



**Enap**

**Escola Nacional de Administração Pública**

Diretoria de Formação Profissional  
Coordenação-Geral de Especialização



Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

## **O modelo de mensuração dos custos do Ministério da Fazenda**

Brasília – DF  
Junho/2016

## **O modelo de mensuração dos custos do Ministério da Fazenda**

Trabalho de conclusão de curso apresentado  
como parte dos requisitos para obtenção do  
título de especialista em Gestão Pública.

Autor: Heriberto Henrique Vilela do  
Nascimento

Professor Orientador: Rita de Cássia Leal  
Fonseca dos Santos

Junho/2016

# **O modelo de mensuração dos custos do Ministério da Fazenda**

Este artigo apresenta o processo de construção do modelo de mensuração dos custos do Ministério da Fazenda e sua aplicação ao processo de tomada de decisões. Foi verificado, por meio de estudo exploratório, o processo de estruturação dos objetos de custo baseados na Cadeia de Valor desenvolvida pelo Ministério, no contexto do Programa de Modernização Integrada (PMIMF). Foram analisados, também, as principais metodologias de apropriação dos custos, a geração de relatórios e o uso das informações no processo decisório. Concluiu-se que as informações de custos baseadas na Cadeia de Valor demonstram ter grande potencial de utilização, uma vez que acrescentam perspectivas inovadoras de apropriação dos insumos utilizados nos processos que, por sua vez, geram os produtos entregues à sociedade. Assim, oferecem uma importante contribuição para o aprimoramento da gestão orientada a resultados e o aumento da eficiência na aplicação dos recursos públicos. Faz-se necessário, contudo, atentar para o desenvolvimento de requisitos indispensáveis à implantação do projeto, que envolvem questões conceituais, tecnológicas, metodológicas e técnicas, dentre outras.

Sistema de Custos. Cadeia de Valor. Produtividade.

## **1. INTRODUÇÃO**

Este artigo tem como objetivo apresentar o processo de construção do modelo de mensuração dos custos do Ministério da Fazenda e analisar sua possibilidade de utilização como ferramenta no processo de tomada de decisões por parte de outros órgãos setoriais.

A melhoria do desempenho econômico do Brasil passa necessariamente pelo aumento da produtividade do seu setor governamental, como forma de se viabilizar a oferta de bens e serviços públicos no contexto de demandas prementes e recursos

limitados. Nesse sentido, a administração pública brasileira deve se preparar para uma agenda que insira a melhoria da qualidade do gasto público no plano estratégico e implemente as condições necessárias ao aperfeiçoamento da gestão dos recursos públicos.

Inicialmente sob a condução da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), no contexto da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto Público, os primeiros estudos sobre o tema resultaram em uma publicação intitulada “Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal: Orientações para o Desenvolvimento e Implantação de Metodologias e Sistemas de Geração e Emprego de Informações de Custos no Governo Federal”, em setembro de 2008.

Posteriormente, o assunto passou à condução da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de contabilidade da União, que desenvolveu o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).

O SIC é um *data warehouse* que coleta informações dos sistemas financeiros estruturantes federais, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape) e, por meio de metodologia que calcula o custo incorrido aproximado das ações de governo, permite a geração de relatórios gerenciais sobre o gasto com os insumos utilizados em cada ação.

Dessa maneira, o SIC introduziu metodologia de custos ancorada em abordagem geral aplicável a toda a Administração Pública, a partir da qual cabe aos órgãos setoriais desenvolver e aplicar técnicas específicas pertinentes a suas necessidades e características. Tal aplicação deve ocorrer principalmente a partir da definição dos objetos de custo, como se discutirá adiante, e do desenvolvimento das metodologias de apropriação dos custos a esses objetos, que permitam a gestão dos custos para a produção de bens e serviços públicos com os melhores resultados para a sociedade.

Tendo em vista seu caráter recente e inovador na administração pública, pode-se perceber que, no âmbito dos órgãos setoriais, ainda há dificuldades de inserção do tema na agenda da maioria dos gestores, além da indefinição, por parte da equipe técnica, sobre como desenvolvê-lo no contexto desses órgãos. Por essa razão, conhecer experiências como a do Ministério da Fazenda permite produzir uma

referência conceitual sobre como desenvolver um modelo de mensuração de custos aplicado às peculiaridades de cada órgão.

Com vistas a apresentar o processo de construção do modelo de mensuração dos custos do Ministério da Fazenda e analisar sua possibilidade de utilização como ferramenta no processo de tomada de decisões por parte das setoriais, o artigo se desdobra nos seguintes tópicos: esta introdução, o referencial teórico, a descrição do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMIMF) e da Cadeia de Valor, a definição dos objetos de custo, o desenvolvimento de metodologias de apropriação dos custos, a geração de relatórios e o uso das informações no processo decisório, além das considerações finais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Embora de desenvolvimento conceitual recente, a adoção de um sistema que mensure os custos dos produtos e serviços públicos entregues à sociedade é uma demanda antiga da legislação brasileira. O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, menciona, no artigo 79, que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar nº 101/2000), no § 3º do art. 50, define que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Se a menção no Decreto-Lei nº 200/67 representa uma indicação da importância da informação de custos na reforma gerencial do Estado, a abordagem do tema na LRF denota que a avaliação da gestão quanto aos resultados obtidos na aplicação dos recursos públicos é um pressuposto de sustentabilidade fiscal. Note-se, por exemplo, que a partir de 1991, em função do aumento dos gastos públicos, a participação da carga tributária brasileira em relação ao PIB saltou de cerca de 22% para os atuais 33%, segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Veja <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>, acessado em 29/02/2016.

Essa maior participação do setor público na economia nacional não é forçosamente um problema, mas se torna um quando não é desempenhada com razoável produtividade. Segundo Boueri, Rocha e Rodopoulos (2015), “a análise quantitativa da eficiência do gasto pode ser uma aliada no enfrentamento dos desafios de longo prazo das finanças públicas”. Complementam os referidos autores, ainda, informando que “nesse sentido, vários estudos mostram o Brasil em uma posição desfavorável frente a um painel internacional, considerando diferentes categorias de países”.

Posteriormente, o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, passou a atribuir o tema à responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), nos termos do art. 7º, inciso XIX, segundo o qual compete ao órgão manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Como se depreende da legislação mencionada, o desenvolvimento de um sistema de custos na administração pública está intrinsecamente relacionado à necessidade de avaliação dos resultados de suas políticas. Nesse contexto, a contabilidade de custos oferece uma importante contribuição:

A preocupação com a geração de informações sobre o real custo das atividades exercidas pelo governo ganhou força no bojo das demandas por melhoria da performance e da eficiência do setor público, e da concomitante pressão por mudanças na contabilidade pública, para que decisões sobre o uso dos recursos orçamentários tenham por foco os resultados a ser obtidos com os recursos extraídos da população por meio dos impostos. Assim, não basta saber quanto o governo gasta com a provisão de bens e serviços, é importante saber qual o resultado gerado por esse gasto e se esse mesmo resultado poderia ser alcançado com menores custos para o contribuinte. (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 16.11 (NBCT 16.11), do Conselho Federal de Contabilidade, os objetivos de um Sistema de Informações de Custos do Setor Público compreendem:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (CFC, 2011).

É importante ressaltar que, para o desenvolvimento de um sistema de custos, é necessário definir, preliminarmente, os objetos de custo, a metodologia de apropriação, o sistema de acumulação, o sistema de custeio e o método de custeio a serem adotados. A NBCT 16.11 define esses itens da seguinte forma:

*Objeto de custo* é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos.

(...)

*Apropriação do custo* é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.

(...)

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

*Sistema de custeio* está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo corrente; custo estimado; e custo padrão.

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

*Custeio direto* é o custeio que aloca todos os custos fixos e variáveis diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

*Custeio variável* que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

*Custeio por absorção* que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

(...)

*Custeio por atividade* que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

(CFC, 2011, item 9).

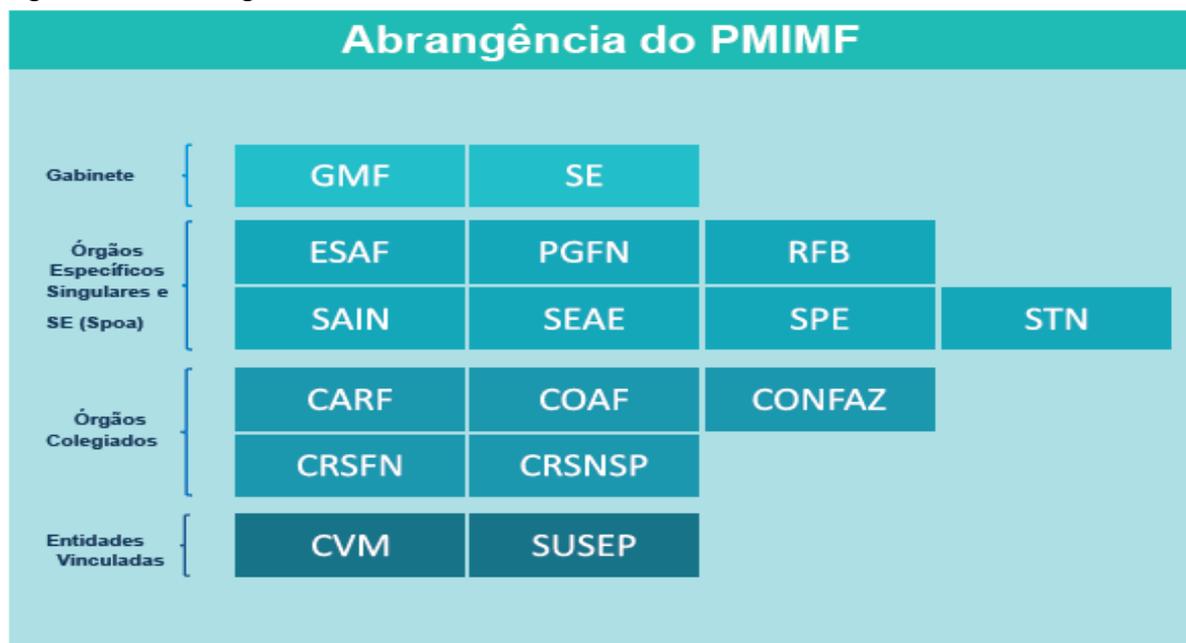
Machado e Holanda (2010) destacam, ainda, que “enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude o regime de competência, serão necessários os “ajustes contábeis””. Tais ajustes são necessários para aproximar as informações relativas à execução orçamentária do regime de competência. O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal já está adaptado para isso, e proporciona a mensuração global dos custos de uma entidade. O passo seguinte, conforme já explicitado, consiste em aprimorar a sistemática de forma que atenda aos órgãos setoriais, por meio do desenvolvimento das definições técnicas descritas na NBCT 16.11, acima.

### **3. O PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO INTEGRADA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA E A CADEIA DE VALOR**

O Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMIMF) consiste em um modelo de gestão, estruturado em redes, por meio do qual são aplicadas modernas técnicas relacionadas a processos e projetos, planejamento estratégico, pessoas, tecnologia da informação, infraestrutura, riscos e, mais recentemente, a mensuração dos custos. Cada tema consiste em uma Frente, estruturada por grupos técnicos que formam, posteriormente, os comitês. O objetivo é promover o aumento da eficiência e a melhor coordenação das ações.

A formalização do Programa se deu por meio da Portaria MF nº 369, de 28 de julho de 2011, sendo instituído o Comitê Estratégico de Gestão. A composição atual do Comitê está ilustrada a seguir:

Figura 1 – Abrangência do PMIMF



Fonte: PMIMF

A Frente de Custos foi a última a ser instituída no PMIMF, tendo como responsável a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), na condição de órgão setorial do Sistema de Contabilidade Federal.

Inicialmente, foi formalizado um projeto tendo como objetivo a geração de informações sobre os custos das políticas públicas e dos programas executados pelo Ministério, permitindo fornecer subsídios para a tomada de decisões que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público e para avaliação dos resultados. Tal projeto se iniciou em fevereiro de 2014 e se encerrou em abril de 2015, tendo os seguintes marcos:

- Produto 1: Referencial teórico consolidado, em 22/04/2014;
- Produto 2 : Grupos Técnico e de Interface formados, em 28/05/2014;
- Produto 3: Diagnóstico de situação e proposição de ideias (objetos de custo definidos), em 25/06/2014;
- Produto 4: Modelo de Mensuração dos Custos proposto (principais metodologias de mensuração), em 27/08/2014;
- Produto 5: Modelo de Mensuração dos Custos validado (Projeto-piloto executado), em 05/11/2014; e
- Produto 6: Modelo de Mensuração dos Custos para o Ministério da Fazenda implantado, em 16/04/2015.

Após consolidação do referencial teórico, em 28/05/2014, foram criados o grupo de interface e o grupo técnico de mensuração. O grupo de interface, integrado em sua maior parte por coordenadores-gerais das áreas de gestão corporativa, consistiu na rede responsável por patrocinar e validar as etapas do projeto, inclusive por meio da indicação dos membros do grupo técnico, incumbido de desenvolver o modelo de mensuração dos custos de todo o Ministério.

Nesse sentido, em 25/06/2014 o grupo técnico identificou, preliminarmente, os objetos de custo do Ministério, segregados por ator (as Secretarias e a Procuradoria, por exemplo).

Validados os objetos de custo, a etapa seguinte consistiu na alocação dos custos de pessoal por unidade organizacional aos objetos identificados. Tal etapa teve como prazo a data de 27/08/2014. Com isso, no dia 1º de outubro de 2014, passou-se à execução de um piloto por parte das unidades gestoras executoras da SPOA, as quais apropriam a maior parte dos custos para todo o MF. Com isso, o projeto foi implantado a partir de 1º de janeiro de 2015.

O tema foi institucionalizado por meio da Portaria GMF nº 324, de 24/07/2014, a qual estabelece que o Comitê Estratégico de Gestão (CEG), órgão colegiado do MF, tem por competência e finalidade estabelecer políticas relacionadas à gestão de custos, além dos outros temas já tratados no Programa, como o planejamento estratégico, projetos e processos, gestão de pessoas e tecnologia da informação (art. 2º).

Merece destaque também a publicação do Manual de Mensuração dos Custos do Ministério da Fazenda, cuja 1ª edição foi aprovada mediante Portaria SPOA nº 498, de 17 de dezembro de 2014. Com a atualização dos objetos de custo para 2016, foi aprovada a sua 2ª edição, por meio da Portaria SPOA nº 558, de 29 de dezembro de 2015. Todas as publicações relacionadas ao Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda, incluindo as relativas à frente de atuação de custos, estão disponíveis em [www.pmimf.fazenda.gov.br](http://www.pmimf.fazenda.gov.br).

### **3.1 A CADEIA DE VALOR**

Um dos produtos do PMIMF, comum a todas as Frentes, é a Cadeia de Valor Integrada, composta por macroprocessos, processos e atividades. Nela estão

resumidos os principais negócios e entregas do órgão, com os respectivos atores envolvidos, que se agrupam em “finalísticos” e de “estratégia, gestão e suporte”. A título exemplificativo, a seguir é apresentada uma Cadeia finalística, denominada “Gestão Integrada das Políticas Econômicas”, com a identificação dos itens que a compõem. A versão atual completa da Cadeia consta do Anexo 1.

Figura 2 – Cadeia de Valor de Gestão Integrada das Políticas Econômicas



Fonte: PMIMF

A Cadeia de Valor se tornou um dos instrumentos mais interessantes de apresentação dos processos transversais do Ministério, sob uma ótica de governança orientada a resultados. É utilizada como base para as discussões relacionadas às Frentes que compõem o PMIMF, inclusive as relacionadas a custos, conforme será abordado na próxima seção.

#### 4. DEFINIÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTO

A classificação orçamentária pode parecer, numa primeira aproximação, o método mais natural para o desenvolvimento dos objetos de custos, já que ela orienta a alocação anual de dotações para os órgãos. Contudo, em seu modelo vigente, o orçamento não é adequadamente orientado a resultados. Exemplo disso é a existência das ações orçamentárias administrativas, como as que abrangem as despesas com pessoal, que não têm qualquer identificação com as atividades efetivamente desempenhadas e seus produtos.

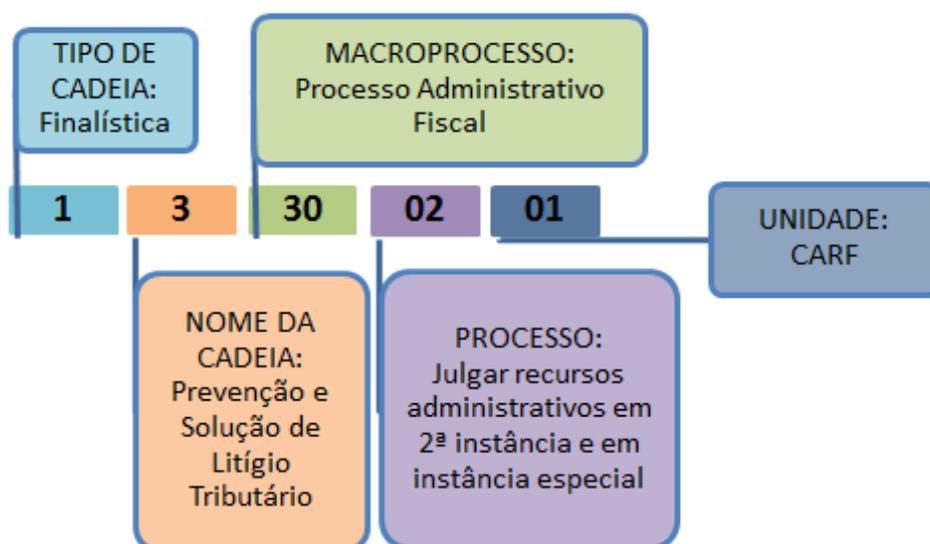
Em face dessas limitações, a Cadeia de Valor se apresenta como uma abordagem complementar e inovadora, permitindo a apropriação dos insumos

consumidos nos processos de trabalho que produzem mais diretamente os resultados à sociedade.

A bem da gestão cautelosa do projeto, foram utilizados para a fase inicial na construção dos objetos de custo do Ministério os macroprocessos da Cadeia de Valor, ainda não seus processos. Para 2016, houve uma atualização nesses objetos, em virtude de alterações na própria Cadeia de Valor. A partir daí, já passaram a ser usados alguns processos, o que representa um avanço no detalhamento das informações de custos.

Para possibilitar a apropriação das informações de custo no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), foi desenvolvida uma codificação de objetos de custo com a lógica exemplificativa apresentada na figura a seguir.

Figura 3: Codificação dos Objetos de Custo



Fonte: Manual de Mensuração dos Custos do Ministério da Fazenda

Nessa codificação, o primeiro dígito identifica o tipo de Cadeia, sendo (1) Finalística e (2) Estratégia, Gestão e Suporte. O segundo dígito identifica a Cadeia propriamente dita. Os terceiro e quarto dígitos identificam o macroprocesso. A partir de 2016, com o uso de alguns processos, o quinto e o sexto dígitos, antes utilizados para identificar a Unidade, passaram a identificar o processo, sendo o sétimo e o oitavo dígitos utilizados para identificação da unidade (ator), conforme apresentado na Figura 1.

Com a estruturação e codificação dos objetos de custo, ficou viabilizada a utilização da Cadeia de Valor Integrada no sistema de custos do Ministério da Fazenda. A relação completa desses objetos pode ser visualizada no Anexo II.

## 5. METODOLOGIAS DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS

Antes de abordar as principais metodologias definidas para a apropriação dos custos, cabe demonstrar a estrutura de gastos (custos, despesas e investimentos) do Ministério. A tabela a seguir demonstra a execução financeira do órgão no ano de 2015.

Tabela 1: Estrutura de Gastos do Ministério da Fazenda em 2015

<b>Gastos do Ministério da Fazenda</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Custo</b>	<b>10.995.080.727</b>
Pessoal Ativo - Remuneração e Encargos	7.334.093.509
Pessoal Ativo - Auxílios e Assistências	228.247.481
Tecnologia da Informação	1.715.202.148
Demais Custos – Pessoal Requisitado e Anistiados	263.535.433
Demais Custos - Outras Despesas Correntes	1.303.268.592
Demais Custos - Consumo de Materiais	38.617.829
Demais Custos - Depreciação	112.115.735
<b>Despesa</b>	<b>7.645.414.212</b>
Pessoal Inativo e Pensionistas - Remuneração e	7.592.087.119
Pessoal Inativo e Pensionistas - Outras Despesas	53.327.093
<b>Investimento</b>	<b>428.126.928</b>
Tecnologia da Informação	243.336.335
Demais	184.790.594
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 19.068.621.867</b>

Fonte: Tesouro Gerencial

O modelo de mensuração de custos adotado no Ministério da Fazenda não aborda as despesas com inativos e pensionistas, já que não agregam valor para os processos do Ministério, e os investimentos, pois não se constituem consumo de recursos nos processos no momento da sua realização. Dessa forma, o seu escopo no caso em análise se refere ao custo de R\$ 10,995 bilhões referentes ao ano de 2015. Vale ressaltar que no Ministério são realizadas também despesas com a dívida pública, envolvendo amortização, correção monetária e juros, dentre outras, que também não são abordados no sistema, por representarem despesas financeiras que

estão fora do escopo de atuação dos gestores alcançados pelo projeto. Não fazem parte do escopo, ainda, as subvenções econômicas e as inversões financeiras (concessões de empréstimos e aumentos de capital de empresas), pelas mesmas razões.

Definido o escopo, passemos para desenvolvimento das metodologias de apropriação dos custos aos seus objetos. Para isso, foram segregados três grandes grupos, conforme tabela a seguir:

Tabela 2: Custos agregados do Ministério da Fazenda

<b>Custos</b>	<b>2015 (R\$)</b>	<b>%</b>
Folha de Pagamento de Pessoal	7.562.340.990	68,78
Tecnologia da Informação	1.715.202.148	15,60
Demais	1.717.537.589	15,62
<b>Total</b>	<b>10.995.080.72</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaboração Própria

Considerando a estrutura dos custos apresentada na tabela, foram estabelecidas metodologias específicas para os custos com folha de pagamento de pessoal e tecnologia da informação (sistemas informatizados), os quais representam as suas parcelas mais significativas. O método de custeio utilizado é o direto, sendo apropriados todos os custos aos seus objetos, que foram desenvolvidos de forma a facilitarem essa apropriação. Assim, os objetos de custo finalísticos são claramente identificáveis com os macroprocessos que geram entregas aos clientes externos ao Ministério. Já os de estratégia, gestão e suporte (meio) são apropriados de forma destacada, no caso de estarem relacionados com os clientes internos da organização, não sendo rateados aos objetos de custo finalísticos.

## **5.1 APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS DE FOLHA DE PAGAMENTO DE PESSOAL**

Os custos de folha de pagamento de pessoal, que representam cerca de 69% do total, são compostos principalmente pelas remunerações, acrescidos os encargos patronais, especialmente a contribuição ao regime próprio de previdência (22%). Além disso, incluem os auxílios, como alimentação e transporte, e as assistências, como a pré-escolar.

Para apropriação desses custos, foram definidas duas abordagens possíveis:  
a) o estabelecimento da relação da unidade organizacional (UORG) de exercício com

os objetos de custo ou b) o estabelecimento da relação do servidor com os objetos de custo. Cada órgão envolvido escolheu a sua melhor abordagem, sendo utilizada, em geral, a primeira. Observe-se que, no primeiro critério, a gestão da informação requer pouca interferência humana, necessitando apenas o estabelecimento, uma única vez, do vínculo da UORG com os objetos de custo, com eventuais atualizações desse vínculo. No segundo critério, o risco de falhas de alimentação é maior, visto que há necessidade de intervenção manual para registro de cada evento de entrada ou saída de servidor, ou de cada alteração no vínculo do servidor com os processos de trabalho.

Seja qual for a abordagem, percebe-se que o sucesso da apropriação dos custos de pessoal, cujas informações são de extrema relevância e utilidade, depende da consistência das informações constantes do SIAPE. Assim, devem ser criados mecanismos que favoreçam a adequada gestão dessas informações.

Dessa forma, uma vez estabelecida previamente a relação da UORG ou do servidor com o objeto de custo, mensalmente após a liquidação da Folha é calculado o custo respectivo. Ressalta-se que, devido à alta complexidade da apropriação dos custos da folha de pagamento no Siafi, é utilizado código de objeto de custo genérico (999999) quando da sua liquidação, sendo que esse código é reclassificado fora do Siafi, utilizando-se a metodologia descrita. Dessa forma, esses custos ainda não se encontram registrados de forma detalhada no Siafi/SIC, mas são tratados separadamente para a geração dos relatórios.

Cabe destacar ainda que, no caso de servidores cedidos com ônus para o Ministério, os custos são apropriados ao seu órgão de lotação. Da mesma forma, caso sejam recebidos servidores que não sejam custeados pelo Ministério, não são apropriados os custos respectivos, mas apenas os eventuais acréscimos decorrentes de cargos comissionados, dentre outros, se for o caso.

## **5.2 APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS DE SISTEMAS INFORMATIZADOS**

Para a apropriação dos custos de manutenção dos sistemas informatizados, é estabelecida previamente a relação de cada sistema com os seus objetos de custo. Assim, ao ser liquidada determinada fatura, esta deve conter a indicação dos sistemas aos quais se referem, de maneira a viabilizar a apropriação. Observe-se que, de forma

semelhante à apropriação das despesas com pessoal, também no caso dos custos de TI a acuidade da informação é fortemente dependente da estrutura de incentivos que garanta o correto e tempestivo registro da informação no sistema por parte do gestor responsável.

### **5.3 APROPRIAÇÃO DOS DEMAIS CUSTOS**

Os demais custos, como os serviços de terceiros, diárias, passagens aéreas, dentre outros, são apropriados segundo critérios específicos verificados no momento da liquidação, buscando-se a relação direta com o benefício proporcionado pelo custo ao objeto respectivo.

É importante ressaltar que os custos administrativos, como de limpeza e conservação, vigilância e aluguéis, são sempre apropriados aos objetos de custo de suporte, geralmente “Administração e Logística”, não sendo rateados aos objetos finalísticos.

Cabe destacar que ainda não são apropriados os custos de consumo de materiais, depreciação e amortização (não orçamentários), devido ao fato de serem registrados em sistema específico (o Sistema Integrado de Administração e Serviços – Siads), o qual, embora já integrado com o Siafi, ainda não está adaptado para essa apropriação. Estima-se que esses custos equivalham a cerca de 1,4% do total.

Os empregados públicos em exercício no Ministério, como é o caso de cedidos de empresas como o Banco do Brasil e o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), que não estão registrados no Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape), são apropriados no objeto de custo de suporte denominado “Administração e Logística”, dada a impossibilidade de identificação direta dos objetos de custo aos quais estariam vinculados. O mesmo acontece com os servidores requisitados e anistiados que não estão cadastrados no SIAPE.

## **6. GERAÇÃO DE RELATÓRIOS DE CUSTOS E O USO DAS INFORMAÇÕES NO PROCESSO DECISÓRIO**

Uma vez definidas as principais metodologias, a apropriação dos custos é realizada no Siafi diariamente pelas unidades gestoras executoras, conectando as informações no Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).

Por meio do SIC, são possibilitados vários tipos de relatórios, nas mais variadas combinações possíveis de informações que o usuário desejar. No caso do Ministério da Fazenda, há pelo menos quatro relatórios pré-formatados, sendo que eventualmente outros são solicitados. Dessa forma, têm-se relatórios, por exemplo, de:

- a) Custo por órgão e Cadeia de Valor;
- b) Custo por unidade gestora responsável (UGR, nomenclatura utilizada no Siafi) e Cadeia de Valor;
- c) Custo por unidade organizacional (UORG, nomenclatura utilizada no Siape) e Cadeia de Valor; e
- d) Custo por unidade orçamentária e estrutura programática.

O enfoque dado pela equipe gestora do modelo é voltado aos relatórios com dados da Cadeia de Valor, devido à própria premissa adotada no projeto, uma vez que esses dados têm alta importância estratégica. Não obstante, é dado enfoque também a informações pormenorizadas e específicas de custos decorrentes da execução orçamentária, como o consumo de recursos por determinadas naturezas de despesa detalhadas.

A análise das informações de custos ocorre principalmente por parte dos gestores de alto nível dos órgãos, e pela Secretaria Executiva, por meio da disponibilização de relatórios e de apresentações em painéis (dashboards), como ocorre em reuniões de monitoramento do planejamento estratégico e de avaliação crítica da Cadeia de Valor.

No relatório de custos consolidado de 2015, as informações foram apresentadas em três seções, contendo: a) tabelas com custos por unidade organizacional e macroprocessos, b) gráficos com análises de custos por cadeia de valor e c) gráficos com evolução do quantitativo de pessoal por órgão no período de 2011 a 2015.

Dessa forma, a tabela a seguir demonstra, por exemplo, os custos da Secretaria do Tesouro Nacional apropriados pelos seus macroprocessos finalísticos e de estratégia, gestão e suporte, segregados por folha de pagamento de pessoal, tecnologia da informação e demais custos.

Tabela 3 - Custos da STN por macroprocesso

R\$ Milhões

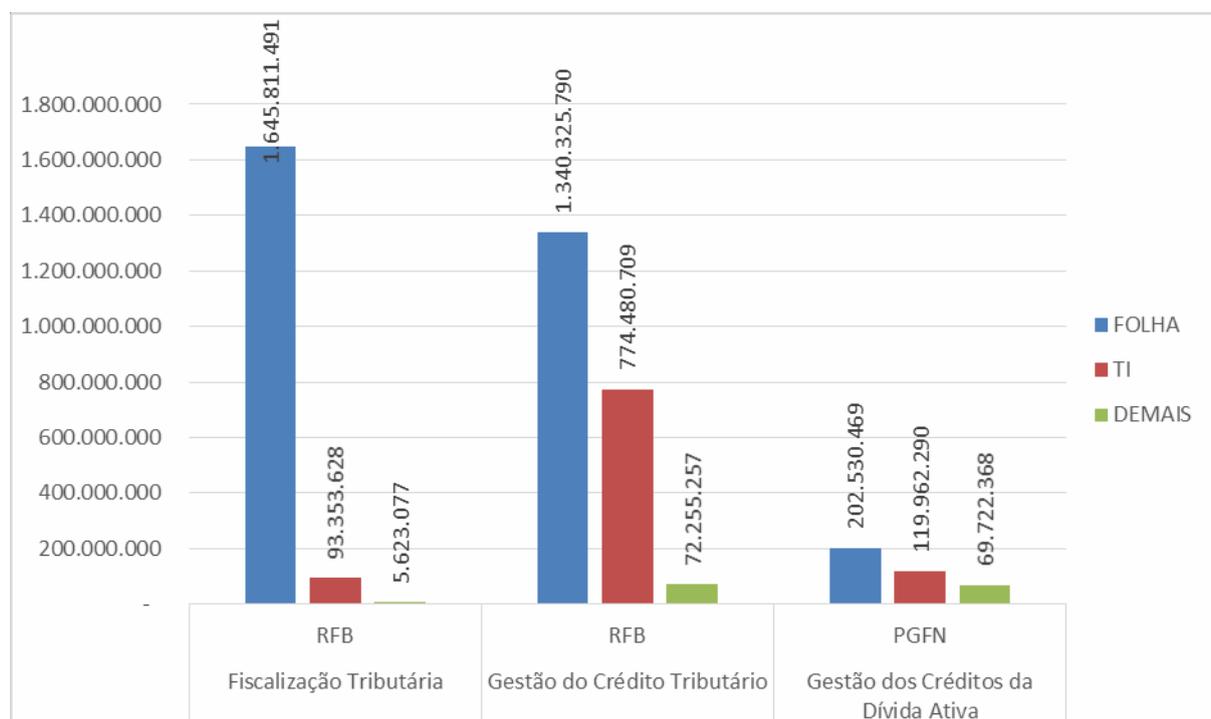
Custo	Folha	%	TI	%	Demais	%	Total	%
<b>TOTAL FINALÍSTICO</b>	<b>147,64</b>	<b>69,3%</b>	<b>230,30</b>	<b>86,9%</b>	<b>28,71</b>	<b>62,5%</b>	<b>406,66</b>	<b>77,6%</b>
Planejamento Fiscal-Financeiro	22,18	10,4%	-	0,0%	7,07	15,4%	29,25	5,6%
Gestão das Dem. de Finan. Públ. e Prop. de Medidas	17,04	8,0%	-	0,0%	0,18	0,4%	17,21	3,3%
Gestão de Ativos e Passivos	15,45	7,3%	5,74	2,2%	12,67	27,6%	33,85	6,5%
Rel. Finan. e Controle das Op. de Créd. de Est. e Mun.	19,20	9,0%	2,29	0,9%	0,05	0,1%	21,54	4,1%
Gestão da Cont. e Inf. de Custos do Setor Público	10,93	5,1%	196,18	74,1%	0,02	0,1%	207,13	39,5%
Administração Financeira	4,97	2,3%	21,99	8,3%	8,69	18,9%	35,66	6,8%
Acompanhamento e Transparência Fiscal	57,88	27,2%	4,10	1,5%	0,04	0,1%	62,01	11,8%
<b>TOTAL SUPORTE</b>	<b>39,68</b>	<b>18,6%</b>	<b>34,62</b>	<b>13,1%</b>	<b>17,23</b>	<b>37,5%</b>	<b>91,52</b>	<b>17,5%</b>
Gestão e controle institucional	4,98	2,3%	-	0,0%	0,04	0,1%	5,02	1,0%
Desenvolvimento organizacional	2,56	1,2%	0,67	0,3%	0,02	0,0%	3,25	0,6%
Gestão orçamentária, financeira e contábil	2,56	1,2%	-	0,0%	0,02	0,0%	2,57	0,5%
Gestão da comunicação	2,56	1,2%	4,13	1,6%	0,04	0,1%	6,72	1,3%
Educação corporativa	2,56	1,2%	-	0,0%	2,18	4,8%	4,74	0,9%
Gestão de pessoas	2,56	1,2%	1,26	0,5%	-	0,0%	3,82	0,7%
Gestão de TIC	19,36	9,1%	23,59	8,9%	0,42	0,9%	43,38	8,3%
Administração e logística	2,56	1,2%	4,96	1,9%	14,51	31,6%	22,03	4,2%
<b>Pessoal Cedido</b>	<b>25,68</b>	<b>12,1%</b>					<b>25,68</b>	<b>4,9%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>213,00</b>	<b>100%</b>	<b>264,92</b>	<b>100%</b>	<b>45,94</b>	<b>100%</b>	<b>523,86</b>	<b>100%</b>

Fonte: SPOA/MF

Na tabela acima, é possível identificar os principais custos apropriados aos seus respectivos macroprocessos. Percebe-se, por exemplo, a alta participação dos custos de tecnologia da informação no macroprocesso “Gestão da Contabilidade e Informações de Custos do Setor Público”, decorrentes da manutenção dos sistemas contábeis informatizados, como o próprio Siafi. É interessante analisar também a relação dos custos de administração (17,5%) versus custos finalísticos (77,6%), o que denota uma situação bastante razoável.

O gráfico a seguir veicula um exemplo de apresentação de custos por Cadeia de Valor, no caso referente à gestão dos créditos da fazenda pública, que representa uma das principais atribuições do Ministério. É interessante observar a transversalidade dos macroprocessos, com o envolvimento da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Cadeia. O gráfico apresenta, ainda, a distribuição dos custos por folha, TI e demais custos.

Gráfico 1 - Custos da cadeia de valor da gestão dos créditos da fazenda pública



Fonte: SPOA/MF

Considerando a relevância dos custos de pessoal, é analisada a evolução do quantitativo de pessoal ativo em exercício nos órgãos que compõem o Ministério, a partir de dados extraídos do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

(SIC). A título exemplificativo, o gráfico a seguir apresenta essa evolução na Receita Federal do Brasil, no período de 2011 a 2015, segregado por carreira. Observe que o quantitativo de pessoal caiu substancialmente no período analisado, especialmente o relativo aos auditores-fiscais, o que representou uma queda significativa nos custos de pessoal do órgão.

Gráfico 2 – Evolução do Quantitativo de Servidores na RFB



<b>CARGOS - RFB</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
ANALISTA DE FINANÇAS E CONTROLE	1	1	2	1	0
ANALISTA TRIBUTÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	7.388	7.117	7.433	7.541	7.155
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	11.884	11.297	10.906	10.566	10.335
EMPREGADOS	43	54	57	54	53
NÍVEL INTERMEDIÁRIO, MÉDIO E AUXILIAR	6.097	5.765	5.379	5.115	5.537
NÍVEL SUPERIOR	405	391	378	582	569
OUTROS ESTATUTÁRIOS	28	35	51	33	7
TÉCNICO DE FINANÇAS E CONTROLE	3	2	1	1	1
<b>Total Geral</b>	<b>25.849</b>	<b>24.662</b>	<b>24.207</b>	<b>23.893</b>	<b>23.657</b>

Fonte: SPOA/MF

## 6.1 AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS ADOTADO POR PARTE DOS GESTORES INTERNOS

Com o intuito de avaliar o modelo de mensuração dos custos adotado e orientar os próximos passos no processo de geração e utilização das informações, foi aplicado um questionário aos membros do Comitê de Mensuração dos Custos (CMCUSTO). As perguntas, tabuladas em notas de 1 (pouco) a 5 (muito), tinham a intenção de captar junto aos gestores:

- a) para que tipos de análise as informações de custos são importantes;
- b) se o PPA e a LOA descrevem as atividades executadas pelo órgão;
- c) se a cadeia de valor é uma ferramenta adequada para a geração de informações de custos e tomada de decisões;
- d) em quais tomadas de decisões as informações de custos são úteis;
- e) se a qualidade do gasto é mais afetada pelas decisões estratégicas da organização ou pela execução das atividades e tarefas;
- f) a quem as informações de custos devem atender; e
- g) como disponibilizar as informações aos usuários internos e externos ao órgão.

Quanto à primeira pergunta (qual a importância das informações de custos), os entrevistados identificaram aplicabilidade das informações a três finalidades: melhoria na gestão dos processos e atividades, redução dos custos e divulgação à sociedade. Nesses três aspectos, a média das respostas foi de 4,14.

A adequação dos instrumentos de planejamento (PPA e LOA) à realidade dos órgãos foi considerada baixa, com média das respostas em 2,86. Verificou-se que a cadeia de valor representa com maior fidedignidade as políticas e ações dos órgãos, com média de 4,57 nas respostas, o que corrobora a base conceitual adotada pelo modelo de mensuração dos custos do Ministério.

Quanto à utilidade das informações de custos, encontrar formas de reduzi-lo foi a assertiva com mais relevância (média de 4,43), acompanhado de “analisar a relação custo-benefício dos processos e atividades” (média de 4,29). Deduz-se que a utilidade maior diz respeito, portanto, às tomadas de decisões alocativas. Ainda, segundo os membros do comitê consultados, as decisões estratégicas geram um

impacto um pouco maior na qualidade do gasto (4,14) do que a execução das atividades e tarefas (3,86).

Em relação a quem deve se destinar as informações, as três possibilidades de respostas receberam graus elevados, sendo 4,86 para aos gestores internos, 4,71 para aos órgãos de controle e 4,57 para a sociedade. Por fim, sobre a disponibilização das informações, também se tem a percepção de que devem ser amplamente divulgadas, sendo 5 (nota máxima) para os gestores internos e 4,43 para toda a sociedade. Este último ponto se constitui um incentivo para promoção do adequado tratamento das informações, especialmente na entrada dos dados do SIAPE, bem como da apresentação dos relatórios de custos e demonstração de melhoria contínua da eficiência dos processos de trabalho pelos gestores.

Como avaliação do modelo adotado a partir das respostas dos questionários, percebe-se que a abordagem de tomada de decisões a partir das informações dos custos baseadas na cadeia de valor, embora ainda não muito difundida entre os gestores, tem uma ótima aceitação e potencial de utilização. Foram identificados como pontos de aprimoramento (a) a retroalimentação ao processo orçamentário, a partir de uma maior integração, (b) a disponibilização das informações em plataformas que permitam a realização de consultas em modelos mais amigáveis e (c) a necessidade de as informações serem consolidadas de forma cuidadosa quando da apresentação à sociedade, para se evitar interpretações errôneas.

## **7. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Sabe-se que a contabilidade gerencial e de custos tem sido utilizada largamente no setor empresarial, como forma de contribuir para o aumento da lucratividade e solvência dessas organizações. No setor governamental, a percepção crescente de escassez de recursos torna premente a introdução do tema na agenda dos gestores públicos.

Não obstante seja consistente a justificativa para a adoção de um sistema de informações de custos que subsidie o processo de alocação dos recursos, a sua implantação tem se mostrado bastante desafiadora, dada a ocorrência de dificuldades conceituais, tecnológicas, metodológicas e técnicas, dentre outras. Há, portanto, uma vasta oportunidade de desenvolvimento científico do tema no setor público.

Nesse sentido, a experiência de aplicação interna do sistema de custos no Ministério da Fazenda oferece uma contribuição bastante rica, especialmente devido à metodologia inovadora de desenvolvimento dos objetos de custo baseada na Cadeia de Valor. Essa nova ótica acrescenta ao orçamento público, ainda limitado a uma abordagem muito voltada a insumos e pouco a resultados, a possibilidade de aproximar as informações de custos aos processos efetivamente executados pelo órgão, que criam os valores à sociedade. Oferece, portanto, um conjunto de informações relevantes e úteis nas tomadas de decisões.

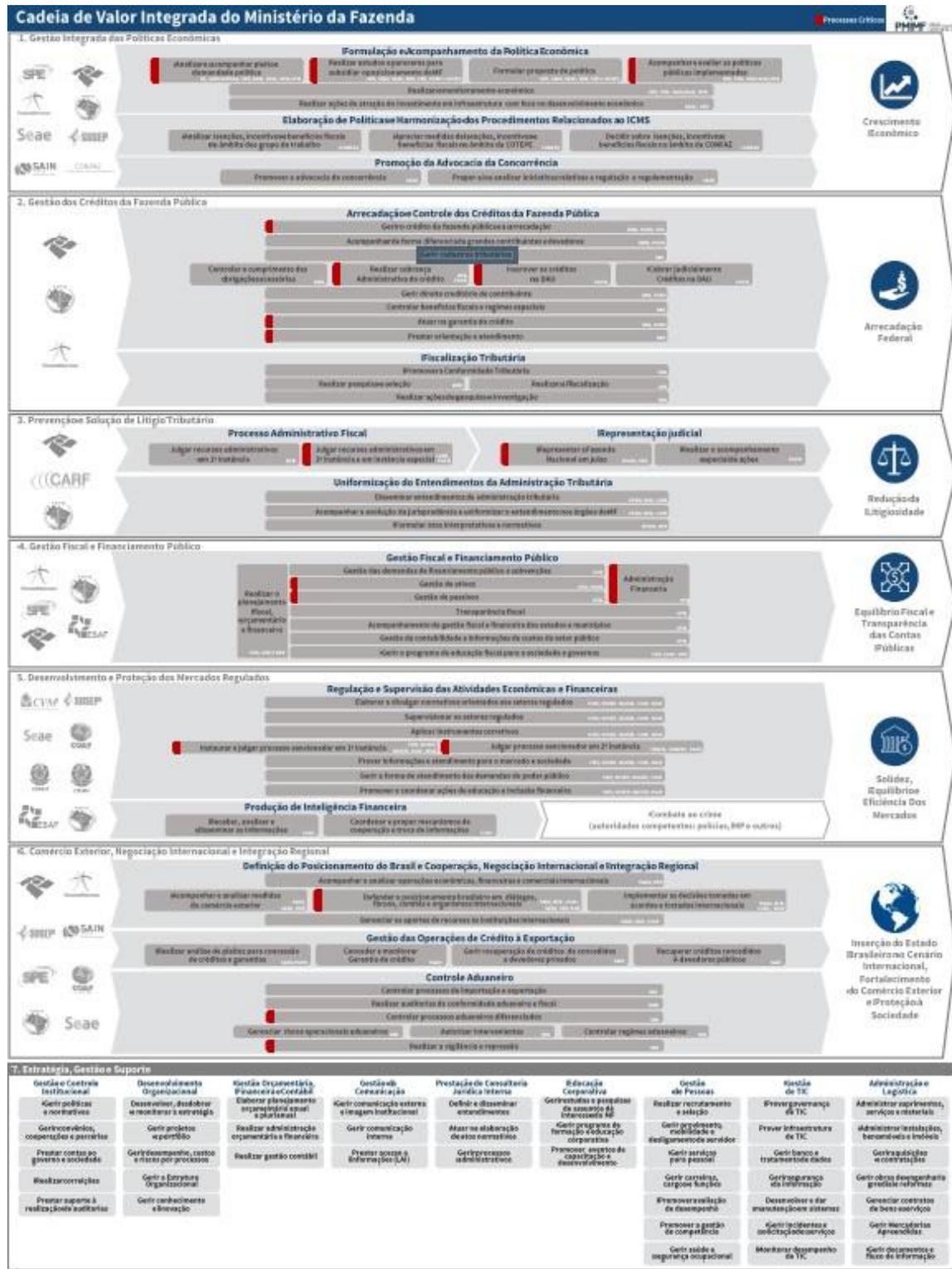
Assim, entende-se que o modelo pode ser perfeitamente aplicável por parte, também, de outros órgãos setoriais, especialmente aqueles que adotam a gestão por processos.

É importante destacar que foram identificadas algumas restrições operacionais, especialmente no tocante aos sistemas utilizados, mas que não inviabilizam a implantação do modelo estudado. Dentre elas, pode-se citar o fato de a apropriação da folha de pagamento de pessoal ocorrer praticamente fora dos sistemas estruturantes, dado que tais sistemas não são dotados de requisitos que permitam a apropriação de maneira adequada.

Além disso, fatores relacionados ao próprio ambiente interno do Ministério devem ser gerenciados de maneira a mitigar o risco de descontinuidade do modelo. Um exemplo é o fato de que alterações na Cadeia de Valor provocam a necessidade de atualizações na metodologia de apropriação, tanto da folha de pagamento de pessoal quanto dos sistemas informatizados, além da necessidade de adaptação dos usuários aos novos objetos de custo. Nesse sentido, a institucionalização do tema, com a edição de Portarias e criação de comitês, é importante para dar suporte à sua continuidade.

Mas provavelmente a mudança de cultura em curso na gestão pública seja o ponto mais interessante observado neste estudo. Atualmente, o foco tem sido muitas vezes voltado para o aumento de estruturas organizacionais consumidoras de recursos públicos, sem necessariamente haver uma base técnica satisfatória para a avaliação dos custos e dos resultados decorrentes. O novo paradigma esperado é o aumento contínuo da produtividade, a partir de melhores avaliações dos processos e órgãos e seus respectivos produtos gerados para a sociedade.

# ANEXO I – CADEIA DE VALOR INTEGRADA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA



ANEXO II – OBJETOS DE CUSTO DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

ATOR	OBJETOS DE CUSTO DA CADEIA FINALÍSTICA	CÓDIGO
CARF	JULGAR RECURSOS ADMINISTRATIVOS EM 2ª INSTÂNCIA E EM INSTÂNCIA ESPECIAL	13300201
COAF	PRODUÇÃO DE INTELIGÊNCIA FINANCEIRA	15500002
COAF	REGULAÇÃO E SUPERVISÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS E FINANCEIRAS	15510002
COAF	DEFINIÇÃO DO POSICIONAMENTO DO BRASIL E COOPERAÇÃO, NEGOCIAÇÃO INTERNACIONAL E INTEGRAÇÃO REGIONAL	16610002
ESAF	GERIR O PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL PARA A SOCIEDADE E GOVERNOS	14400306
ESAF	PROMOVER E COORDENAR AÇÕES DE EDUCAÇÃO E INCLUSÃO FINANCEIRA	15510606
PGFN	ARRECADAÇÃO E CONTROLE DOS CRÉDITOS DA FAZENDA PÚBLICA	12200009
PGFN	PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	13300009
PGFN	REPRESENTAÇÃO JUDICIAL	13310009
PGFN	REGULAÇÃO E SUPERVISÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS E FINANCEIRAS	15510009
PGFN	PRESTAÇÃO DE CONSULTORIA JURÍDICA INTERNA	299009
RFB	FORMULAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DA POLÍTICA ECONÔMICA	11110010
RFB	ARRECADAÇÃO E CONTROLE DOS CRÉDITOS DA FAZENDA PÚBLICA	12200010
RFB	FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA	12210010
RFB	PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	13300010
RFB	UNIFORMIZAÇÃO DOS ENTEDIMENTOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	13320010
RFB	GESTÃO FISCAL E FINANCIAMENTO PÚBLICO	14400010
RFB	CONTROLE ADUANEIRO	16600010
RFB	DEFINIÇÃO DO POSICIONAMENTO DO BRASIL E COOPERAÇÃO, NEGOCIAÇÃO INTERNACIONAL E INTEGRAÇÃO REGIONAL	16610010
SAIN	FORMULAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DA POLÍTICA ECONÔMICA	11110011
SAIN	DEFINIÇÃO DO POSICIONAMENTO DO BRASIL E COOPERAÇÃO, NEGOCIAÇÃO INTERNACIONAL E INTEGRAÇÃO REGIONAL	16610011

ATOR	OBJETOS DE CUSTO DA CADEIA FINALÍSTICA	CÓDIGO
SAIN	GESTÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO À EXPORTAÇÃO	16620011
SEAE	FORMULAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DA POLÍTICA ECONÔMICA	11110013
SEAE	PROMOÇÃO DA ADVOCACIA DA CONCORRÊNCIA	11120013
SEAE	REGULAÇÃO E SUPERVISÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS E FINANCEIRAS	15510013
SEAE	DEFINIÇÃO DO POSICIONAMENTO DO BRASIL E COOPERAÇÃO, NEGOCIAÇÃO INTERNACIONAL E INTEGRAÇÃO REGIONAL	16610013
SPE	FORMULAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DA POLÍTICA ECONÔMICA	11110014
SPE	DEFINIÇÃO DO POSICIONAMENTO DO BRASIL E COOPERAÇÃO, NEGOCIAÇÃO INTERNACIONAL E INTEGRAÇÃO REGIONAL	16610014
STN	FORMULAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DA POLÍTICA ECONÔMICA	11110015
STN	ARRECADAÇÃO E CONTROLE DOS CRÉDITOS DA FAZENDA PÚBLICA	12200015
STN	ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO FISCAL E FINANCEIRA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS	14400115
STN	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	14400215
STN	GERIR O PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL PARA A SOCIEDADE E GOVERNOS	14400315
STN	GESTÃO DA CONTABILIDADE E INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO	14400415
STN	GESTÃO DAS DEMANDAS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO E SUBVENÇÕES	14400515
STN	GESTÃO DE ATIVOS	14400615
STN	GESTÃO DE PASSIVOS	14400715
STN	PLANEJAR E MONITORAR DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO-FISCAL	14400815
STN	TRANSPARÊNCIA FISCAL	14400915
STN	DEFINIÇÃO DO POSICIONAMENTO DO BRASIL E COOPERAÇÃO, NEGOCIAÇÃO INTERNACIONAL E INTEGRAÇÃO REGIONAL	16610015
<b>OBJETOS DE CUSTO DA CADEIA DE ESTRATÉGIA, GESTÃO E SUPORTE</b>		<b>CÓDIGO</b>
GESTÃO E CONTROLE INSTITUCIONAL		2110XX
DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL		2220XX

ATOR	OBJETOS DE CUSTO DA CADEIA FINALÍSTICA	CÓDIGO
	GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E CONTÁBIL	2330XX
	GESTÃO DA COMUNICAÇÃO	2440XX
	EDUCAÇÃO CORPORATIVA	2550XX
	GESTÃO DE PESSOAS	2660XX
	GESTÃO DE TIC	2770XX
	ADMINISTRAÇÃO E LOGÍSTICA	2880XX
	GERIR AQUISIÇÕES E CONTRATAÇÕES	2881XX

Fonte: Manual de Mensuração dos Custos do Ministério da Fazenda

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana. **Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência**. - Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: nov/2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual Mensuração dos Custos Ministério da Fazenda**. 2ª edição. Brasília: 2015. Disponível em <http://www.pmimf.fazenda.gov.br/frentes-de-atuacao-do-pmimf/custos/arquivos-para-download/manual-de-mensuracao-dos-custos-do-mf-2016-2a-edicao>. Acesso em: fev/2016.

BRASIL. **Sistema de Informação de Custos**. 2014. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/sistema-de-informacoes-de-custos>>. Acesso em: nov/2015.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)>. Acesso em: nov/2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.. Resolução CFC n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011- Aprova a NBC T 16.11-sistema de informação de custos do setor público. **Diário Oficial da União, Brasília**, v. 2, 2011.

DE HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento é Analista de Finanças e Controle, Coordenador de Análise Contábil no Ministério da Fazenda, Especialista em Contabilidade Pública pela UnB (2010) e em Gestão Pública pela ENAP (2016).