objetivos e desenvolvimento do ensino, pesquisa e extensão.

Do método proposto pelo MS pode-se destacar o tratamento e análise dos dados utilizando a estatística descritiva e exploratória, por meio do *software* RStudio, bem como a pretensão de utilizar as informações de custos na revisão dos valores da tabela de procedimentos, medicamentos e OPM do SUS.

Quanto ao INPI, é importante mencionar, que ao final do processo de avaliação, consagrou-se como vencedor com a iniciativa “Apuração do custo dos serviços prestados pelo INPI com a aplicação do método TD-ABC”, a qual a partir da adoção do método de custeio pleno, associado aos conceitos do *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC), demonstrou o uso gerencial das informações de custos como subsídio técnico para a definição de uma política de preços dos serviços prestados pelo órgão.

Segundo o relato apresentado pelo INPI optou-se pela utilização de dois métodos de custeio, de forma complementar, o método de custeio pleno, levando em consideração toda a estrutura da organização e não apenas os custos da produção dos serviços, considerando inclusive os custos do Regime de Previdência dos servidores, resultando numa informação de custos unitária, completa e conservadora; e o método TDABC, que transforma todos direcionadores para uma base única, o tempo de execução, oferecendo simplificação de implantação e análise ao

mesmo tempo que demonstra a complexidade na execução das atividades a partir das equações de tempo.

Além desse aspecto, são elaborados relatórios trimestrais e anuais de custos, a partir do SIC, sem a aplicação da metodologia para evidenciar as informações de custos granadas, demonstrando a evolução ao longo tempo, análises e interpretação do consumo, explicações de eventuais variações e perspectivas futura de aprimoramentos. Além disso, elaborou-se um documento interno que detalha a metodologia de apuração dos custos.

Por fim, o INPI relata que a mensuração do custo dos serviços permite uma maior eficiência do processo alocativo, com a avaliação se os serviços prestados justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menores, contribuindo para uma maior eficiência operacional, já que permite identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos.

Outra ação importante para a implantação dos modelos, que cabe destaque, é a estruturação de unidade e alocação de pessoal dedicado às atividades relacionadas ao sistema de custos. Essa iniciativa foi citada pelos seguintes órgãos:

- ANVISA: desde 2015 conta com a Coordenação de Contabilidade de Custos, composta pelo Núcleo de Contabilidade Analítica e o Núcleo de Análise de Custos;
- CGU: em 2019 criou a Setorial de Custos, composta por representantes das UORGs e presidida pela Diretoria de Gestão Corporativa;
- INPI: desde 2016 conta uma unidade com competência e responsabilidade em gestão de custos;
- MCTI: a partir de 2016 criou a Divisão de Informação de Custos - DIINC e o Serviço de Apuração de Custos - SERAC, com servidores dedicados para a tais atividades; e
- MJSP: em 2016 foi designada a Secretaria Executiva como responsável em atuar como órgão setorial do Sistema de Custos do Governo Federal no âmbito do MJSP.

A estruturação de unidade e/ou designação de equipe responsável pelo sistema de custos, propiciou segundo os relatos, avanços significativos na implementação dos modelos. Essa ação é recomendada pela NBC TSP n.º 34/2021, como uma etapa importante da etapa de planejamento (CFC, 2021).

Por fim, é importante esclarecer que as boas práticas destacadas de cada iniciativa são consideradas inovadoras, em consonância com o conceito de inovação em custos estabelecido pela STN e citado anteriormente, em uma perspectiva mais ampla, não só a partir dos resultados gerados nos respectivos órgãos, mas também do que pode contribuir, como modelos referenciais, para a elaboração e implementação de outros sistemas de custos, alavancando assim a adoção de sistemas de gestão de custos pelos órgãos públicos.

Conclusão

Embora haja um extenso arcabouço legal e normativo, que orienta quanto à obrigatoriedade na adoção de sistemas de custos, desde a edição da Lei Federal n.º 4.320/1964, passando pela Constituição Federal de 1988, e mais recentemente com a edição da NBC TSP n.º 34/2021, a efetiva implementação de sistemas de custos pelos órgãos públicos ainda é considerada incipiente (Messias et al., 2018; Carvalho et al., 2022).

Assim, a fim de incentivar a inovação na gestão de custos pelos órgãos públicos, reconhecer e valorizar equipes que atuam de forma criativa e proativa, em benefício do interesse público, a STN realizou o 1.º Concurso Inovação em Custos no Setor Público, que possibilitou a realização de *benchmarking* dos modelos finalistas, contribuindo na identificação das boas práticas e principais aspectos inovadores dos sistemas de custos.

O primeiro aspecto relevante observado dentre os modelos finalistas é o envolvimento da alta gestão no processo e a estruturação e designação de equipe dedicada às atividades do sistema de custos, mencionado pela ANVISA, CGU, INPI, MCTI e MJSP.

Acerca da definição dos objetos de custos finais, houve uma predominância relacionada aos Macroprocessos, mencionado pela ANAC, COMAER, MJSP e MS. Já em relação aos objetos de custos intermediários, o mais citado foi o custo por unidades organizacionais (UORG), adotado pela ANAC, ANVISA, CGU, INPI e UNILA.

Quanto ao método de custeio, entre os 10 finalistas, 5 adotam a absorção total, também chamado de pleno, 3 adotam o método direto, 1 por departamentalização e 1 por absorção parcial. De forma complementar aos métodos adotados, 2 órgãos utilizam o ABC e o TDABC. Já em relação ao sistema de acumulação, 6 órgãos optaram pela acumulação contínua, 2 por processo, 1 por ordem de serviço e 1 não informou.

Considerando que a função de um sistema de custos é evidenciar os recursos consumidos pelas instituições, os órgãos devem empregar ferramentas que possibilitam transformar os dados obtidos na mensuração em informações úteis para os usuários, neste sentido todos os finalistas mencionaram a adoção ou o desenvolvimento de painéis demonstrativos por meio de *softwares* de *Business Intelligence*. No caso da UNILA, vale destacar, o referido painel está publicizado no *site* institucional.

Outro aspecto importante é a análise das informações de custos, já que a NBC TSP n.º 34/2021 estabelece que a gestão de custos corresponde a avaliação das informações com foco na melhoria da alocação dos recursos, identificação das entregas e avaliação de desempenho.

Desta forma, em seus relatos os finalistas destacaram os principais mecanismos utilizados na avaliação dos recursos consumidos, havendo critérios diferenciados a depender dos serviços prestados pelos órgãos e objetivos do sistema de custos, porém as demonstrações mais adotadas são custos por UORG, por macroprocessos da Cadeia de Valor e por atividade, a partir dos quais são realizadas análises dos custos por variação temporal e comparabilidade entre unidades do mesmo órgão.

Quanto à inovação em custos, o 1.º CIC/STN associa à geração de melhores resultados para o serviço público e valor público para a sociedade, com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e na avaliação de desempenho. Assim, dentre os resultados esperados ou obtidos, de modo geral os finalistas destacaram a comparabilidade entre as unidades, o apoio ao planejamento e alocação mais eficiente dos recursos, aprimoramento da transparência e prestação de contas e avaliação de desempenho de programas e atividades

Neste mesmo sentido, o relato apresentado pelos finalistas permitiu identificar boas práticas ou aspectos inovadores, que contribuem para os objetivos dos sistemas de custos e consequente com os resultados das instituições.

Dentre essas práticas destaca-se a estruturação de unidade e/ou designação de equipe responsável pelo sistema de custos; a utilização de software de Business Intelligence (BI) para

demonstração das informações de custos; a utilização das informações do Programa de Gestão por Desempenho (PGD) como ferramenta auxiliar para obtenção de dados relativos a carga horária aplicada às atividades; a elaboração de indicadores para acompanhar e promover a redução de custos; a associação de dimensões físicas do consumo dos recursos; e a tempestividade das informações de custos, por meio da integração em tempo real dos painéis demonstrativos com as fontes de dados e emissão de relatórios frequentes dos custos e resultados obtidos.

Além dessas ações é importante destacar a relevante contribuição da Secretaria do Tesouro Nacional ao promover o 1.º Concurso Inovação em Custos, que além de valorizar as iniciativas dos órgãos públicos federais, e reconhecer o trabalho das equipes envolvidas no desafio de desenvolvimento de sistemas de custos, possibilita a divulgação de modelos e boas práticas, contribuindo com a ampliação do uso gerencial das informações de custos nas esfera pública, e portanto também pode ser considerada uma inovação em custos.

Por fim, considerando a relevância do tema, não só para os órgãos públicos, mas aos cidadãos e o meio acadêmico, já que envolve o aprimoramento do desempenho da gestão pública, a fim de oferecer serviços e produtos que atendem aos anseio da sociedade, estudos futuros poderão analisar os modelos de sistema de custos apresentados nas próximas edições do Concurso Inovação em Custos, ou mesmo reavaliar ao longo do tempo os modelos ora apresentados, para identificar a evolução e os impactos futuros na gestão dos respectivos órgãos.

Referências

Brasil (1964). Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília. Recuperado de: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm

Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Brasília Recuperado de: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Cardoso, R., Aquino, A., & Bitti, E. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565-1586. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000500014>.

Carpintéro, J. N. C. (1995). Custo/Aluno na universidade: considerações metodológicas. IN *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*. Campinas, SP. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3491/3491>.

Carvalho, D. C., Oliveira, R. M. A., & Barbosa, J. S. (2022). TDABC na mensuração de custos dos processos seletivos realizados pela COMPERVE/UFRN. In *Anais do XXIX Congresso Brasileiro de Custos*. João Pessoa, PB. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4979/4992>.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2011). *Resolução n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011*. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Recuperado de: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf.

- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021*. Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Recuperado de: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>.
- Franco, L. M. G., Nascimento, C., Espejo, M. M. S. B., & Voese, S. B. (2013). Sistemas de custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(2), 167-183. Recuperado de: <https://doi.org/10.17524/repec.v7i2.311>.
- Gerhardt, T. E., & Silveira, D. T. (2009). *Métodos de pesquisa*. (1ª. ed.). Porto Alegre: Editora da UFRGS.
- Gil, A. C. (2022). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44, 791-820. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>.
- Magalhães, E. A. D., Silveira, S. D. F. R., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Wakim, V. R. (2010). Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44, 637-666. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000300005>.
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(03), 585-604. Recuperado de: <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>.
- OCDE - Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento. (1997). *Manual de Oslo: diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação*. Tradução: Flávia Gouveia. São Paulo: FINEP. Recuperado de: <http://www.finep.gov.br/images/apoio-e-financiamento/manualoslo.pdf>.
- OCDE - Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento. (2004). *Manual de Oslo: proposta de diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação tecnológica*. Tradução: Paulo Garchet. São Paulo: FINEP. Recuperado de: http://www.finep.gov.br/images/a-finep/biblioteca/manual_de_oslo.pdf.
- Padrones, K. G. D. S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantación del sistema de información de costos en el sector público: la experiencia del Gobierno Federal Brasileño. *Science of Human Action (revista descontinuada)*, 2(1), 68-98. Recuperado de: <https://doi.org/10.21501/2500-669X.2323>.
- Santos, M. R., Costa, F., & Voese, S. B. (2016). Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. In *Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos*. Porto de Galinhas, PE. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4130/4131>.
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (S.D). Visão geral. Recuperado de: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos>.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2011a). Portaria n.º 157, de 09 de março de 2011. Recuperado de: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8115.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2011b). Portaria n.º 716, de 24 de outubro de 2011. Recuperado de: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8116.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Manual de informações de custos do governo federal*. (1.º ed.). Recuperado de: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:25901.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2019). *Manual do portal de custos do governo federal*. (2. ed.). Recuperado de https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31181.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2022a). *Manual do processo gerenciar custos do governo federal*. (1ª.ed). Recuperado de https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43930.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2022b). *1.º Concurso inovação em custos no setor público*. Recuperado de <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos/concurso-inovacao-em-custos/1o-concurso-inovacao-em-custos>.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2022c). Edital n.º 8, de agosto de 2022. 1.º Concurso inovação em custos no setor público. Recuperado de: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:17163.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2022d). Portaria n.º 1.470, de 29 de junho de 2022. Aprova o manual do processo de gerenciar custos do governo federal. Recuperado de: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:16627.

Silva, C. A. T. (2007). *Custos no setor público*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007. 248 p. Recuperado de: <https://livros.unb.br/index.php/portal/catalog/book/366>.

Tidd, J. & Bessant J. (2015). *Gestão da inovação*. Tradução: Félix Nonnenmacher. 5. Ed. Porto Alegre: Bookman.