



TESOURO NACIONAL

RFC
Anual

2021

Publicado em
maio de 2022

Relatório

Foco em Custos

Ministro da Economia

Paulo Roberto Nunes Guedes

Secretário-Executivo do Ministério da Economia

Marcelo Pacheco dos Guarany

Secretário Especial do Tesouro e Orçamento

Esteves Pedro Colnago Júnior

Secretário do Tesouro Nacional

Paulo Fontoura Valle

Secretária Adjunta do Tesouro Nacional

Janete Duarte Mol

Subsecretário de Contabilidade Pública

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

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

Rosilene Oliveira de Souza

Coordenador de Suporte a Informações de Custos e ao Sistema Integrado de Gestão Patrimonial

Giuliano Passos Cardoso

Gerente de Informações de Custos

Edécio de Oliveira

Equipe Técnica

Fábio de Sousa Santos Soares

Jaciele Neves Ferreira

Luiz Fernando Guedes

Ramon Sousa Santos

Roberto Dornelas de Melo

Arte

Assessoria de Comunicação Social do Tesouro Nacional

Viviane Barros e Hugo Pullen

Informações

Assessoria de Comunicação Social do Tesouro Nacional

Telefone: (61) 3412-1843

Correio eletrônico: ascom@tesouro.gov.br

Disponível em: www.tesourotransparente.gov.br

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

Última alteração: 20 de maio de 2022

Sumário

Apresentação	6
Dimensão de Custos no Setor Público.....	7
O Desafio de Mensurar e Vincular Entregas e Recursos.....	8
Gráfico 1. Variações Patrimoniais Diminutivas Agregadas do Governo Federal.....	11
Gráfico 2. Custos Agregados do Governo Federal	13
Gráfico 3. Operação e Manutenção.....	15
Gráfico 4. Custos Comparáveis dos Poderes da União	17
Gráfico 5. Custos dos Insumos de Operação e Manutenção da Administração Direta, exceto fundos.....	18
Gráfico 5.1. Custos de Funcionamento da Administração Direta, exceto fundos.....	19
Gráfico 5.1.1. Custos de Serviços de Terceiros, Energia e Água da Administração Direta, exceto fundos.....	20
<i>Ranking</i> de Desempenho	22
Tabela 1. <i>Ranking</i> de Desempenho das Setoriais de Custos	24
Tabela 2. <i>Ranking</i> de Desempenho das Universidades Federais.....	25
Tabela 3. <i>Ranking</i> de Desempenho das Agências Governamentais	28

Tabela 4. <i>Ranking</i> de Desempenho das Empresas Estatais Dependentes.....	29
Evolução do Desempenho.....	30
Tabela 5. Categorização das Notas	30
Gráfico 6. Participação Relativa das Categorias.....	30
Tabela 6. Mudanças nas Categorias.....	30
Gráfico 7. Tendência de Evolução Temporal I	31
Gráfico 8. Tendência de Evolução Temporal II	31
Apêndice	32
Tabela 7. Notas dos Órgãos e Entidades.....	39
Tabela 8. Matriz de Transição das Notas	44
Tabela 9. Matriz de Transição P ⁿ das Notas.....	45
Quadro 1. Classificações.....	46
Quadro 2. Classificações do Elemento de Custo Funcionamento	49
Tabela 10. Custos Agregados do Governo Federal	50
Tabela 11. Estrutura Administrativa em 2021	52
Tabela 12. Estrutura Administrativa em 2020	52

Lista de Ilustrações

Figura 1 - Dimensões da Gestão das Contas Públicas.....	7
Figura 2 - Processo de Transformação dos Recursos	8
Figura 3 - <i>Ranking</i> de Desempenho.....	22
Figura 4 - Diagrama Insumo-Produto	35

Apresentação

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

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

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

Dimensão de Custos no Setor Público

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

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

De modo convergente, todas as dimensões buscam atender a função do governo de aprimorar ou manter o bem-estar dos cidadãos e demais indivíduos sob sua tutela. Contudo, a atual organização sistêmica das atividades de planejamento e de orçamento, de administração financeira, de contabilidade e de controle interno não permite a devida conexão entre os programas de governo (finalísticos e de gestão) e os processos (finalísticos, gerenciais e de suporte) realizados pelos órgãos públicos na prestação de bens e serviços à sociedade.

gerenciais e de suporte) realizados pelos órgãos públicos na prestação de bens e serviços à sociedade.

Figura 1 - Dimensões da Gestão das Contas Públicas



O Desafio de Mensurar e Vincular Entregas e Recursos

Figura 2 - Processo de Transformação dos Recursos



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

Nenhuma organização deve ser avaliada apenas analisando o que ela arrecada e gasta e qual a sua dívida. É necessário medir o que ela faz, que serviço ela presta, e isso significa, para os órgãos e entidades da Administração Pública Federal, identificar seu valor público: *“produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público”* (Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica do Setor Público 34 – Custos no Setor Público).

A geração de valor público resulta do processo de transformação dos insumos colocados à disposição dos órgãos e entidades em produtos (bens e serviços entregues) e resultados gerados para a sociedade. Esse processo pode ser entendido como um ambiente de produção onde os insumos são transformados em produtos por meio da articulação de processos (P) e atividades (A) em uma ou mais unidades administrativas (UA). (Fig. 2)

Os órgãos e entidades, para identificar o seu valor público, devem mensurar

quais foram suas entregas e quais foram e quanto custaram os insumos para tanto consumidos. Embora de simples enunciado, trata-se de tarefa de fato complexa. As informações sobre quais foram e quanto custaram os insumos consumidos e quais foram os bens e serviços gerados não são plenamente fornecidas pela execução orçamentária e financeira, pois não é sua função identificar em detalhes quais atividades e unidades administrativas se beneficiaram do uso de cada recurso e o que foi produzido com os recursos.

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

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

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

pelo transcurso do tempo, por meio da depreciação, amortização e exaustão.

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

As VPD registram as transações que diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentaria. Por exemplo, quando ocorre um pagamento pela aquisição de um computador, não há diminuição do patrimônio (troca-se dinheiro por um bem móvel). Somente o consumo do computador (sua utilização ao longo do tempo) diminui o patrimônio. E as VPD identificam esse consumo por meio da depreciação.

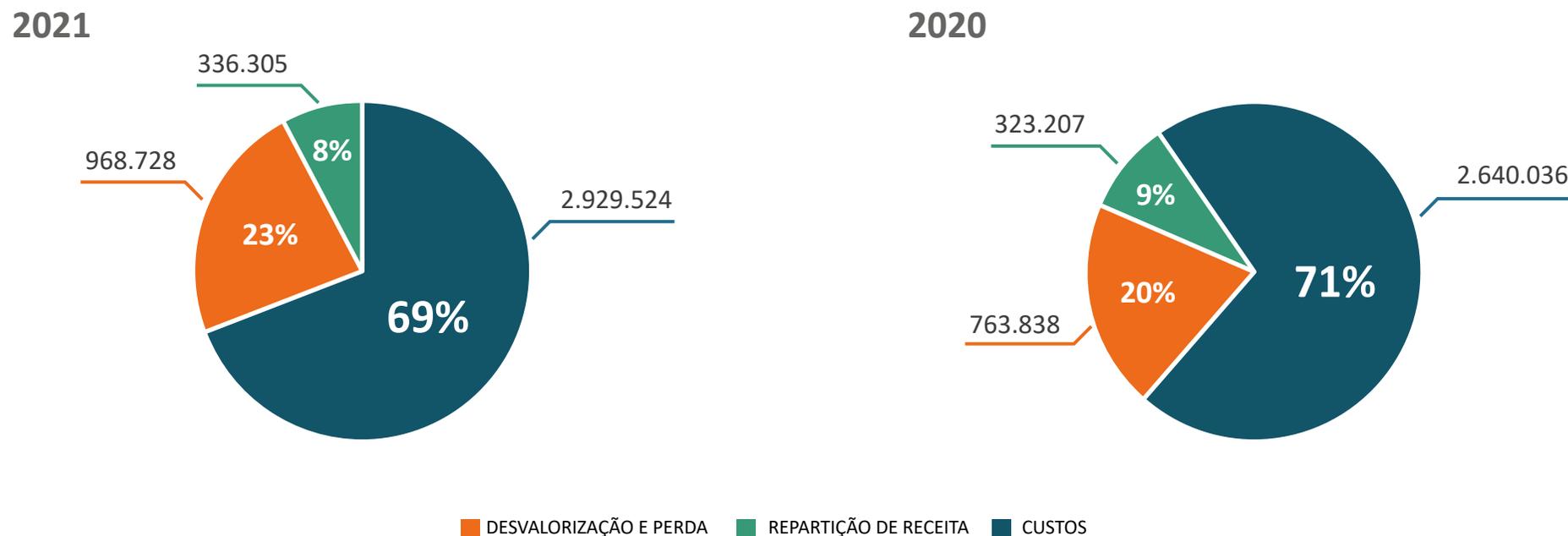
Portanto, os custos podem ser mensurados pela identificação das VPD que correspondem ao uso de recursos, seguindo o regime de competência, incluindo consumo de estoques, depreciação etc.

Contudo, cabe observar que algumas VPD não são consideradas custos, uma vez que não representam efetivo consumo de recursos utilizados na

provisão de bens e prestação de serviços públicos, tais como as repartições constitucionais de impostos pela União e as perdas patrimoniais.

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

Gráfico 1. Variações Patrimoniais Diminutivas Agregadas do Governo Federal (R\$ milhões)



Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

O Gráfico 1 apresenta as VPD classificadas segundo sua natureza.

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

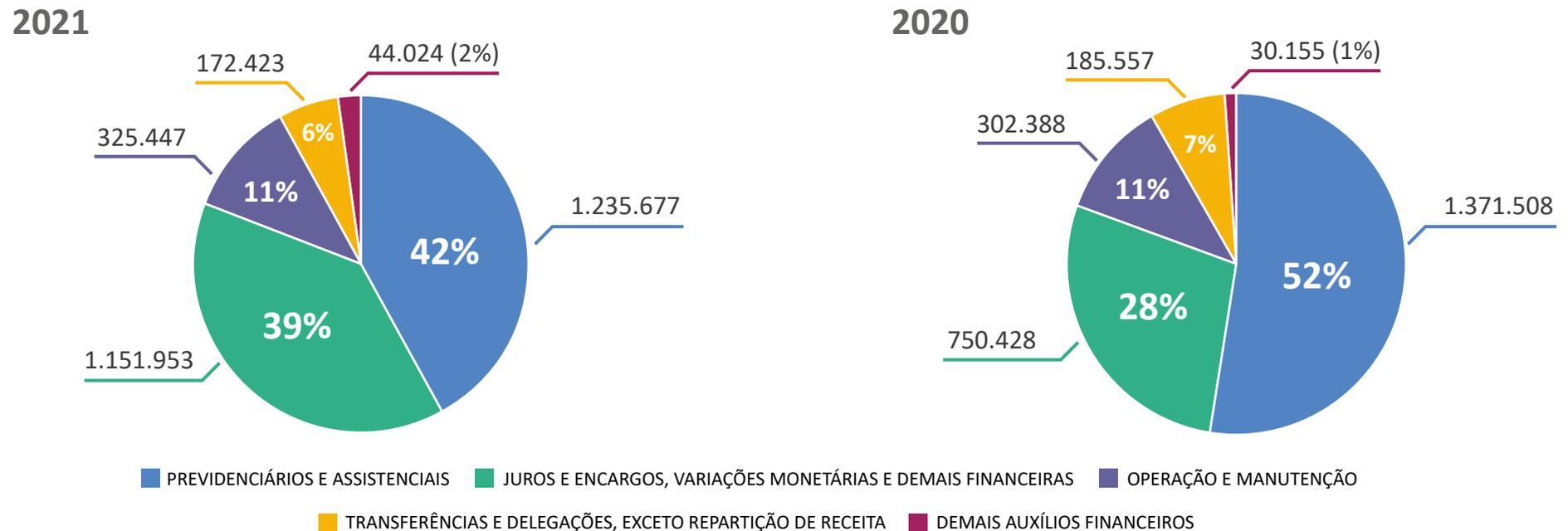
Repartição de Receita refere-se à transferência a outras esferas de governo de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, prevista na Constituição ou em leis específicas. Não foram consideradas as provisões dessa natureza, por não estarem identificadas dentre as variações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

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

Os **Custos** correspondem aos recursos que são consumidos na produção de bens e serviços prestados pela União no atendimento às demandas da sociedade. Estão classificados em **Previdenciários e Assistenciais; Juros e Encargos, Variações Monetárias e Demais Financeiras; Transferências e Delegações, Exceto Repartição de Receita; Demais Auxílios Financeiros e Operação e Manutenção**.

O Gráfico 2 apresenta a composição dos **Custos Agregados do Governo Federal** e o Gráfico 3, detalha a composição daqueles de **Operação e Manutenção**.

Gráfico 2. Custos Agregados do Governo Federal (R\$ milhões)



Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Previdenciários e Assistenciais; Juros e Encargos, Variações Monetárias e Demais Financeiras; Transferências e Delegações, Exceto Repartição de Receita e Demais Auxílios Financeiros referem-se ao componente exclusivamente monetário associado aos bens e serviços prestados direta ou indiretamente pela União e são desdobrados em:

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

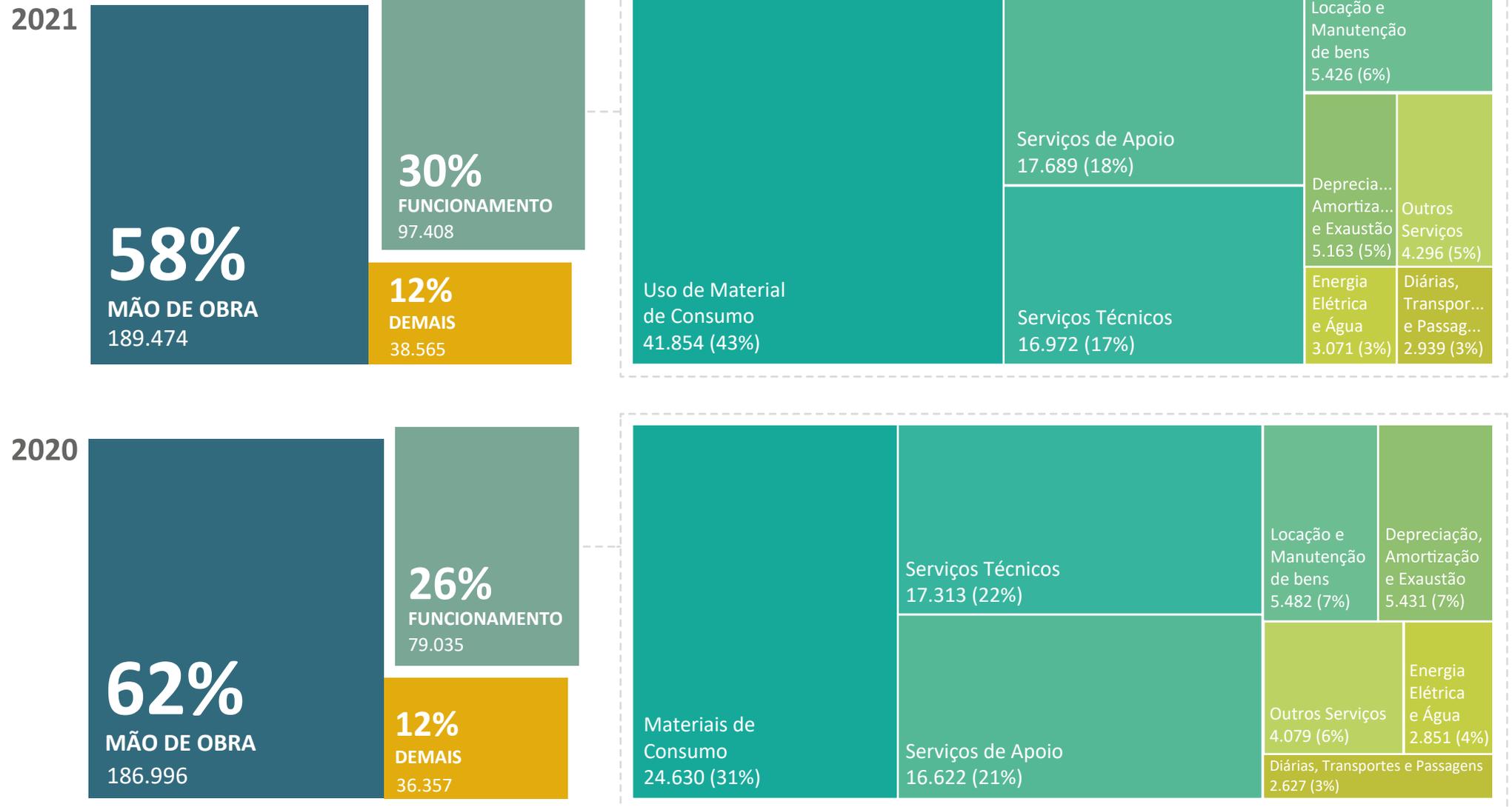
Desemprego, Abono Salarial, Bolsa Família; com a compensação financeira entre os regimes previdenciários e ainda o reconhecimento de provisões matemáticas previdenciárias.

Juros e Encargos, Variações Monetárias e Demais Financeiras: incluem as obrigações com a dívida pública, com aportes ao Banco Central e com juros e encargos de mora. Em geral são os juros e outros custos que a entidade incorre relacionados com o empréstimo de recursos.

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

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

Os custos de **Operação e Manutenção** correspondem aos recursos consumidos pelos órgãos e entidades do Governo Federal na execução dos processos de negócio (finalísticos, gerenciais e de suporte), por meio de suas unidades administrativas. São desdobrados em Custos de Mão de Obra, Custos de Funcionamento e Demais.

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


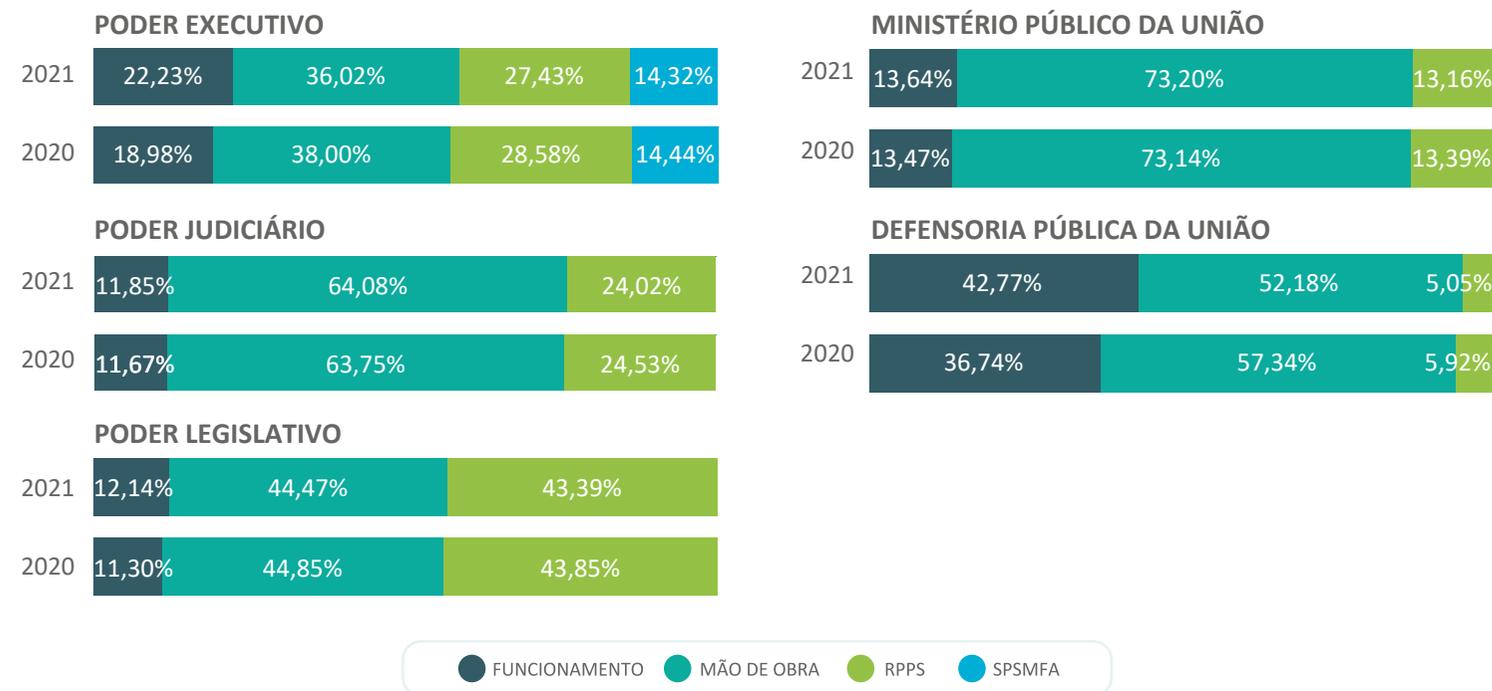
Os **Custos de Mão de Obra** referem-se ao pessoal ativo (remuneração e benefícios da força de trabalho) e aos encargos patronais correspondentes. Contudo, na apuração dos custos agregados do Governo Federal, os Custos de Mão de Obra excluem dos encargos as receitas de contribuições patronais ao RPPS recebidas no ano de 2020 e 2021.

Os **Custos de Funcionamento** correspondem ao conjunto de insumos gerais necessários às organizações para a execução de suas atividades. E foram classificados nos seguintes subelementos de custo: Uso de Material de Consumo; Serviços Técnicos; Diárias, Transportes e Passagens; Serviços de Apoio; Locação e Manutenção de Bens; Energia Elétrica e Água; Depreciação, Amortização e Exaustão e Outros Serviços.

Os **Demais** referem-se aos elementos de custos em que não é possível fazer a sua classificação em Mão de Obra ou itens de custo de Funcionamento e/ou a atribuição por órgãos e entidades da Administração Pública Federal. Incluem sentenças judiciais, custo das mercadorias e produtos vendidos e dos serviços prestados, custos tributários, reconhecimento de provisões trabalhistas e a diferença metodológica. Tal diferença decorre de divergências pontuais entre a classificação dada por contas contábeis e aquela dada pela natureza da despesa detalhada.

Gráfico 4. Custos Comparáveis dos Poderes da União (R\$ milhões)

% de participação relativa



O Gráfico 4 apresenta a composição percentual dos custos que podem ser comparados entre os Poderes da União.

A comparação foi feita entre os Custos de Mão de Obra e de Funcionamento e os custos previdenciários (Regime Próprio de Previdência Social – RPPS e Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas – SPSMFA). Nesse Gráfico, o Custo de Mão de Obra é composto pelo gasto com pessoal ativo (remuneração e benefícios da força de trabalho). A diferença em relação ao custo total de Mão de Obra do Gráfico 3 refere-se aos Encargos Patronais, nos valores R\$ 6.369,7 milhões em 2021 e R\$ 5.561,5 milhões em 2020.

PODER	PODER EXECUTIVO		PODER JUDICIÁRIO		PODER LEGISLATIVO		MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO		DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Mão de Obra*	144.009	145.942	27.373	27.153	5.023	4.966	4.746	4.760	285	283
Funcionamento	71.926	90.070	5.064	4.970	1.265	1.355	884	877	234	182
RPPS	108.326	111.161	10.260	10.447	4.910	4.845	853	871	28	29
SPSMFA**	54.717	58.009	23	23	-	-	0	0	-	-
Total	378.977	405.181	42.719	42.593	11.198	11.167	6.483	6.508	547	494

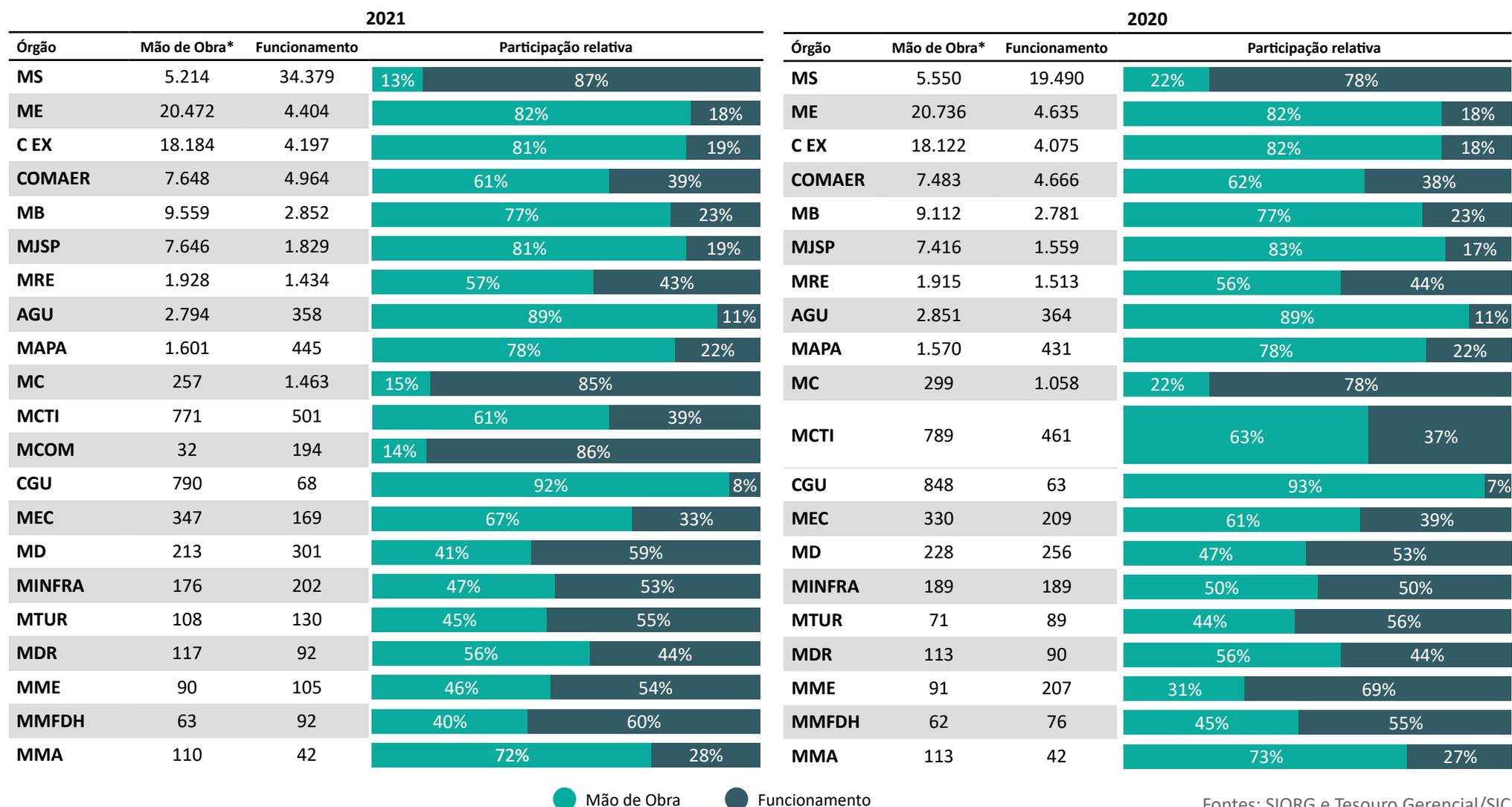
*Não contém valores com encargos patronais correspondentes ao pessoal ativo.

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

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

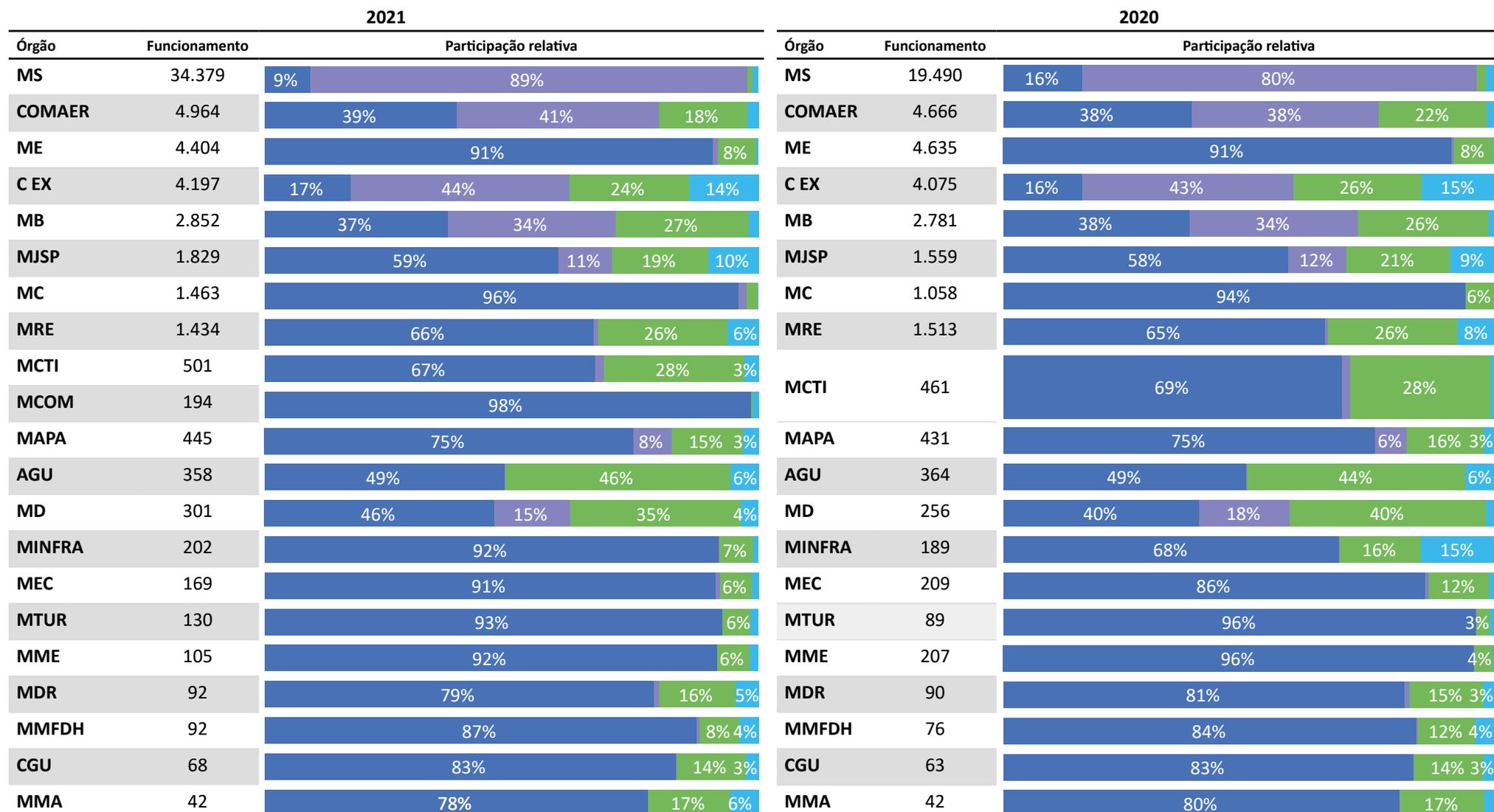
Gráfico 5. Custos dos Insumos de Operação e Manutenção da Administração Direta, exceto fundos (R\$ milhões)

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



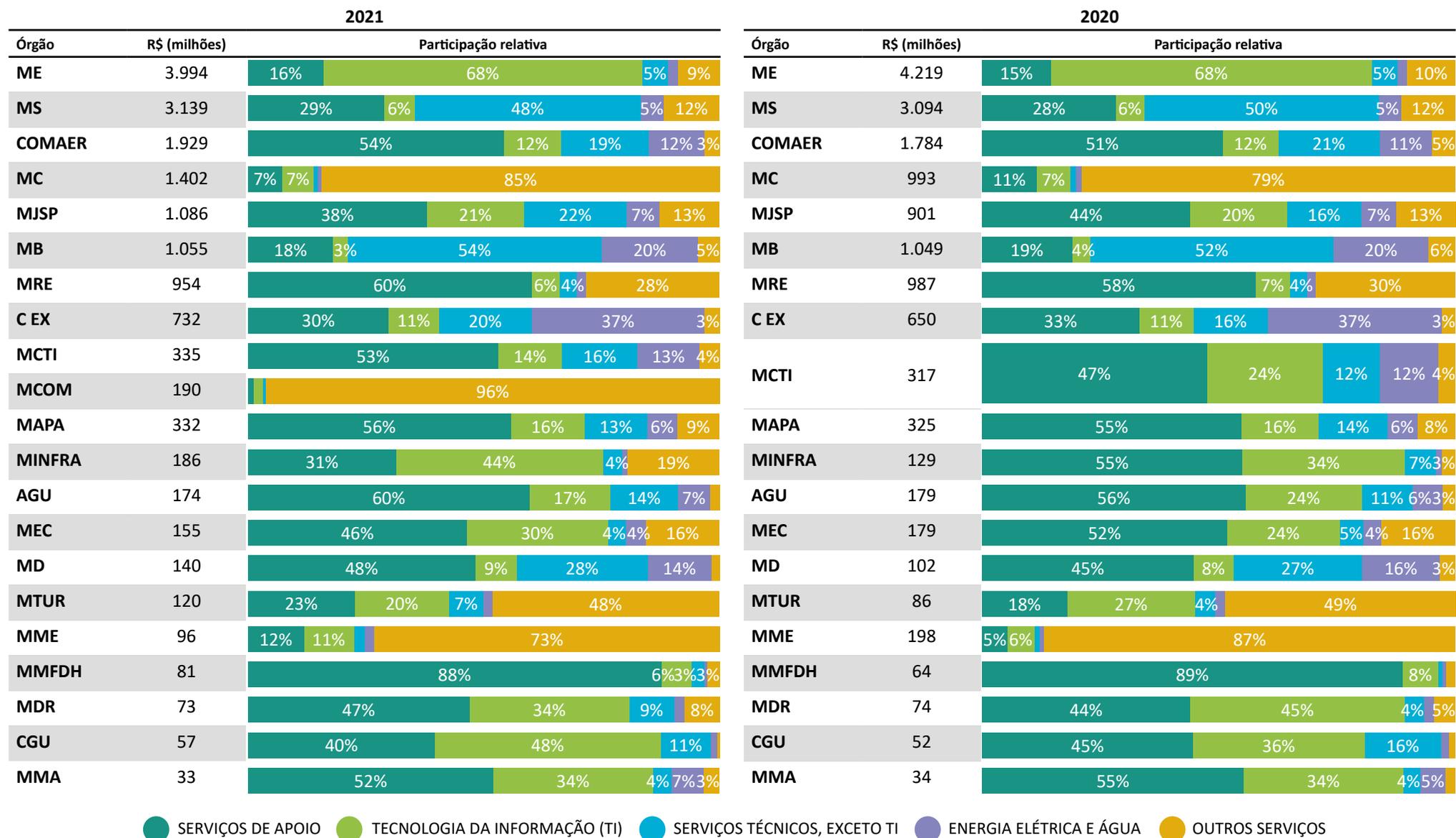
Fontes: SIORG e Tesouro Gerencial/SIC

*Contém valores com encargos patronais correspondentes ao pessoal ativo.

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


● SERV. DE TERCEIROS, ENERGIA E ÁGUA
 ● MATERIAL DE CONSUMO
 ● UTILIZAÇÃO E MANUTENÇÃO DE BENS
 ● DIÁRIAS, TRANSPORTES E PASSAGENS

Gráfico 5.1.1. Custos de Serviços de Terceiros, Energia e Água da Administração Direta, exceto fundos (R\$ milhões)



Os Gráficos 5, 5.1 e 5.1.1 apresentam a estrutura administrativa ao fim de 2021, comparada com o ano anterior, conforme registrada no Sistema de Informações Organizacionais – SIORG. Em julho de 2021, houve a criação¹ do Ministério do Trabalho e Previdência – MTP, a partir da extinção da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho que pertencia ao Ministério da Economia – ME. Contudo, o ME prestou apoio administrativo às unidades do MTP na forma prevista na Estrutura Regimental provisória², ao longo de 2021. Dessa forma, os custos do MTP estão contidos no ME.

No Gráfico 5, o **Custo de Mão de Obra** é composto pelo gasto com pessoal ativo e encargos patronais, não excluindo dos encargos as receitas de contribuições patronais ao RPPS recebidas no ano de 2020 e 2021.

Já no Gráfico 5.1, o **Custo de Funcionamento** teve seus subelementos de custo agrupados da seguinte forma:

Diárias, Transportes e Passagens	Diárias, Transportes e Passagens
Utilização e Manutenção de Bens	Depreciação, Amortização e Exaustão Locação e Manutenção de Bens
Material de Consumo	Uso de Material de Consumo
Serviços de Terceiros, Energia e Água	Energia Elétrica e Água Serviços de Apoio Serviços Técnicos Outros Serviços

¹ Medida Provisória nº 1.058, de 27 de julho de 2021, posteriormente convertida na Lei nº 14.261, de 16 de dezembro de 2021.

² Decreto nº 10.761, de 2 de agosto de 2021.

Por sua vez, o Gráfico 5.1.1 detalha o agrupamento **Serviços de Terceiros, Energia e Água** em seus respectivos subelementos de custo, conforme relação demonstrada acima. No entanto, por ser custo relevante na maioria das organizações, o item de custo Tecnologia da Informação, componente do subelemento Serviços Técnicos juntamente com os itens Serviços de Saúde e Serviços Técnicos Profissionais, foi destacado separadamente. O [Quadro 2](#) apresenta o desdobramento em itens de custo dos subelementos componentes do elemento de custo Funcionamento.

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

Ranking de Desempenho

Figura 3 - Ranking de Desempenho

SETORIAIS DE CUSTO	MJSP	MCTI	COMAER
UNIVERSIDADES FEDERAIS	UNIPAMPA	UFMG	UNIR
AGÊNCIAS GOVERNAMENTAIS	ANATEL	ANS	ANVISA
EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES	CPRM	EBC	VALEC



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

A **regularidade** foi calculada pela existência ou não de registro contábil mensal para determinados insumos, relacionados aos custos de operação e manutenção, com consumo recorrente em 2021.

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

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

A **economicidade**, pela estimativa da tendência linear dos custos conforme sua evolução ao longo dos doze meses de 2021.

Cabe ressaltar que nesta edição houve aperfeiçoamento da metodologia utilizada ([ver Apêndice](#)).

A **Nota** resulta da soma da pontuação obtida em cada indicador: até 5 para a personalização, até 2 para a regularidade, até 1 para a dispersão e até 2 para a economicidade, sendo apresentada em escala de 0 a 10.

Os indicadores, embora mensurem objetivamente a qualidade da informação de custos, não aferem em que medida ela auxilia os processos de tomada de decisões nos órgãos e entidades públicos. Além disso, não tratam da situação em que o órgão tenha desenvolvido seu modelo de custos utilizando ferramentas próprias, ao invés daquelas disponíveis no SIAFI.

Portanto, é importante que os órgãos e entidades públicos busquem atingir os objetivos do sistema de custos, conforme preconiza a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, por exemplo: mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade; apoiar a avaliação de desempenho, estimulando sua melhoria; subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas etc.

Tabela 1. Ranking de Desempenho das Setoriais de Custos

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

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÕES	MCTI	4,979	2,000	0,824	1,416	9,218
2º	MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA	MJSP	4,893	2,000	0,839	1,259	8,990
3º	COMANDO DA AERONÁUTICA	COMAER	4,604	2,000	0,828	1,445	8,877
4º	MINISTÉRIO DA ECONOMIA	ME	4,309	2,000	0,974	1,422	8,706
5º	COMANDO DO EXÉRCITO	C Ex	4,625	1,938	0,892	1,184	8,639
6º	CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO	CGU	4,202	2,000	0,833	1,424	8,459
7º	MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO	MAPA	3,351	2,000	0,741	1,225	7,317
8º	MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE	MMA	2,605	1,972	0,603	2,000	7,180
9º	MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	MEC	2,886	2,000	0,866	1,424	7,176
10º	COMANDO DA MARINHA	MB	2,963	1,833	0,898	1,386	7,080
11º	MINISTÉRIO DA MULHER, DA FAMÍLIA E DOS DIREITOS HUMANOS	MMFDH	2,223	1,917	0,806	1,511	6,457
12º	ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO	AGU	2,288	2,000	0,858	1,287	6,433
13º	MINISTÉRIO DO TURISMO	MTur	2,546	1,771	0,486	1,412	6,215
14º	MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES	MCOM	2,041	1,458	0,634	1,549	5,681
15º	MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL	MDR	1,941	1,813	0,496	1,408	5,658
16º	MINISTÉRIO DA DEFESA	MD	2,115	2,000	0,781	0,630	5,525
17º	MINISTÉRIO DA SAÚDE	MS	1,738	1,958	0,376	1,422	5,494
18º	MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA	MME	1,243	1,938	0,839	1,420	5,440
19º	MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA	MINFRA	1,143	1,938	0,758	1,455	5,293
20º	MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES	MRE	0,400	1,979	0,847	1,241	4,468
21º	MINISTERIO DA CIDADANIA	MC	1,628	1,958	0,635	0,100	4,321

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Tabela 2. Ranking de Desempenho das Universidades Federais
Relação Completa

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	UFMG	2,862	2,000	0,781	1,058	6,701
2º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	UNIPAMPA	2,878	1,950	0,674	1,127	6,631
3º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA	UNIR	2,699	1,900	0,855	1,130	6,588
4º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	UFS	2,782	1,930	0,768	1,096	6,575
5º	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI	UFVJM	2,553	2,000	0,835	1,103	6,490
6º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	UFSC	2,599	1,980	0,841	1,052	6,469
7º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBÁ	UNIFEI	2,671	1,980	0,693	1,112	6,453
8º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	UFRJ	2,496	2,000	0,691	1,186	6,373
9º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	UFPEL	1,843	1,900	0,759	1,861	6,368
10º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	UFCG	2,563	1,870	0,831	1,035	6,295
11º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA INTEGRAÇÃO LATINO-AMERICANA	UNILA	2,507	1,770	0,867	1,085	6,230
12º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO	UNIFESP	2,576	2,000	0,525	1,096	6,198
13º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOAO DEL REI	FUNREI	2,644	1,810	0,743	0,875	6,073
14º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	UFLA	2,239	1,920	0,683	1,094	5,933
15º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA	UFU	1,912	2,000	0,729	1,109	5,750
16º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI	UFCA	1,985	1,760	0,832	1,063	5,642
17º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	UFSM	1,420	1,980	0,690	1,503	5,590
18º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	UFFS	1,790	2,000	0,867	0,898	5,555
19º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA	UFV	1,610	2,000	0,734	1,083	5,427
20º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	UFRA	1,810	1,630	0,725	1,224	5,384
21º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ	UFPR	2,655	1,730	0,655	0,301	5,341
22º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	UFOPA	2,240	1,780	0,516	0,805	5,340
23º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	UFRRJ	1,767	2,000	0,635	0,803	5,204

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
24º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	UNIFAL-MG	1,389	2,000	0,702	0,995	5,087
25º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL	UFMS	2,003	1,940	0,085	0,998	5,024
26º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARA	UNIFESSPA	1,113	2,000	0,836	1,064	5,014
27º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS	UFG	1,280	1,960	0,653	1,094	4,985
28º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	UFRPE	1,119	2,000	0,695	1,096	4,910
29º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	UFJF	1,112	1,930	0,740	1,111	4,893
30º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS	UFGD	0,818	1,980	0,952	1,096	4,846
31º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO	UFERSA-RN	1,129	1,940	0,805	0,947	4,818
32º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA	UFPB	1,060	1,950	0,756	1,044	4,813
33º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO	UFES	1,031	1,920	0,740	1,096	4,784
34º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	UFAL	2,047	1,950	0,349	0,410	4,759
35º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE	FURG	0,835	1,980	0,840	1,024	4,678
36º	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	UTFPR	0,673	1,960	0,841	1,076	4,548
37º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA	UFOB	0,526	1,970	0,864	1,056	4,419
38º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	UFRN	0,729	1,930	0,622	1,068	4,348
39º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA	UNB	0,896	1,920	0,451	1,057	4,321
40º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	FUFOP	0,541	1,980	0,656	1,109	4,282
41º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO DELTA DO PARNAÍBA	UFDPAR	0,333	1,050	0,788	2,000	4,169
42º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	UFBA	0,832	1,880	0,657	0,796	4,161
43º	UNIVERSIDADE DA INTEGRAÇÃO INTERNACIONAL DA LUSOFONIA AFRO-BRASILEIRA	UNILAB	0,862	2,000	0,275	0,847	3,984
44º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS	UFT	0,000	2,000	0,812	1,099	3,911
45º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	UFRR	0,555	1,640	0,605	1,095	3,897
46º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JATAI	UFJ	-0,082	1,930	0,798	1,252	3,896
47º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS	UFSCAR	0,000	1,880	0,680	1,239	3,794
48º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	UFRGS	-0,076	1,960	0,815	1,093	3,790
49º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA	UFRB	0,000	1,900	0,732	1,097	3,733

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
50º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO	UFMA	0,148	1,930	0,558	1,091	3,726
51º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS	UFAM	0,000	1,900	0,719	1,096	3,720
52º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE CIÊNCIAS DA SAÚDE DE PORTO ALEGRE	UFCSPA	0,000	1,980	0,550	1,092	3,618
53º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ	UFPI	0,114	2,000	0,628	0,747	3,489
54º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO	UNIVASF	-0,227	1,930	0,815	0,806	3,322
55º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	UFABC	0,273	1,770	0,160	1,096	3,300
56º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA	UFSB	-0,543	1,980	0,745	1,081	3,259
57º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CATALÃO	UFCAT	-0,395	1,860	0,718	1,075	3,255
58º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	UFPE	-0,181	1,690	0,757	0,941	3,205
59º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPÁ	UNIFAP	-0,536	1,900	0,848	0,991	3,203
60º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO	UNIRIO	-0,104	1,900	0,723	0,566	3,089
61º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO AGRESTE DE PERNAMBUCO	UFAPE	0,000	2,000	0,807	0,000	2,807
62º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO NORTE DO TOCANTINS	UFNT	0,000	0,670	0,911	1,110	2,688
63º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	UFTM	-1,316	2,000	0,878	1,046	2,608
64º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ	UFC	-0,368	1,950	0,760	0,100	2,445
65º	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	UFF	0,142	1,830	-0,668	1,083	2,390
66º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	UFPA	2,850	1,790	-3,362	1,070	2,349
67º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	UFMT	2,334	1,980	-3,689	1,078	1,699
68º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	UFAC	1,227	1,460	-2,053	1,062	1,694
69º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONÓPOLIS	UFR	-0,227	1,240	-1,742	1,088	0,357

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Tabela 3. Ranking de Desempenho das Agências Governamentais

Relação Completa

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR	ANS	2,519	2,000	0,943	1,248	6,710
2º	AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES	ANATEL	2,816	1,976	0,937	0,859	6,589
3º	AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA	ANVISA	2,727	2,000	0,835	0,854	6,416
4º	AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES	ANTT	1,526	2,000	0,631	2,000	6,157
5º	AGÊNCIA NACIONAL DE ÁGUAS E SANEAMENTO BÁSICO	ANA	2,832	1,938	0,294	0,854	5,918
6º	AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS	ANTAQ	2,288	2,000	0,670	0,854	5,811
7º	AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO	ANM	1,978	2,000	0,902	0,847	5,727
8º	AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS	ANP	2,189	1,972	0,618	0,729	5,509
9º	AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL	ANAC	0,947	2,000	0,927	0,100	3,973
10º	AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA	ANEEL	0,221	1,833	0,912	0,776	3,743
11º	AGÊNCIA NACIONAL DO CINEMA	ANCINE	0,209	1,833	0,750	0,594	3,386

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Tabela 4. Ranking de Desempenho das Empresas Estatais Dependentes

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

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S.A.	EBC	4,193	1,750	0,755	1,990	8,688
2º	COMPANHIA DE PESQUISA DE RECURSOS MINERAIS	CPRM	3,037	2,000	0,796	1,963	7,797
3º	VALEC - ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E FERROVIAS S.A.	VALEC	3,157	1,500	0,695	2,000	7,352
4º	CIA DE DESENVOLVIMENTO DOS VALES DO SÃO FRANCISCO E DO PARNAÍBA	CODEVASF	2,603	2,000	0,256	1,985	6,843
5º	INDÚSTRIA DE MATERIAL BÉLICO DO BRASIL	IMBEL	3,000	2,000	-0,198	1,967	6,769
6º	CENTRO NACIONAL DE TECNOLOGIA ELETRÔNICA AVANÇADA S.A.	CEITEC/S.A.	2,000	1,619	0,772	1,995	6,387
7º	EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA	EPE	2,609	1,533	0,017	1,973	6,132
8º	EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES	EBSERH	2,128	1,938	-0,220	1,981	5,826
9º	COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS	CBTU	1,013	2,000	0,591	1,988	5,591
10º	EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA	EMBRAPA	0,711	2,000	0,712	1,978	5,401
11º	NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS S.A.	NUCLEP	2,000	1,738	-0,385	1,951	5,304
12º	COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO	CONAB	0,286	1,979	0,596	1,994	4,854
13º	HOSPITAL NOSSA SENHORA DA CONCEIÇÃO S.A.	HNSC	0,000	2,000	0,834	1,995	4,829
14º	TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A.	TELEBRAS	0,000	1,643	0,735	1,983	4,361
15º	INDÚSTRIAS NUCLEARES DO BRASIL S.A.	INB	0,000	1,976	0,138	1,995	4,109
16º	EMPRESA DE TRENS URBANOS DE PORTO ALEGRE S.A.	TRENSURB	0,000	1,905	0,146	1,996	4,046
17º	AMAZÔNIA AZUL TECNOLOGIAS DE DEFESA S.A.	AMAZUL	0,000	1,583	-0,161	1,995	3,417
18º	EMPRESA DE PLANEJAMENTO E LOGÍSTICA S.A.	EPL	0,000	1,667	-1,404	1,985	2,248
19º	HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE	HCPA	0,000	1,976	-3,172	1,997	0,801

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Evolução do Desempenho

A metodologia de apuração das notas de 2021³ foi aplicada nos dados de 2019, originando notas que permitem analisar a evolução da qualidade da informação de custos.

Para tanto, as notas foram agrupadas nas categorias *Boa* (maior que 7), *Razoável* (maior que 5 e menor ou igual a 7) ou *Ruim* (menor ou igual a 5).

As Tabelas 5 e 6 e o Gráfico 6 apresentam os resultados:

Tabela 5. Categorização das Notas

	2019	2021
<i>Boa</i>	6	13
<i>Razoável</i>	53	50
<i>Ruim</i>	60	56
Total	119	119

Gráfico 6. Participação Relativa das Categorias

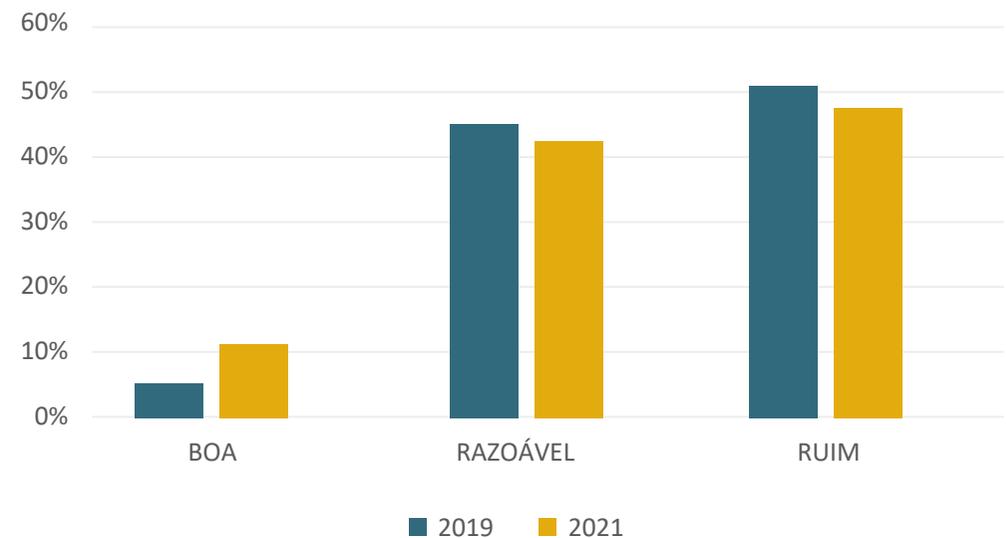


Tabela 6. Mudanças nas Categorias

	Para Boa	Para Razoável	Para Ruim	2019
<i>De Boa</i>	6	0	0	6
<i>De Razoável</i>	7	40	6	53
<i>De Ruim</i>	0	10	50	60
2021	13	50	56	119

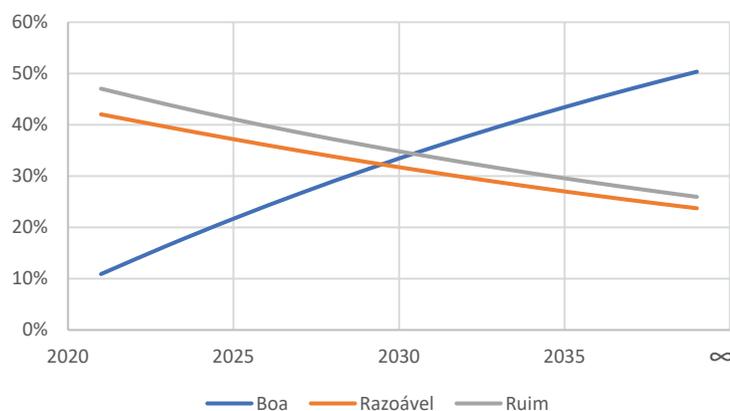
³ Ver o Apêndice para detalhes. Contudo, o Ministério das Comunicações – MCOM foi excluído dessa análise por inexistência de dados em 2019.

Em 2021, embora 47,1% e 42% dos órgãos ou entidades tenham obtido notas ruins e razoáveis, esses grupos apresentaram reduções de 6,7% e 5,7%, respectivamente, em benefício das notas boas que aumentaram 116,7% no período.

Por sua vez, o padrão de mudanças mostrado na Tabela 6 é positivo: nenhum órgão ou entidade que obteve nota boa em 2019 perdeu-a em 2021; 10 órgãos ou entidades que tinham nota ruim melhoraram para nota razoável e 7 evoluíram de nota razoável para boa, embora 6 tenham regredido de nota razoável para ruim.

Supondo que esse padrão de mudanças seja mantido ao longo do tempo, obtém-se⁴ um cenário de melhoria contínua das notas. O Gráfico 7 mostra essa evolução:

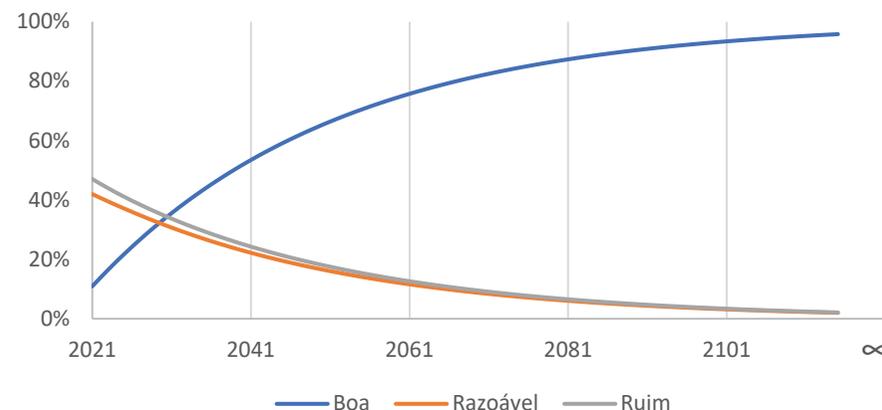
Gráfico 7. Tendência de Evolução Temporal I



⁴ Modelando-se o processo por meio de uma Cadeia de Markov. Ver o Apêndice para detalhes.

De fato, o padrão de mudanças indica⁵ a convergência das notas para a categoria *Boa* - Gráfico 8:

Gráfico 8. Tendência de Evolução Temporal II



⁵ Por se tratar de uma cadeia de Markov absorvente. Ver o Apêndice para detalhes.

Apêndice

Nota de Contextualização

As contas públicas são tradicionalmente apresentadas sob as óticas da execução orçamentária (Relatórios fiscais⁶ e contábeis⁷ da União) e de caixa (Resultado do Tesouro Nacional⁸).

O Orçamento é um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. O Orçamento traz a previsão de todos os recursos a serem arrecadados e onde esses recursos serão aplicados em determinado ano. Ou seja, constitui importante mecanismo de controle da ação do governo. Em relação às despesas públicas, esse controle se traduz nas suas três etapas de execução: o empenho, a liquidação e o pagamento⁹. E a etapa do pagamento possibilita o acompanhamento das despesas públicas pela ótica de caixa.

A execução orçamentária, além de sua função de controle, também gera informações qualitativas da despesa. Entre as informações quantitativas estão a identificação da esfera do orçamento (fiscal, seguridade social e de investimento das estatais), dos agrupamentos por função e programa de governo e por unidade institucional. Entre as qualitativas, estão categorias econômicas (correntes ou de capital), agrupamentos por natureza (pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, investimentos, inversões financeiras etc.), fonte de recurso e efeito no resultado primário. A ótica de caixa, além de compartilhar desses detalhamentos, é o critério adotado para fins de verificação do cumprimento da meta de resultado primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), bem como do cumprimento do Novo Regime Fiscal¹⁰ (limite de gastos estabelecido pela Emenda Constitucional nº 95/2016, segundo o qual as despesas primárias dos órgãos integrantes dos Orçamentos Fiscal e da

⁶ Ver: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/uniao/demonstrativos-fiscais>

⁷ Disponíveis em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/uniao/demonstrativos-contabeis-1>

⁸ Disponíveis em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/estatisticas-fiscais-e-planejamento/resultado-do-tesouro-nacional-rtn>

⁹ Acerca dos conceitos e base legal, consulte-se o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>

¹⁰ Ver: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/execucao-orcamentaria-e-financeira/apuracao-da-despesa-do-governo-central>.

Seguridade Social da União, durante 20 anos, terão como limite para seu crescimento a inflação do ano anterior).

Dessa forma¹¹, a despesa orçamentária empenhada informa o montante de obrigações de pagamento reconhecidas pelo Estado, pendentes ou não de implemento de condição. A despesa orçamentária liquidada corresponde ao montante de obrigações de pagamento cujo direito de receber do credor foi reconhecido uma vez que este cumpriu sua obrigação contratual (correspondendo aos gastos públicos). E a despesa orçamentária paga (idêntica ao desembolso) refere-se ao montante de obrigações extinguidas por conta da entrega de numerário ao credor.

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

O tratamento dos investimentos públicos ajuda a compreender a distinção¹²: enquanto gastos relativos a bens e serviços utilizados e consumidos imediatamente serão custos e despesas liquidadas concomitantemente, os investimentos serão custos posteriormente, quando consumidos ou pelo transcurso do tempo, por meio de depreciação, amortização e exaustão.

Além disso, conforme a regra orçamentária, a despesa liquidada refere-se ao orçamento do ano de referência. Para obtenção do gasto “orçamentário” num período qualquer, faz-se necessário apurar toda a liquidação efetiva havida, ou seja, somar aos valores liquidados no ano, relativos ao orçamento do próprio exercício, os valores liquidados no ano relativos a restos a pagar não processados inscritos em exercícios anteriores, e mais os valores relativos aos Restos a Pagar não processados em liquidação, liquidados a pagar e pagos¹³.

E mais, a apuração dos custos do Governo Federal pode beneficiar-se da implementação, ora em curso, da contabilidade patrimonial e a correspondente introdução das variações patrimoniais diminutivas – VPD. As VPD registram as transações que diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas

¹¹ Ver: Manual de Informações de Custos (MIC), pág. 30, disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>.

¹² Ver: MIC, pág. 31.

¹³ No Sistema de Informações de Custos do Governo Federal a métrica “custo ordem” apura o custo acumulado dessa forma; ver: MIC, pág. 46.

dependentes ou independentes da execução orçamentária¹⁴. Nesse caso, os custos podem ser mensurados pela identificação das VPD que correspondem ao uso de recursos, conforme o regime de competência, incluindo consumo de estoques, depreciação etc.¹⁵

Contudo, cabe observar que algumas VPD não são consideradas custos, uma vez que não representam efetivo consumo de recursos utilizados na provisão de bens e prestação de serviços públicos¹⁶.

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

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

¹⁴ Ver MCASP, pág. 19.

¹⁵ Ver: MIC, págs. 41, 47 e 48.

¹⁶ Para uma melhor compreensão, observe-se o que preceitua o MCASP acerca do reconhecimento das VPD: “Considera-se realizada a variação patrimonial diminutiva (VPD):

A. Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

B. Diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

C. Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

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

Figura 4 - Diagrama Insumo-Produto



Fonte: Manual de Auditoria Operacional do TCU

Assim, é possível avaliar o gasto público considerando sua eficácia (grau de alcance das metas físicas programadas - bens e serviços - em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados¹⁷), eficiência (relação entre os produtos bens e serviços - gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade¹⁸) e economicidade (minimização dos custos de consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade¹⁹). Além disso, analisando os outros fatores que influenciam os indicadores de resultado, sua efetividade (avaliação dos impactos sociais, mediante alcance conjunto das metas dos objetivos dos programas de

¹⁷ Ver: MIC, pág. 122.

¹⁸ Ver: MIC, pág. 122.

¹⁹ Ver: MIC, pág. 123.

governo²⁰).

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

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

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

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

Rankings de desempenho

Os rankings de desempenho foram elaborados a partir de indicadores de implementação da contabilidade de custos por

²⁰ Ver: MIC, pág. 124.

competência (regularidade e dispersão); de utilização das ferramentas de detalhamento de custos disponíveis no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI Web (personalização); e, de economicidade. Os indicadores foram apurados para as setoriais de custos dos Ministérios²¹, AGU e Comandos Militares; universidades federais; agências governamentais; e, empresas estatais dependentes.

Alguns insumos relacionados à operação e manutenção dos órgãos e entidades são rotineiramente consumidos ao longo do tempo, tais como, água e esgoto, energia elétrica, telefonia, copa e cozinha, limpeza, vigilância, apoio administrativo e mão de obra, também considerando a apropriação mensal de décimo terceiro salário e de férias, que devem ser reconhecidos conforme o regime de competência da contabilidade. Dessa forma, o procedimento contábil adequado é fazer todos os meses o registro da despesa, independentemente de haver ou não orçamento. Para avaliar isso, a regularidade foi calculada verificando a existência ou não de registro contábil mensal para esses insumos de operação e manutenção em 2021.

Além disso, espera-se que o consumo desses insumos também seja linear, ou seja, não apresente aumentos ou quedas significativos ao longo dos meses. E para avaliar isso, foi calculada a dispersão dos valores mensais desses insumos por meio da média ponderada de seus coeficientes de variação “modificados” (CVm). O coeficiente de variação “clássico” é igual ao desvio-padrão dos dados dividido pela sua média, expresso em percentual, e quanto menor o seu valor, mais homogêneos são os dados, ou seja, menor é a dispersão em torno da média. Contudo, uma vez que foi calculada a regressão linear dos dados para o indicador de economicidade, a seguir comentado, o cálculo do coeficiente foi modificado substituindo, no numerador, o desvio padrão pelo erro padrão, considerado como sendo a diferença entre os dados e os valores linearmente estimados. Assim, ao invés de captar a dispersão dos dados em torno de sua média, apura-se em torno de sua tendência linear. E para dar a maior pontuação aos que têm a menor dispersão, o indicador equivale a $(1 - \text{média dos CVm})$ ou zero, quando não há dados).

Embora fundamental, a implementação da contabilidade por competência é apenas o ponto de partida para a mensuração de custos. Para que o órgão ou entidade administre a contento os recursos colocados à sua disposição e preste contas disso à sociedade, faz-se necessário o desenvolvimento de modelos personalizados de custos. Para fazer uma primeira medida disso,

²¹ Em julho de 2021, houve a criação do Ministério do Trabalho e Previdência – MTP, a partir da extinção da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho que pertencia ao Ministério da Economia – ME. Contudo, o ME prestou apoio administrativo às unidades do MTP na forma prevista na Estrutura Regimental provisória, ao longo de 2021. Dessa forma, o MTP não consta na apuração do Ranking.

foi calculada a personalização, por meio da verificação do uso das ferramentas de detalhamento dos centros de custos que permitem ao órgão ou entidade estruturar de forma sistêmica a mensuração de seus custos, identificando o consumo por unidades administrativas, por processos e atividades, entre outros. Além disso, foi verificado o correto lançamento do ano de referência em determinados registros de despesas de exercícios anteriores – DEA.

E o indicador de economicidade foi criado para aferir os esforços de redução de custos, sendo apurado da seguinte forma: inicialmente, para o conjunto de doze meses do somatório dos itens de custo água e esgoto, energia elétrica, telefonia, copa e cozinha, limpeza, vigilância e apoio administrativo, calcula-se a equação linear que melhor se ajusta aos dados; o coeficiente angular dessa equação de primeiro grau mostra como se comportaram os valores ao longo dos doze meses (se positivo, indicação de crescimento, se negativo, de diminuição); então calcula-se a dimensão relativa desse coeficiente, dividindo-o pelo valor médio do somatório dos itens de custo e multiplicando esse resultado pelo coeficiente de determinação - R^2 do referido ajuste linear; a seguir, esses percentuais são normalizados por meio de transformação linear, em que o máximo é igual a dois e o mínimo é igual a zero, sendo assim obtido o indicador de economicidade para cada órgão ou entidade.

A Nota resulta da soma da pontuação obtida em cada indicador: até 5 para a personalização, até 2 para a regularidade, até 1 para a dispersão e até 2 para a economicidade, sendo apresentada em escala de 0 a 10.

Evolução do desempenho

A evolução futura do desempenho foi simulada modelando seu processo ao longo do tempo por meio de uma Cadeia de Markov. Tais cadeias *“possuem a propriedade especial de que as probabilidades que envolvem como o processo evolui no futuro dependem apenas do estado atual do processo e, portanto, são independentes de eventos no passado.”*²²

O estado atual do sistema refere-se ao conjunto das categorias possíveis e mutuamente exclusivas (denominadas **estados**) que podem representar o fenômeno e que podem ser observados em pontos determinados do tempo.

²² O texto dessa subseção baseia-se em: Frederick S. Hillier, Gerald J. Lieberman. Introdução à pesquisa operacional, pp. 713ss - São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

As probabilidades que descrevem como o processo evolui no futuro, em uma Cadeia de Markov, são ditas **probabilidades de transição estacionárias**, ou seja, que não mudam ao longo do tempo. Uma vez que são condicionais, elas devem ser não negativas. E como o processo deve realizar uma transição para algum estado, sua soma para cada estado deve ser igual a unidade. Uma maneira conveniente de mostrá-las é por meio da **matriz de transição**.

Dessa forma, o primeiro passo foi ordenar e classificar o conjunto de notas para os anos de 2019 e 2021 (pontos determinados do tempo).

A Tabela 7 apresenta o conjunto classificado e ordenado das notas:

Tabela 7. Notas dos Órgãos e Entidades

ÓRGÃO	Sigla	2021		2019	
		Nota	Classificação	Nota	Classificação
MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÕES	MCTI	9,218	1	6,726	9
MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA	MJSP	8,990	2	7,934	4
COMANDO DA AERONÁUTICA	COMAER	8,877	3	9,289	1
MINISTÉRIO DA ECONOMIA	ME	8,706	4	8,715	2
EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S.A.	EBC	8,688	5	7,848	5
COMANDO DO EXÉRCITO	C Ex	8,639	6	7,547	6
CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO	CGU	8,459	7	8,495	3
COMPANHIA DE PESQUISA DE RECURSOS MINERAIS	CPRM	7,797	8	6,408	18
VALEC - ENGENHARIA. CONSTRUÇÕES E FERROVIAS S.A.	VALEC	7,352	9	6,415	17
MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO	MAPA	7,317	10	5,701	31
MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE	MMA	7,180	11	6,431	15
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	MEC	7,176	12	6,709	10
COMANDO DA MARINHA	MB	7,080	13	6,478	13
COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DOS VALES DO SÃO FRANCISCO E DO PARNAÍBA	CODEVASF	6,843	14	4,822	63

ÓRGÃO	Sigla	2021		2019	
		Nota	Classificação	Nota	Classificação
INDUSTRIA DE MATERIAL BÉLICO DO BRASIL	IMBEL	6,769	15	6,758	8
AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR	ANS	6,710	16	5,292	47
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	UFMG	6,701	17	5,981	22
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	UNIPAMPA	6,631	18	5,525	38
AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES	ANATEL	6,589	19	5,702	30
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA	UNIR	6,588	20	5,204	53
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	UFS	6,575	21	5,405	43
UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI	UFVJM	6,490	22	5,410	41
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	UFSC	6,469	23	4,225	77
MINISTÉRIO DA MULHER, DA FAMÍLIA E DOS DIREITOS HUMANOS	MMFDH	6,457	24	6,396	19
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBÁ	UNIFEI	6,453	25	5,123	57
ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO	AGU	6,433	26	6,866	7
AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA	ANVISA	6,416	27	6,675	12
CENTRO NACIONAL DE TECNOLOGIA ELETRÔNICA AVANÇADA S. A	CEITEC/S.A.	6,387	28	5,898	23
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	UFRJ	6,373	29	6,428	16
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	UFPEL	6,368	30	5,260	49
UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	UFCG	6,295	31	5,792	26
UNIVERSIDADE FEDERAL DA INTEGRAÇÃO LATINO-AMERICANA	UNILA	6,230	32	6,708	11
MINISTÉRIO DO TURISMO	MTur	6,215	33	5,353	45
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO	UNIFESP	6,198	34	5,553	36
AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES	ANTT	6,157	35	3,958	83
EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA	EPE	6,132	36	4,096	80
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOAO DEL REI	FUNREI	6,073	37	5,825	25
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	UFLA	5,933	38	5,770	27
AGÊNCIA NACIONAL DE ÁGUAS E SANEAMENTO BÁSICO	ANA	5,918	39	4,625	68
EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES	EBSERH	5,826	40	3,460	92
AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS	ANTAQ	5,811	41	5,406	42

ÓRGÃO	Sigla	2021		2019	
		Nota	Classificação	Nota	Classificação
UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA	UFU	5,750	42	6,043	21
AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO	ANM	5,727	43	5,053	59
MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL	MDR	5,658	44	6,044	20
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI	UFCA	5,642	45	5,196	54
COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS	CBTU	5,591	46	5,055	58
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	UFSM	5,590	47	5,575	35
UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	UFFS	5,555	48	5,354	44
MINISTÉRIO DA DEFESA	MD	5,525	49	5,658	34
AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS	ANP	5,509	50	5,541	37
MINISTÉRIO DA SAÚDE	MS	5,494	51	5,690	32
MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA	MME	5,440	52	5,252	50
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA	UFV	5,427	53	5,334	46
EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA	EMBRAPA	5,401	54	6,450	14
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZÔNIA	UFRA	5,384	55	4,871	60
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ	UFPR	5,341	56	3,965	82
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARÁ	UFOPA	5,340	57	4,820	64
NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS S/A	NUCLEP	5,304	58	5,714	29
MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA	MINFRA	5,293	59	5,144	56
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	UFRRJ	5,204	60	5,211	52
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	UNIFAL-MG	5,087	61	4,556	69
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL	UFMS	5,024	62	5,287	48
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ	UNIFESSPA	5,014	63	5,181	55
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS	UFG	4,985	64	5,485	39
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	UFRPE	4,910	65	3,445	93
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	UFJF	4,893	66	5,428	40
COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO	CONAB	4,854	67	4,494	72
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS	UFGD	4,846	68	4,840	62

ÓRGÃO	Sigla	2021		2019	
		Nota	Classificação	Nota	Classificação
HOSPITAL NOSSA SENHORA DA CONCEIÇÃO S/A	HNSC	4,829	69	4,324	74
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO	UFERSA-RN	4,818	70	3,892	85
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA	UFPB	4,813	71	3,010	102
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO	UFES	4,784	72	4,095	81
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	UFAL	4,759	73	5,745	28
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE	FURG	4,678	74	4,712	66
UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	UTFPR	4,548	75	3,923	84
MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES	MRE	4,468	76	3,862	86
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA	UFOB	4,419	77	4,797	65
TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A.	TELEBRAS	4,361	78	2,724	107
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	UFRN	4,348	79	4,342	73
MINISTÉRIO DA CIDADANIA	MC	4,321	80	4,233	76
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA	UNB	4,321	81	4,852	61
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	FUFOP	4,282	82	5,862	24
UNIVERSIDADE FEDERAL DO DELTA DO PARNAÍBA	UFDPAR	4,169	83	0,000	118
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	UFBA	4,161	84	2,873	104
INDÚSTRIAS NUCLEARES DO BRASIL S/A	INB	4,109	85	4,164	78
EMPRESA DE TRENS URBANOS DE PORTO ALEGRE S.A	TRENSURB	4,046	86	3,811	88
UNIVERSIDADE DA INTEGRAÇÃO INTERNACIONAL DA LUSOFONIA AFRO-BRASILEIRA	UNILAB	3,984	87	4,128	79
AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL	ANAC	3,973	88	5,673	33
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS	UFT	3,911	89	3,305	95
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	UFRR	3,897	90	2,320	108
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JATAÍ	UFJ	3,896	91	0,000	116
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS	UFSCAR	3,794	92	1,747	111
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	UFRGS	3,790	93	2,282	109
AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA	ANEEL	3,743	94	3,081	101
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA	UFRB	3,733	95	3,296	96

ÓRGÃO	Sigla	2021		2019	
		Nota	Classificação	Nota	Classificação
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO	UFMA	3,726	96	2,735	106
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS	UFAM	3,720	97	3,212	97
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE CIÊNCIAS DA SAÚDE DE PORTO ALEGRE	UFCSPA	3,618	98	2,742	105
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ	UFPI	3,489	99	3,702	89
AMAZONIA AZUL TECNOLOGIAS DE DEFESA S.A.	AMAZUL	3,417	100	0,882	113
AGÊNCIA NACIONAL DO CINEMA	ANCINE	3,386	101	4,508	71
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO	UNIVASF	3,322	102	3,139	99
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	UFABC	3,300	103	4,523	70
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA	UFSB	3,259	104	3,006	103
UNIVERSIDADE FEDERAL DE CATALÃO	UFCAT	3,255	105	0,000	117
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	UFPE	3,205	106	3,110	100
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPÁ	UNIFAP	3,203	107	3,575	91
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO	UNIRIO	3,089	108	2,082	110
UNIVERSIDADE FEDERAL DO AGRESTE DE PERNAMBUCO	UFAPE	2,807	109	0,000	119
UNIVERSIDADE FEDERAL DO NORTE DO TOCANTINS	UFNT	2,688	110	0,000	115
UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	UFTM	2,608	111	3,649	90
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ	UFC	2,445	112	3,311	94
UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	UFF	2,390	113	3,839	87
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ	UFPA	2,349	114	4,655	67
EMPRESA DE PLANEJAMENTO E LOGÍSTICA S.A.	EPL	2,248	115	3,186	98
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	UFMT	1,699	116	5,240	51
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	UFAC	1,694	117	4,252	75
HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE	HCPA	0,801	118	0,342	114
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONÓPOLIS	UFR	0,357	119	1,723	112

O segundo passo foi criar as categorias de estado para as notas das setoriais e, tal como apresentado na Tabela 5 e no Gráfico 6, as notas foram agrupadas nas categorias *Boa* (maior que 7), *Razoável* (maior que 5 e menor ou igual a 7) ou *Ruim* (menor ou igual a 5).

O terceiro passo consistiu em, a partir do levantamento das mudanças (tal como indicado na Tabela 6), obter as probabilidades de transição entre as categorias. Tal probabilidade é calculada dividindo-se o número de mudanças em 2021 em dada categoria pelo número total de setoriais na mesma categoria em 2019. Por exemplo, se 7 das 53 setoriais que tinham nota razoável em 2019 obtiveram nota boa em 2021, então, a probabilidade de transição do estado nota razoável para o estado nota boa é igual a 7/53, ou 13,21%. E se as 6 que tinham nota boa em 2019 obtiveram a mesma nota em 2021, então, a probabilidade de transição do estado nota boa para o estado nota boa (ou seja, de permanecer no mesmo estado) é igual a 6/6, ou 100%.

Uma vez que as notas são calculadas considerando dados exclusivamente de determinado ponto no tempo (2019 e 2021), entende-se que as probabilidades a elas associadas são independentes de eventos no passado.

A Tabela 8 apresenta a matriz de transição das categorias de notas das setoriais:

Tabela 8. Matriz de Transição das Notas

	Para Boa	Para Razoável	Para Ruim
De Boa	100,00%	0,00%	0,00%
De Razoável	13,21%	75,47%	11,32%
De Ruim	0,00%	16,67%	83,33%

Por sua vez, para estimar a tendência futura de evolução de um fenômeno, as *equações de Chapman-Kolmogorov* fornecem um método para calcular essas probabilidades de transição ao longo do tempo (em n etapas) pois “*permitem que as probabilidades de transição em n etapas sejam obtidas das probabilidades de transição em uma etapa recursivamente*”. As equações asseguram

que a matriz de probabilidades de transição em n etapas (P^n) pode ser obtida calculando-se a n -ésima potência da matriz de transição em uma etapa P anterior ou inicial.

Esse cálculo, tendo sido realizado para as notas das setoriais, seus estados, categorias e matriz de transição, gerou as projeções mostradas no Gráfico 8. No caso, o cálculo pressupõe que as probabilidades de evolução futura do processo dependem apenas de seu estado atual. Como resultado, a matriz P^n (com n tendendo ao infinito) é²³:

Tabela 9. Matriz de Transição P^n das Notas

	Para Boa	Para Razoável	Para Ruim
De Boa	100,00%	0,00%	0,00%
De Razoável	100,00%	0,00%	0,00%
De Ruim	100,00%	0,00%	0,00%

Esse resultado reforça a afirmação de que o padrão de mudanças mostrado na Tabela 6 é positivo.

²³ Isso ocorre porque a matriz mostrada na Tabela 8 é do tipo absorvente, já que o estado *Boa* é um estado absorvente, pois após “adentrar esse estado, o processo *jamais deixará* esse estado novamente” e por isso tem probabilidade igual a um.

Quadro 1. Classificações

Classificação RFC			Classificação Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP	
Natureza	Natureza do Custo	Elemento do Custo	Grupo	Subgrupo
Custo	Operação e Manutenção	Mão de Obra	Pessoal e Encargos	Benefícios a Pessoal
				Encargos Patronais
				Outras Var. Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos
				Remuneração a Pessoal
		Funcionamento	Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	Contrato de Terceirização por Substituição de Mão de Obra
				Depreciação, Amortização e Exaustão
				Diárias
				Locações e Arrendamentos
				Outros
				Serviços Administrativos
				Serviços de Água e Esgoto, Energia Elétrica e Gás
				Serviços de apoio administrativo, técnico e operacional
				Serviços de Comunicação, Gráficos e Audiovisuais
				Serviços de Transporte, Passagens, Locomoção e Hospedagens
		Demais	Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	Sentenças Judiciais
				Serviços de Caráter Secreto ou Reservado
			Tributárias	Contribuições
				Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
			Custo - Mercadorias, Produtos Vend. e dos Serviços Prestados	Custo das Mercadorias Vendidas
				Custo dos Serviços Prestados
Custos dos Produtos Vendidos				
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	VPD com Bonificações			
	VPD de provisões para riscos trabalhistas			

Classificação RFC			Classificação Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP	
Natureza	Natureza do Custo	Elemento do Custo	Grupo	Subgrupo
Custo	Previdenciários e Assistenciais	-	Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	Serviços assistenciais prestados por pessoas físicas e jurídicas
			Benefícios Previdenciários e Assistenciais	Aposentadorias e Reformas
				Benefícios de Prestação Continuada
				Benefícios Eventuais
				Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais
				Pensões
			Políticas Públicas de Transferência de Renda	
	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS		
		VPD de provisões matemáticas previdenciárias		
	Juros e Encargos, Variações Monetárias e Demais Financeiras	-	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	Aportes ao Banco Central
				Descontos Financeiros Concedidos
				Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos
				Juros e Encargos de Mora
				Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
				Variações Monetárias e Cambiais
	Transferências e Delegações, Exceto Repartição de Receita	-	Transferências e Delegações Concedidas	Execução Orçamentária Delegada a Entes
				Outras Transferências e Delegações Concedidas
				Transferências a Consórcios Públicos
				Transferências a Instituições Multigovernamentais
				Transferências a Instituições Privadas
Transferências ao Exterior				
Transferências Intergovernamentais - Custo*				
Transferências Intragovernamentais				
Demais Auxílios Financeiros	-	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	Incentivos	
			Premiações	
			Subvenções Econômicas	

*Compreende as contas contábeis de Transferências Voluntárias, Transferências Fundo a Fundo para Estados e Municípios, Transferência Especial - EC 105/2019, Indenizações e Restituições, Sentenças Judiciais-Outras Transferências, Outras Transferências a Estados, Transferências a Municípios e Outras Transferências.

Classificação RFC			Classificação Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP	
Natureza	Natureza do Custo	Elemento do Custo	Grupo	Subgrupo
Desvalorização, Perda e Demais Reduções	-	-	Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	Desincorporação de Ativos
				Incorporação de Passivos
				Perdas com Alienação
				Perdas Involuntárias
				Reavaliação, Redução a Valor Recuperável e Ajustes p/ Perdas
			Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	Indenizações e Restituições
				Multas Administrativas
				Resultado Negativo de Participações
				VPD de outras provisões
				VPD de provisões para riscos cíveis
				VPD de provisões para riscos fiscais
				VPD Decorrente de Fatos Geradores Diversos
				VPD para perdas judiciais e administrativas
Repartição de Receita	-	-	Transferências e Delegações Concedidas	Transferências Intergovernamentais - Repartição**

Fonte: elaboração própria para a classificação RFC; Balanço Geral da União para a classificação DVP.

**Compreende as contas contábeis de Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas

Quadro 2. Classificações do Elemento de Custo Funcionamento

Elemento de Custo	Grupos	Subelemento de Custo	Item de Custo
Funcionamento	Diárias, Transportes e Passagens	Diárias, Transportes e Passagens	Diárias e Hospedagens
			Transportes, Locomoção e Passagens
	Utilização e Manutenção de Bens	Locação e Manutenção de Bens	Locação de Imóveis
			Locação de Máquinas e Equipamentos
			Manutenção e Conservação de Bens Imóveis
			Manutenção e Conservação de Bens Móveis
		Depreciação, Amortização e Exaustão	Depreciação, Amortização e Exaustão
	Material de Consumo	Uso de Material de Consumo	Combustíveis e Lubrificantes
			Consumo de Outros Materiais
			Material de Proteção e Segurança
			Generos de Alimentação
			Material de Saúde
			Material de Expediente
			Material de Manutenção e Conservação
			Material Elétrico e Eletrônico
			Material de Produção Industrial e Gráfica
	Serviços de Terceiros, Energia e Água	Serviços Técnicos	Serviços de Saúde
			Serviços Técnicos Profissionais
			Tecnologia da Informação
		Serviços de Apoio	Apoio Administrativo, Técnico e Operacional
			Contratação Temporária
			Limpeza
			Locação de Mão-de-Obra
Vigilância			
Outros Serviços		Comunicação em Geral	
		Serviços Bancários	
		Outros Serviços de Terceiros	
Energia Elétrica e Água		Energia Elétrica	
		Água e Esgoto	

Fonte: elaboração própria.

Tabela 10. Custos Agregados do Governo Federal (R\$ milhões)

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

	2021	2020
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS = I + II + III	4.234.556,3	3.727.080,1
I - VPD RELACIONADAS A CUSTOS = $\sum (1 : 5)$	2.929.523,5	2.640.036,1
1) Previdenciários e Assistenciais = 1.a + 1.b + 1.c	1.235.676,7	1.371.508,0
1.a) Benefícios Previdenciários e Assistenciais	1.063.143,3	1.257.262,1
1.b) Outras Variações Patrimoniais Diminutivas = 1.b.1 + 1.b.2	171.983,6	113.425,3
1.b.1) VPD de provisões matemáticas previdenciárias	169.500,2	110.524,2
1.b.2) Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	2.483,4	2.901,1
1.c) Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo = 1.c.1	549,8	820,6
1.c.1) Serviços assistenciais prestados por pessoas físicas e jurídicas	549,8	820,6
2) Juros e Encargos, Variações Monetárias e Demais Financeiras = 2.a	1.151.952,6	750.428,2
2.a) Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	1.151.952,6	750.428,2
3) Operação e Manutenção = 3.a + 3.b + 3.c	325.446,9	302.387,6
3.a) Mão de Obra = 3.a.1	189.474,2	186.996,2
3.a.1) Pessoal e Encargos = $\sum (3.a.1.a : 3.a.1.d)$	189.474,2	186.996,2
3.a.1.a) Remuneração a Pessoal	169.840,9	169.017,8
3.a.1.b) Benefícios a Pessoal	11.454,4	10.778,4
3.a.1.c) Encargos Patronais	6.369,7	5.561,5
3.a.1.d) Outras VPDs - Pessoal e Encargos	1.809,2	1.638,4
3.b) Funcionamento = 3.b.1	97.408,1	79.034,5
3.b.1) Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo = $\sum (3.b.1.a : 3.b.1.h)$	97.408,1	79.034,5
3.b.1.a) Uso de Material de Consumo	41.854,0	24.629,6
3.b.1.b) Serviços de Apoio	17.688,9	16.621,7
3.b.1.c) Serviços Técnicos	16.971,7	17.313,4
3.b.1.d) Locação e Manutenção de Bens	5.425,6	5.481,5
3.b.1.e) Depreciação, Amortização e Exaustão	5.162,6	5.431,2
3.b.1.f) Outros Serviços	4.295,5	4.079,3
3.b.1.g) Energia Elétrica e Água	3.071,0	2.851,3
3.b.1.h) Diárias, Transportes e Passagens	2.938,9	2.626,6
3.c) Demais = $\sum (3.c.1 : 3.c.4)$	38.564,7	36.356,9

A Tabela 10 apresenta os custos agregados do Governo Federal, em 2021 e 2020, conciliados com as variações patrimoniais diminutivas (VPD) constantes da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) do Balanço Geral da União, indicando aquelas que correspondem aos custos.

Para esse fim, determinados Subgrupos ou Contas Contábeis da DVP, em razão de suas características, foram classificados na Natureza de Custo, e seus respectivos Elementos, que melhor identificam o consumo do recurso em questão. Apesar de o RFC e a DVP usarem a VPD como referência, não se deve confundir a identificação dos Elementos de Custo do RFC com a classificação e os valores constantes da DVP, que é regida por outros instrumentos normativos²⁴.

Assim, a Tabela indica para cada Elemento de Custo do RFC os Subgrupos ou Contas Contábeis (e o Grupo da DVP a que pertencem) que o compõem.

Da mesma forma, indica os Subgrupos ou Contas Contábeis que não são ou não puderam ser identificados como custos contidos nos Grupos “Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos”, “Outras Variações Patrimoniais Diminutivas” e “Transferências e Delegações Concedidas”.

²⁴ Lei nº 4.320, de 17 de março De 1964 e Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas do Setor Público 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

3.c.1) Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo = Σ (3.c.1.a : 3.c.1.c)	31.951,5	29.801,0
3.c.1.a) Sentenças Judiciais	33.536,6	30.480,9
3.c.1.b) Serviços de Carater Secreto ou Reservado	10,3	6,9
3.c.1.c) Diferença Metodológica	-1.595,4	-686,9
3.c.2) Custo - Mercadorias, Produtos Vend. e dos Serviços Prestados	4.557,5	2.232,2
3.c.3) Tributárias	1.151,3	1.125,5
3.c.4) Outras Variações Patrimoniais Diminutivas = 3.c.4.a + 3.c.4.b	904,4	3.198,4
3.c.4.a) VPD de provisões para riscos trabalhistas	904,4	3.198,0
3.c.4.b) VPD com Bonificações	-	0,4
4) Transferências e Delegações, Exceto Distribuição de Receita = 4.a	172.422,9	185.557,1
4.a) Transferências e Delegações Concedidas (Exceto Distribuição de Receita)	172.422,9	185.557,1
5) Demais Auxílios Financeiros = 5.a	44.024,4	30.155,1
5.a) Outras Variações Patrimoniais Diminutivas = 5.a.1 + 5.a.2 + 5.a.3	44.024,4	30.155,1
5.a.1) Subvenções Econômicas	33.920,4	20.181,8
5.a.2) Incentivos	10.088,0	9.966,1
5.a.3) Premiações	16,0	7,2
II - DESVALORIZAÇÕES, PERDAS E DEMAIS REDUÇÕES = 6 + 7	968.728,2	763.837,5
6) Outras Variações Patrimoniais Diminutivas = Σ (6.a : 6.c)	670.443,4	484.670,7
6.a) Constituição de Provisões = Σ (6.a.1 : 6.a.4)	498.522,5	394.347,8
6.a.1) VPD de Outras Provisões	465.106,7	301.592,3
6.a.2) VPD de provisões para riscos fiscais	26.725,7	89.424,4
6.a.3) VPD de provisões para riscos cíveis	3.571,2	3.331,1
6.a.4) VPD para perdas judiciais e administrativas	3.118,9	-
6.b) Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas = Σ (6.b.1 : 6.b.3)	147.900,5	71.272,4
6.b.1) VPD Decorrente de Fatos Geradores Diversos	114.836,5	56.003,4
6.b.2) Indenizações e Restituições	33.061,2	15.267,3
6.b.3) Multas Administrativas	2,8	1,7
6.c) Resultado Negativo de Participações	24.020,3	19.050,5
7) Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	298.284,8	279.166,8
III- REPARTIÇÃO DE RECEITA = 8	336.304,6	323.206,5
8) Transferências e Delegações Concedidas	336.304,6	323.206,5
8.a) Transferências Intergovernamentais (Distribuição de Receita)	336.304,6	323.206,5

Porém, o detalhamento encontrado nessas contas contábeis, mediante VPD, dependendo da informação que se queira, não é suficiente para a gestão focada em controle, monitoramento e mensuração de custos, visto que seguem regras específicas da contabilidade pública e possuem flexibilidade limitada, por serem padronizadas para utilização por todos os entes da federação. Diante disso, foi utilizada uma metodologia específica apenas para os Custos de Funcionamento com o objetivo de obter maior granularidade das informações, por meio da identificação da Natureza de Despesa Detalhada - NDD²⁵. Apesar de a NDD ser um atributo utilizado no âmbito orçamentário e não patrimonial, o objetivo da metodologia foi unificar o consumo do recurso (registro patrimonial) – essencial na gestão de custos – com a granularidade do registro orçamentário.

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

²⁵ É a estrutura completa da natureza de despesa que contempla a dimensão financeira da classificação quantitativa da despesa. A partir dos itens da estrutura, obtemos o efeito econômico da realização da despesa (categoria econômica da despesa), a classe de gasto que realizou a despesa (grupo de natureza de despesa), a forma que foram aplicados os recursos (modalidade de aplicação) e os insumos utilizados ou adquiridos (elemento e subelemento de despesa). Conceito Adaptado, referência do Manual Técnico do Orçamento – MTO 2022.

Tabela 11. Estrutura Administrativa em 2021

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

Fonte: SIORG

Tabela 12. Estrutura Administrativa em 2020

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

Fonte: SIORG

SECRETARIA DO
TESOURO NACIONAL

SECRETARIA ESPECIAL DO
TESOURO E ORÇAMENTO

MINISTÉRIO DA
ECONOMIA

