

# DIMENSIONAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL:

AVANÇOS E RESULTADOS  
ALCANÇADOS

Organizadores:

André Luiz Marques Serrano  
Nara Cristina Ferreira Mendes  
Pedro Paulo Murce Meneses



UnB

SECRETARIA DE  
GESTÃO DE PESSOAS

MINISTÉRIO DA  
ECONOMIA



PÁTRIA AMADA  
**BRASIL**  
GOVERNO FEDERAL

*Ministro de Estado da Economia*  
Paulo Roberto Nunes Guedes

*Secretário-Executivo*  
Marcelo Pacheco dos Guarany

*Secretário-Executivo Adjunto*  
Miguel Ragone de Mattos

*Secretário Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital*  
Leonardo José Mattos Sultani

*Secretário de Gestão e Desempenho de Pessoal*  
Eduardo Bergamaschi Felizola

*Secretário Adjunto de Gestão e Desempenho de Pessoal*  
Fabio Teizo Belo da Silva

*Secretária Adjunta de Gestão e Desempenho de Pessoal*  
Maria da Penha Barbosa da Cruz

*Diretor do Departamento de Provimento e Movimentação de Pessoal*  
Jansen Carlos de Oliveira

*Coordenador-Geral de Planejamento da Força de Trabalho*  
Fernando André Santana de Souza

*Autores*  
André Luiz Marques Serrano  
Claudio Silva da Costa  
Clóvis Neumann  
Daniel Schlottfeldt Brandão  
Eliedna de Souza Barbosa  
Emelle Rodrigues Novais Cruz  
Júlia Cassia dos Santos Silvério  
Laís Campos de Carvalho Rodrigues  
Lucas Oliveira Gomes Ferreira  
Lucas Soares Caldas  
Nara Cristina Ferreira Mendes  
Patrícia Helena dos Santos Martins  
Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto  
Pedro Paulo Murce Meneses  
Víthor Rosa Franco

*Colaboradores e Autores*  
*Ministério da Economia*  
Diego Tannús Dórea  
Fernando André Santana de Souza  
Janice Oliveira Godinho  
Pedro Henrique Lourenço Baena  
Sílvia Maria Barros

*Projeto gráfico e editoração eletrônica*  
Ana Carla Gualberto Cardoso

MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Secretaria de Gestão e Desempenho de Pessoal –  
Departamento de Provimento e Movimentação de  
Pessoal | Esplanada dos Ministérios, Bloco C, Sala 895  
– CEP 70.046-900 – Brasília - DF  
E-mail: [sgp.depro@economia.gov.br](mailto:sgp.depro@economia.gov.br)  
Site: <https://www.gov.br/economia/pt-br>

*Reitora*  
Profª. Márcia Abrahão Moura

*Vice-Reitor*  
Prof. Enrique Huelva Unternbäumen

*Decano de Ensino de Graduação*  
Prof. Diêgo Madureira de Oliveira

*Decano de Pós-Graduação*  
Prof. Lúcio Remuzat Rennó Júnior

*Decana de Extensão*  
Profª. Olgamir Amancia Ferreira de Paiva

*Decano de Assuntos Comunitários*  
Prof. Ileno Izídio da Costa

*Decana de Administração*  
Prof.ª Rozana Reigota Naves

*Decana de Gestão de Pessoas*  
Profª. Maria do Socorro Gomes

*Decana de Planejamento, Orçamento e Avaliação Institucional*  
Prof.ª Denise Imbroisi

*Decana de Pesquisa e Inovação*  
Prof.ª Maria Emília Machado Telles Walter

*Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)*  
Prof. Jose Márcio Carvalho

*Diretor da Faculdade de Tecnologia (FT)*  
Prof. Edson Paulo da Silva

*Coordenadores do Projeto*  
Prof. André Luiz Marques Serrano  
Prof. Pedro Paulo Murce Meneses

*Equipe de TI*  
Cláudio Silva da Costa  
Guilherme Dantas Bispo  
Frederico Carneiro da Costa e Silva  
Renato Roque Dantas  
Larissa Siqueira Sales  
Lincoln Alves Moraes Corrêa

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
Campus Universitário Darcy Ribeiro  
CEP 70.910-900 – Brasília - DF  
Site: <https://www.unb.br/>

# DIMENSIONAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL:

AVANÇOS E RESULTADOS ALCANÇADOS

Organizadores:

André Luiz Marques Serrano  
Nara Cristina Ferreira Mendes  
Pedro Paulo Murce Meneses

Brasília – DF  
Universidade de Brasília - UnB  
Ministério da Economia – ME  
2022



Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-  
NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da Universidade de Brasília  
Heloiza Faustino dos Santos - CRB1/1913

D582 Dimensionamento na administração pública federal  
[recurso eletrônico] : avanços e resultados  
alcançados / organizadores, André Luiz Marques  
Serrano, Nara Cristina Ferreira Mendes, Pedro Paulo  
Murce Meneses. - Brasília : Universidade de  
Brasília, 2022.  
133 p. : il. - (Dimensionamento da força de  
trabalho ; v. 6)

Inclui bibliografia.  
Modo de acesso: World Wide Web.  
ISBN 978-65-86503-90-6.

1. Administração federal - Brasil. 2. Gestão de  
pessoas. 3. Força de trabalho. 4. Eficiência. I.  
Serrano, André Luiz Marques (org.). II. Mendes, Nara  
Cristina Ferreira (org.). III. Meneses, Pedro Paulo  
Murce (org.). IV. Série.

CDU 005.96:35

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade do(s)  
autor(es), não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista da Universidade de Brasília  
(UnB). É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada  
a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

Fundação Universidade de Brasília  
Campus Universitário Darcy Ribeiro  
CEP 70910-900 – Brasília, DF  
Sítio: <https://www.unb.br/>

# SUMÁRIO

<b>Apresentação .....</b>	<b>7</b>
<b>Capítulo 1 – Desafios e Estratégias de Institucionalização do</b>	
<b>Dimensionamento da Força de Trabalho .....</b>	<b>8</b>
1.1 O Ambiente da Gestão Estratégica de Pessoas.....	9
1.1.1 O Ambiente da Gestão Estratégica de Pessoas no Setor Público Brasileiro .....	11
1.1.2 A Força dos Fatores Interferentes sobre a GEP no Setor Público Brasileiro .....	20
1.2 Táticas de Enfrentamento de Contingências a Políticas Estratégicas de Pessoas .....	26
1.3 A Institucionalização do Dimensionamento da Força de Trabalho....	32
Referências .....	35
<b>Capítulo 2 – Análises e abordagens práticas dos indicadores</b>	
<b>e dados do DFT .....</b>	<b>39</b>
2.1 Planejamento da Força de Trabalho .....	39
2.2 Dimensionamento da força de trabalho.....	42
2.3 Discussões .....	44
2.3.1 Período do dimensionamento.....	45
2.3.2 Consolidação dos dimensionamentos.....	46
2.3.3 Índice de tempo produtivo e programa de gestão.....	48
2.3.4 Categoria de serviço .....	49
2.3.5 Cadeia de valor .....	52
2.3.6 Gestão do conhecimento .....	53
2.3.7 Indicadores de gestão de pessoas .....	55
2.4 Remoção e realocação interna de pessoal em níveis estratégicos e operacionais .....	68
2.5 Considerações Finais .....	71
Referências .....	73

<b>Capítulo 3 – Histórico metodológico dos processos qualitativo e quantitativo de pesquisa .....</b>	<b>75</b>
3.1 O processo de coleta de dados.....	76
3.1.1 Fase Qualitativa: a definição das entregas .....	77
3.1.2 Fase Quantitativa.....	85
3.2 O Cálculo do DFT .....	89
3.3 Encaminhamentos Metodológicos .....	91
Referências .....	93
<b>Capítulo 4 – DFT e custos na Administração Pública Federal .....</b>	<b>94</b>
4.1 Introdução .....	94
4.2 Revisão da Literatura .....	95
4.3 Metodologia .....	96
4.4 Análise dos Resultados .....	99
4.4.1 O Custo da força de trabalho e da entrega.....	101
4.4.2 O Custo sobre a ótica da contabilidade pública .....	102
4.6 Considerações Finais .....	105
Referências .....	107
<b>APÊNDICE A – Análise de custos a partir do comparativo entre a NBC T 16.11 e a NBC TSP 34 .....</b>	<b>109</b>
<b>Sobre os autores.....</b>	<b>130</b>

## APRESENTAÇÃO

Este é o último volume de uma série de seis livros que discutem o Dimensionamento da Força de Trabalho (DFT) no âmbito da Administração Pública Federal (APF). Ao longo de cinco anos do Projeto de Pesquisa realizado junto ao Ministério da Economia (ME), muitos avanços foram conquistados sobre a temática do dimensionamento.

Deste modo, este livro discute o DFT no âmbito da APF trazendo à tona tanto os avanços adquiridos como os aprimoramentos realizados na metodologia proposta sobre o DFT. O primeiro capítulo deste livro aborda os desafios e as estratégias da institucionalização do DFT. Em seguida, o segundo capítulo traz análises e abordagens práticas sobre os indicadores e os dados do DFT. O terceiro capítulo perpassa o histórico metodológico dos processos qualitativo e quantitativo de pesquisa. O quarto traz uma análise da relação entre DFT e custos, bem como apresenta um enfoque contábil sobre esta temática de custos no setor público.

A todos, desejamos uma boa leitura!



# CAPÍTULO 4 – DFT E CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

O objetivo deste capítulo é apresentar a relação que a mensuração de custos pode ter com o dimensionamento da força de trabalho, ao demonstrar formas de levantar o custo da força de trabalho e das entregas nas unidades dimensionadas. Além disso, este capítulo aborda o tema pela ótica da contabilidade, tendo em vista as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público que tratam o tema de custos e exigem adequações governamentais a serem implementadas até o ano de 2024.

## 4.1 Introdução

A gestão dos custos na administração pública surge como uma forma de aumentar a eficiência dos serviços do Estado prestados à sociedade e diminuir o crescimento dos gastos públicos. Nesse sentido, a análise dos custos no setor público é uma ferramenta fundamental, não somente para o controle de gastos, como também para a tomada de decisões. Pois, os recursos públicos precisam ser utilizados com transparência e eficiência a fim de garantir que os serviços públicos sejam ofertados à sociedade de forma contínua. (SILVA; MEDEIROS; LEITE, 2021).

Neste contexto, um sistema de custos assume um papel importante na gestão dos custos no âmbito da administração pública, cuja finalidade desse sistema é capturar dados de toda a instituição, a partir do método de custeio adotado pela entidade, processá-los e fornecer elementos que

seja possível a avaliação das entregas e a tomada de decisão (FOX, 2001; LAW, 2008; SERRANO; MENDES; MENESES, 2021).

Sendo assim, a escolha do método de custeio aplicado ao setor público está atualmente regulamentada pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público (NBC T SP 34), promulgada em novembro de 2021. Tal norma estabelece diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, trata de critérios para geração da informação, como instrumento de governança pública e desta forma, aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos (LATHAM, BORGOGNI, PETITTA, 2008).

Nessa perspectiva da exigência legal e da autonomia da escolha do método de custeio, deparamo-nos com a seguinte problemática: Qual o modelo científico de análise de um centro de custo que possa favorecer a tomada de decisão no âmbito do poder executivo federal, de modo que não exista mais conflito entre custos e gastos, sendo esse modelo o adequado para precificar o custo unitário de cada macro entrega e corroborar na produtividade da administração pública. (SERRANO *et al.*, 2018; SILVERIO *et al.*, 2021).

## 4.2 Revisão da Literatura

Estudar os custos de uma organização está relacionado com o aumento da eficiência, ou seja, significa estabelecer a melhor relação de custo-benefício, de forma que a produção seja ampliada com o menor recurso possível.

No caso do Estado Brasileiro, infere-se que este gasta mal e não sabe se seus gastos repercutem em efetivas melhoras sociais (SERRANO, FERREIRA, MENDES, 2022).

Para a sociedade, o que lhe interessa quanto à atuação do Estado é dispor de serviços de qualidade e a preços justos. Desta maneira, surge a necessidade de avaliar como a administração pública se prepara para prestar serviços públicos e mensurar quais são os resultados alcançados pela própria gestão pública.

Esse processo de avaliação de resultados envolve, necessariamente, a mensuração de custos da administração, a elaboração de indicadores de produtividade e um processo permanente de avaliação de resultados.

Ademais, a mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e a importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos (MACHADO, HOLANDA, 2010; SERRANO *et al.*, 2018; SERRANO; MENDES; MENESES, 2021).

A adoção de um sistema de gestão de custos pela administração pública favorece o controle da eficiência por duas óticas: maior eficiência alocativa e maior eficiência operacional (MACHADO; HOLANDA, 2010). Do ponto de vista da eficiência alocativa, a avaliação de custos permitiria uma avaliação sobre a viabilidade de bens e serviços produzidos pelo Estado. No caso da eficiência operacional, essa já está mais relacionada à eficiência do processo de prestação do serviço e às formas de produzir um mesmo produto com custos cada vez menores, e assim identificar as oportunidades de redução de gastos, bem como a possibilidade de mensuração da produtividade (GOODMAN, FRENCH, BATTAGLIO, 2015).

A mensuração da produtividade favorece: *i)* a redução de custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados; *ii)* o combate ao desperdício e identificação de atividades que não agregam valor ao usuário dos serviços públicos; *iii)* a avaliação do impacto efetivo das decisões tomadas; *iv)* a percepção de melhoria no desempenho; *v)* a mudança da cultura organizacional, introduzindo a dimensão de accountability e de value of money – subsidia o processo orçamentário; e, *vi)* a avaliação de planos de reestruturação e melhoria de gestão (ALONSO, 1999).

### 4.3 Metodologia

Quanto à metodologia para mensurar o custo real daquilo que será produzido pela administração pública, a seguinte fórmula para o dimensionamento, do modelo típico, foi desenvolvida e testada em

instituições públicas (DYN; IVEY; STEWART, 1980; SERRANO *et al.*, 2018). O modelo científico-matemático é dado por, conforme já apresentado no primeiro volume desta série de Livros sobre o DFT:

$$Q_j = \frac{\ln(T_j)}{\ln(P_j)} \times q_j \quad (1)$$

Onde  $T_j$  é a taxa de produção da unidade  $j$ ,  $P_j$  é a capacidade produtiva da unidade  $j$ ,  $q_j$  é a média histórica da quantidade de pessoas na unidade  $j$  e  $Q_j$  é a quantidade ideal de pessoas para a unidade  $j$  (SERRANO *et al.*, 2018).

Por oportuno, vale destacar que esta fórmula inicialmente apresentada no primeiro volume desta série de livros sobre o dimensionamento não foi alterada. Ao longo dos avanços com as pesquisas foram implementados requisitos no sistema SISDIP, como regras de negócios considerando o contexto da administração pública.

De modo geral, cabe citar os seguintes requisitos: cadastro de órgãos; unidades; categorias de serviços; cadeias de valores; entregas; indicadores de produtividade; indicadores de pessoal; cadastro de pessoas; habilitação de perfil; cadastro e movimentação do dimensionamento; seleção de pessoas e entregas a serem dimensionadas; quantificação das entregas e dos indicadores de pessoal; preenchimento dos esforços e dos indicadores; quantificação dos indicadores de pessoal e de produtividade; e, disponibilização do resultado do dimensionamento (*dashboard*).

A partir do modelo de dimensionamento típico, são levantadas as macro entregas e assim mensura-se os esforços dos indivíduos que compõem a equipe de trabalho dimensionada para a concretização das entregas mapeadas. Outro ponto refere-se ao levantamento dos custos diretos e indiretos que podem ser captados nos diversos sistemas de mensuração de gastos do governo federal.

Posteriormente à definição das macros entregas e dos esforços de acordo com o modelo desenvolvido para o governo federal, será realizada a conversão do esforço em tempo, em seguida, será mensurado o cálculo do percentual do custo total aplicado a cada entrega mapeada pelo

processo do dimensionamento  $CT(E_n)$  e o levantamento da quantidade de entregas  $QE_n$ . Assim, a razão desses elementos gera o custo de cada entrega em relação a cada indivíduo ou o custo de cada entrega em relação a equipe envolvida.

$$CE_{In} = \frac{\%CT(E_n)}{(QE_n)} \quad (2)$$

Pelas variáveis observadas nos estudos levantados, podemos agrupá-las em entregas (serviços/bens ofertados), esforço de elaboração e disponibilidade de força de trabalho. No caso da entrega, a variável procura levantar seus tipos e a demanda por cada um. No caso do esforço, demonstra o percentual empregado de mão de obra por tipo de entrega. Por fim, para a disponibilidade de força de trabalho, percebe-se uma maior dedicação, evidenciando a partir de variáveis, o quantitativo de funcionários, as movimentações ocorridas, as indisponibilidades e até a produtividade (SERRANO; FERREIRA; FURTADO, 2021).

A fórmula apresentada considera custos diretos e indiretos, contudo, para esta simulação considerou-se apenas os custos diretos, dada a inviabilidade do levantamento dos custos indiretos.

Já o modelo atípico dividirá o total do recurso identificado nas diferentes entregas, sem que haja uma relação de recursos a partir do esforço. Dado que o modelo atípico não mensura esforço.

O objeto deste estudo são três órgãos da administração pública federal, caracterizados como Órgão A, Órgão B e Órgão C, e que atuam em atividades de controle interno, consultivas e de planejamento e orçamento, respectivamente.

O Órgão A, no qual foram dimensionadas unidades organizacionais dimensionadas atuam em áreas finalísticas, possui atuação transversal em temas estruturantes da administração pública, voltados a atividades de controles internos.

O Órgão B, no qual também foram dimensionadas unidades organizacionais voltadas às áreas finalísticas, atua como órgão consultivo.

Já no Órgão C, as unidades organizacionais dimensionadas atuam na área meio, desenvolvendo atividades administrativas. Ressalta-se que o Órgão C teve sua estrutura bastante alterada em 2019, contudo, a força de trabalho e sua composição em termos de cargo foram relativamente mantidas.

#### 4.4 Análise dos Resultados

Com base nas informações constantes no SIAPE e nos sistemas internos de cada um dos respectivos órgãos da administração pública federal, extraiu-se dados sobre custos e pessoal, de acordo com a metodologia de Dimensionamento da força de Trabalho - DFT. Desta maneira, levantou-se as entregas por meio de questionários e grupos focais realizados com os gestores (SERRANO, MENDES, ABILA, 2019).

Para tanto, considerou-se que todos os servidores foram alocados nas entregas mapeadas, bem como estudou-se os documentos sobre o processo de DFT e os que dizem respeito às extrações de dados realizados pela equipe de Tecnologia da Informação (TI). De acordo com Serrano *et al.* (2018), cabe ressaltar ainda que, por meio dos documentos “modelo mental” e “descrição da área”, consegue-se definir quais as atividades que são realizadas por cada área estudada.

Com relação ao primeiro órgão, 158 entregas diferentes foram analisadas para 327 servidores, representando mais de 15% da força de trabalho total da agência. Como as áreas que oferecem serviços semelhantes são dimensionadas, apenas com atendimento ao cliente em constante mudança, algumas entregas são comuns a todas as áreas. No geral, as entregas levaram em média 153 horas para serem concluídas. Das 151 entregas mapeadas, 80% consumiram até 202 horas de trabalho, o que representa quase dois meses para um único servidor alocado em tempo de produção. No entanto, algumas atividades duravam até 1.600 horas, o que corresponde a atividades que a equipe executou ao longo de vários meses. Embora a gama de cargas de trabalho utilizadas na entrega do mapeamento seja ampla, algumas delas exigem mais esforço

e acabam concentrando a maior parte da força de trabalho nessas áreas (NOGUEIRA FILHO, 2019).

Para o segundo órgão, foram determinadas as dimensões de duas unidades organizacionais, uma na região final e outra na região intermediária, com nove regiões subordinadas. Foram analisadas 174 entregas feitas por 187 servidores, cerca de 2% do quadro funcional da agência, que conta com um dos maiores quadros do poder executivo federal. Por outro lado, no terceiro órgão, foram desenhadas duas unidades teciduais, uma na última região e outra na região intermediária, com sete sub-regiões. Foram analisadas 107 entregas de 182 servidores, representando cerca de 3% da força de trabalho total da agência. A média de trabalho para entrega foi de 63 horas, semelhante ao do órgão B, e a natureza da atividade foi menor que a das agências analisadas anteriormente.

O levantamento de entrega e alocação de servidores nesta etapa concluiu que as atividades realizadas na área podem ser transformadas em entregas bem definidas e observáveis, ou seja, entregas quantificáveis. Além disso, de um modo geral, aos servidores da área de análise são atribuídos em algum momento às atividades que levam à entrega da definição. No entanto, mesmo com esforços para minimizar a quantidade de atividade não relacionada à entrega no nível residual, observou-se que a maior parte do esforço em servidores lotados não foi atribuída a nenhuma entrega mapeada.

Desta forma, a pesquisa comprovou que é possível envolver mais de 95% dos servidores da área de pesquisa no processo de dimensionamento nos três anos analisados. Esse fato mostra que a maioria das atividades realizadas nessas áreas podem ser organizada em entregáveis claros (SERRANO, MENDES, MENESES, 2021). Outro achado relacionado refere-se às entregas e o estudo de seu comportamento ao longo do ano definem a demanda por determinado serviço, que é a premissa para o correto dimensionamento da força de trabalho.

#### 4.4.1 O Custo da força de trabalho e da entrega

A partir da definição e da atribuição do esforço dos servidores a entregas, torna-se possível mensurar um importante fator de custo da entrega, os gastos com o pessoal. Tais custos desempenham papel considerável na tomada de decisão. Para realizar a presente análise foram utilizados os gastos com a folha de pessoal, considerando a proporcionalidade pertencente à unidade organizacional analisada.

Da análise dos dados, identificou-se que no Órgão A, por possuírem serviços mais longos e executados por servidores de carreira, este órgão tem horas de trabalho mais custosas, logo, o custo de cada entrega mapeada foi elevado. Nesse órgão, o salário médio calculado foi de cerca de R\$ 23.336,62, ressalta-se que o valor apresentado está diretamente vinculado à carreira dos servidores inseridos na unidade organizacional analisada. Para este caso, foram consideradas as entregas de até R\$ 80 mil por unidade, por efeito de escala.

Nesse cenário, ressalta-se que mais de 80% das entregas apresentaram custo unitário de até R\$ 79 mil, sendo a média de custo unitário de entrega de R\$ 60 mil. Ademais, 43 entregas (29%) foram responsáveis por absorver 80% dos recursos totais das áreas mapeadas. Sendo assim, pela natureza das entregas, pode-se inferir que as realizações das atividades são partes de um macroprocesso que, geralmente, leva tempo para a sua conclusão. Logo, os custos elevados podem ser justificados pela natureza do trabalho.

No órgão B, a média de salários recebidos identificada foi de R\$ 8.500,00 por se tratarem de atividades de suporte, diferente da situação encontrada no órgão A. Ademais, a média de custo por unidade de entrega foi de aproximadamente R\$ 5.741,00. Sendo que 48 tipos de entregas (28%) consumiram até 80% dos recursos totais das áreas.

Da análise, percebe-se que as atividades são mais curtas e menos custosas do que as do órgão A, contudo, ainda foi possível perceber custo excedente em virtude de alocação de servidores em atividades residuais. Neste caso, o excedente foi menor do que o identificado no caso do órgão



A. Contudo, 30% de excedente, foi percebido em virtude de servidores alocados em atividades incrementais. Já em relação ao custo unitário excedente, a média foi de cerca de R\$ 1.717,00. Considerando até 80% das entregas, esse excedente foi de até R\$ 1.903,00.

Com relação ao órgão C, as atividades foram as mais curtas em termos de esforço empregado, se comparado aos demais órgãos analisados e a média de salário foi mais baixa. Consequentemente, o custo das entregas mapeadas foi menor. Identificou-se ainda que R\$ 7,8 milhões não foram alocados em entregas mapeadas, o que corresponde a aproximadamente 20% do total de recursos disponíveis nas áreas mapeadas.

Ressalta-se ainda que a grande participação do trabalho nos custos dos serviços prestados ocorre diante de características como intangibilidade, heterogeneidade e inseparabilidade (VANDERBECK; NAGY, 2001). Assim, destaca-se que o levantamento dos custos dos salários das equipes é identificado como uma das principais etapas na mensuração do custo dos serviços públicos.

A análise de custos torna-se ainda mais complexa diante de fatores como o mercado das carreiras públicas e a disparidade entre os salários praticados no setor público. Diante disso, serviços semelhantes podem custar montantes divergentes, a depender do plano de cargos e salários que estará sendo analisado.

#### 4.4.2 O Custo sobre a ótica da contabilidade pública

No Brasil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) vem desde 2007 passando por várias mudanças, que foram iniciadas em busca de promover e alcançar critérios de reconhecimento, mensuração e evidência do patrimônio público, em consonância com as normas internacionais emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), incluindo nesse contexto os custos no setor público.

Esse processo foi ocorrendo gradativamente, através de um conjunto de ações articuladas entre a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que culminaram na

aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP), a NBC T 16.11, elaborada em 2011, e a NBC T SP 34 promulgada em 2021, respectivamente, ambas normas que tratam dos custos no setor público.

Cabe destacar, que antes dessas normas, o uso da informação de custos no setor público brasileiro já era sugerido nos principais instrumentos legais de Finanças Públicas do país, como a Lei nº 4.320 de 1964, que estabelece as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; o Decreto-lei nº 200 de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa; a Constituição Federal de 1988; e a Lei Complementar nº 101 de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Esse cenário sinaliza a necessidade da contabilidade de custos para uma gestão governamental eficaz. Para Mauss e Souza (2008), a gestão pública necessita da contabilidade de custos para oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas. Os autores afirmam que não há uma cultura de gestão de custos no serviço público brasileiro e que os gestores públicos não utilizam informações de custos como base de suas decisões diárias.

A contabilidade de custos é importante na gestão eficiente e eficaz do governo. Mas, as dificuldades de mensuração e de sua aplicação devem ser reconhecidas. Ela se tornará mais difundida à medida que mais casos de sucessos são relatados e os governos adotarem o regime contábil de competência. Além disso, a implementação bem-sucedida dela requer a participação da alta administração, para definir metas e estratégias ou responder as perguntas sobre como ela será usada, quais informações serão fornecidas e incluídas nos relatórios e quais mudanças nos sistemas são mais apropriadas (IFAC, 2000).

Na sequência, a análise dos custos no setor público é uma ferramenta fundamental, não somente para o controle de gastos, como também

para a tomada de decisões. Assim, nessa perspectiva, a contabilidade do setor público além de prestar informação financeira e orçamentária, deve disponibilizar informações voltadas para a mensuração da eficiência dos gastos públicos (SANTOS, 2021).

Desse modo, surge um ponto inevitável, inerente a todos os órgãos públicos, a importância de gerir seus recursos em um período de grande austeridade fiscal, ao mesmo tempo em que busca um melhor custo-benefício, eficiência e efetividade na execução das atividades prestadas pela administração pública. A revisão de literatura apontou a crescente racionalização da gestão do setor público e a necessidade de contenção de custos, que evidenciam a inevitabilidade da necessidade de um sistema de contabilidade de custos mais sofisticado que contribua para uma prestação de serviços de maior eficiência à sociedade (PETRASSI, 2021).

Assim, destaca-se a necessidade premente de uma gestão pública amparada pela contabilidade de custos, a fim de possibilitar que as tomadas de decisões da administração pública sejam pautadas em parâmetros e mecanismos de controle gerencial, com o devido planejamento e a mensuração dos resultados a serem alcançados, com a avaliação de desempenho e indicadores que possam evidenciar com transparência o modo operacional da administração pública brasileira.

Diante disso, foi feita uma análise comparativa entre as normas brasileiras de custos aplicadas ao setor público, a NBC T 16.11, elaborada em 2011 e a NBC T SP 34, promulgada em 2021 e que entrará em vigência a partir de 2024, com o objetivo de verificar as principais similaridades e diferenças entre ambas.

Em síntese os resultados revelaram que a partir das evidências encontradas com base na comparação entre os textos da NBC T 16.11 e NBC T SP 34, identificou-se que na NBC T SP 34, foram inseridas treze (13) características que não estavam contidas na NBC T 16.11, a saber: a) usuários da informação de custos; b) geração das informações de custos; c) contextualização do sistema de custos; d) obrigatoriedade do sistema de custos; e) implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos; f) centros de responsabilidade; g)

análise comparativa; h) modelo de gerenciamento de custos; i) definição dos objetos de custos; j) classificação dos custos; k) atribuição dos custos; l) divulgação; e, m) gestão de custos no setor público.

Por outro lado, apenas cinco (05) características contidas na NBC T 16.11 não permaneceram na NBC T SP 34, são elas: a) atributos da informação de custos; b) evidenciação das informações de custos; c) cota de distribuição de custos indiretos; d) variação da capacidade produtiva; e demonstração do resultado econômico (DRE).

No que se refere às semelhanças entre as características contidas em ambas as normas, destacam-se os seguintes pontos: objetivo, definições, características da informação de custos, integração com os demais sistemas organizacionais e implantação do sistema (subsistema) de custos.

Dessa forma, observa-se na NBC T 16.11 características mais restritas à contabilidade de custos, voltadas para a mensuração e o controle, limitados a questões específicas da contabilidade governamental, considerando a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações afetas ao patrimonial da entidade, consoante aos Princípios de Contabilidade.

Por sua vez, a NBC T SP 34 tem suas características inovadoras voltadas para o enfoque gerencial mais amplo, onde as informações de custos devem contribuir para a governança pública, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto público, no contexto de um modelo de gestão pública por resultados.

Por fim, com vistas a elucidar ainda mais as similaridades e diferenças entre as normas NBC T 16.11 e NBC T SP 34, os autores elaboraram uma tabela com as características existentes em ambas as normas, conforme Apêndice A deste Livro.

#### 4.6 Considerações Finais

O presente capítulo apresentou uma análise da alocação da força de trabalho em uma amostra do poder executivo federal brasileiro, realizou

o levantamento dos custos e mapeamento de 571 entregas nas áreas analisadas dos Órgãos A, B e C, e trouxe uma análise dos custos voltadas ao cenário contábil.

Ao identificar os custos excedentes nos três órgãos analisados conclui-se que os valores identificados são materiais e evidenciam que muito da força de trabalho ainda se perde em atividades realizadas pela administração que ainda não são reconhecidas como fundamentais.

Ressalta-se ainda que a existência de força de trabalho em atividades residuais aponta para a possibilidade de excesso de servidores em determinadas unidades organizacionais. Tal achado foi confirmado no modelo de dimensionamento adotado. Em termos práticos, no órgão A para os dois anos analisados, identificou-se mais de 30% de excesso de servidores lotados. No órgão B, o excesso de servidores correspondeu a mais de 35%. Já no órgão C, foi observada ausência de servidores em número suficiente para o atendimento da demanda por serviços. Essa constatação também é nociva, pois indica que existe demanda reprimida, fato que pode ocasionar em demora e perda de qualidade na prestação de serviço público necessário.

Outro ponto relevante identificado foi um segundo tipo de excedente de custo decorrente da superlotação. No órgão A, a necessidade de adequação da lotação se torna ainda mais importante diante do custo elevado do servidor de uma carreira de Estado. Nos órgãos B e C, esses excedentes também foram observados. Tais achados revelam o quanto a gestão adequada dos recursos públicos pode auxiliar na redução dos desperdícios e subsidiar a adequada condução da política fiscal. Em cenário de escassez tais medidas tornam-se ainda mais relevantes e estratégicas para a administração pública.

Diante de todo o exposto, tem-se como desafio reproduzir esta iniciativa em outras esferas de governo, considerando outros tipos de gastos. Este capítulo oportunizou analisar o principal gasto ativo de custeio do Governo Federal, contudo, novos estudos podem incorporar outros gastos de custeio, proporcionando avanços para a ciência e ganhos para a sociedade.

Para pesquisas futuras, uma outra boa contribuição seria investigar como um regime de metas de entrega pode aumentar a eficiência dos serviços prestados, de modo a resultar em maior celeridade no atendimento das demandas por serviços públicos, fato que atualmente pode ser considerado um gargalo na administração pública.

## Referências

- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista Serviço Público**, ano 50, v.1 n.1., 1999.
- DYM, C. L.; IVEY, E. S.; STEWART, M. B. Principles of Mathematical Modeling. Academic Press, Nova York. **American Journal of Physics**, v. 48, n. 11, p. 994–995, 1980.
- FOX, K. J. **Efficiency in Public Sector, volume 1 of studies in productivity and efficiency**. Kluwer Academic Publishers, Boston. 2001.
- GOODMAN, D.; FRENCH, E.; BATTAGLIO, P. Determinants of local government workforce planning. **The American Review of Public Administration**, v. 45, n. 2, p. 135-152, 2015.
- LATHAM, G. P.; BORGOGNI, L.; PETITTA, L. Goal setting and performance management in the public sector. **International Public Management Journal**, v. 11, n. 4, p. 385-403, 2008.
- LAW, M. D. The utilization of accounting cost controls in conjunction with information technology in the home building arena. **Review of Business Information Systems**. v. 12, n. 4, Fourth Quarter, 2008.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, n. 44, v.4, p. 791-820, 2010.
- MAUSS, C. V. SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.
- NOGUEIRA FILHO, J. A. **Processo de inovação: implementação de dimensionamento da força de trabalho em organização governamental**, 2019.
- PETRASSI, A. C. M. A.; BORNIA, A. C.; PAMPLONA, E. O.; LEITE, M. S. A. Discussão Teórica sobre o estado da arte do tema de Gestão de Custos em Universidades. **In: XVII Congresso Internacional de Custos**, Sevilla, 2021.
- SANTOS, J. C. **Gestão de Custos na Administração Pública: estudo de caso em um presídio de João Pessoa**. Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, 2021.
- SERRANO, A. L. M.; IWAMA, G. Y.; ALMEIDA, J.; CUNHA, R. D.; FRANCO, V. R. **Dimensionamento na administração pública federal: mensuração da capacidade produtiva e análise de tipificação**, v. 2, Brasília: Universidade de Brasília, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/40459>>.
- SERRANO, A. L. M.; FRANCO, V. R.; CUNHA, R. D.; IWAMA, G. Y.; GUARNIERI, P. **Dimensionamento na administração pública federal: uma ferramenta do planejamento**

da força de trabalho, v. 1, Brasília: Universidade de Brasília, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/40456>>.

SERRANO, A. L. M.; MENDES, N. C. F.; MENESES, P. P. M. **Dimensionamento na administração pública federal: possibilidades de aplicação e potencial de alcance**, v. 4, Brasília: Universidade de Brasília, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/40453>>.

SERRANO, A. L. M.; FERREIRA, L. O. G.; FURTADO, L. **Otimização dos gastos públicos. Contabilidade Vista e Revista**, v. 32, p. 152-183, 2021.

SERRANO, A. L. M.; FERREIRA, L. O. G.; MENDES, N. C. F. Effects of Fiscal Illusion in Brazil Using Mill Hypotheses and Wagner Law Tests. **International Journal of Research in Engineering and Science**, v. 10, p. 59-71, 2022.

SILVA, J. S.; MEDEIROS, E. D.; LEITE, M. S. A. Análise dos custos de produção em uma empresa do setor de carcinicultura. *In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, 2021.

SILVERIO, J. C. S.; BATISTA, L. A. C.; SERRANO, A. L. M.; MENESES, P. P. M.; MENDES, N. C. F.; BRITTO, P. A. P. Construction of a single bank of finalistic deliveries for electoral justice. **Public Sciences & Policies**, v. 7, p. 161-184, 2021.

# APÊNDICE A – ANÁLISE DE CUSTOS A PARTIR DO COMPARATIVO ENTRE A NBC T 16.11 E A NBC TSP 34

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
1) Objetivo.	Estabelecer as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público	Estabelecer diretrizes para a implementação do sistema de custos, a fim de gerar informação como instrumento de governança pública
2) Alcance.	Todas as entidades do setor público	Todas as entidades do setor público
3) Definições.	Para melhor compreensão a norma apresenta o significado dos seguintes termos contábeis: <u>Objeto de custo</u> : é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial; <u>Informações do subsistema orçamentário</u> :	Para melhor compreensão a norma apresenta o significado dos seguintes termos contábeis: <u>Base regular</u> : é a aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento de custos e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente; <u>Centro de responsabilidade</u> : é a unidade, definida no modelo de gerenciamento de custos, que é responsável



Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
3) Definições.	<p>a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13);</p> <p><u>Informações do subsistema patrimonial</u>: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13);</p> <p><u>Apropriação do custo</u>: é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido;</p> <p><u>Sistema de acumulação</u>: 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;</p> <p><u>Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção</u>: é o sistema</p>	<p>por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser distinguíveis de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade;</p> <p><u>Governança pública</u>: é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade;</p> <p><u>Apropriação de custos diretos, ou alocação de custos indiretos</u>: é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido;</p> <p><u>Sistema de acumulação</u>: corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua;</p> <p><u>Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção</u>: é o sistema</p>

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
3) Definições.	<p>ou produção e de forma contínua;</p> <p><u>Sistema por ordem de serviço ou produção</u>: é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado;</p> <p><u>Sistema de forma contínua</u>: é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo;</p> <p><u>Sistema de custeio</u>: 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;</p> <p><u>Método de custeio</u>: 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, e pleno;</p>	<p>de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias;</p> <p><u>Sistema de acumulação contínua</u>: é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período;</p> <p><u>Sistema de custos</u>: compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública;</p> <p><u>Sistema de informação de custos</u>: é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos;</p> <p><u>Método de custeio</u>: se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são:</p>

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
3) Definições.	<p><u>Custeio direto</u>: 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;</p> <p><u>Custeio variável</u>: que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período;</p> <p><u>Custeio por absorção</u>: consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços;</p> <p><u>Custeio pleno</u>: consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços. (Incluída pela Resolução CFC nº 1.437/13);</p> <p><u>Custeio por atividade</u>: 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;</p> <p><u>Gasto</u>: é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço;</p>	<p>direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno);</p> <p><u>Gasto</u>: é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço;</p> <p><u>Desembolso</u>: é o pagamento resultante do gasto;</p> <p><u>Investimento</u>: corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados;</p> <p><u>Perda</u>: é o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços;</p> <p><u>Custo controlável</u>: representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos;</p> <p><u>Custo não controlável</u>: representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico;</p> <p><u>Custos de suporte</u>: são os custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas;</p> <p><u>Custos finalísticos</u>: são os custos correspondentes a atividades finalísticas, diretamente relacionadas</p>

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
3) Definições.	<p><u>Desembolso</u>: é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;</p> <p><u>Investimento</u>: corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo;</p> <p><u>Perdas</u>: correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13);</p> <p><u>Custos</u>: são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços;</p> <p><u>Custos da prestação de serviços</u>: são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço;</p> <p><u>Custos reais</u>: são os custos históricos apurados a posteriori e que realmente foram incorridos;</p> <p><u>Custo direto</u>: é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo;</p>	<p>ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público;</p> <p><u>Direcionador de custo</u>: é o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos;</p> <p><u>Modelo de gerenciamento de custos</u>: consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos;</p> <p><u>Objeto de custo</u>: é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo de gerenciamento de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário;</p> <p><u>Objetos de custos finais</u>: são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo</p>

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
3) Definições.	<p><u>Custo indireto</u>: é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos;</p> <p><u>Custo fixo</u>: é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade;</p> <p><u>Custo variável</u>: é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13);</p> <p><u>Custo operacional</u>: é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.;</p> <p><u>Custo predeterminado</u>: é o custo teórico, definido a priori para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados;</p> <p><u>Custo padrão (standard)</u>: é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13);</p> <p><u>Custo estimado</u>: é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade</p>	<p>fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público;</p> <p><u>Objetos de custos intermediários</u>: são aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão;</p> <p><u>Custo</u>: é o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços;</p> <p><u>Custo direto</u>: é o custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo;</p> <p><u>Custo indireto</u>: é o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes;</p> <p><u>Custo fixo</u>: é o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade;</p> <p><u>Custo variável</u>: é o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado</p>

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
3) Definições.	<p>para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão;</p> <p><u>Hora ocupada</u>: é o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13);</p> <p><u>Hora máquina</u>: corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração;</p> <p><u>Mão de obra direta</u>: corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos;</p> <p><u>Sobre aplicação</u>: é a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados;</p> <p><u>Sub aplicação</u>: é a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados;</p> <p><u>Custo de oportunidade</u>: é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada</p>	<p>pela quantidade produzida de bens ou serviços;</p> <p><u>Recursos</u>: são os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso, podendo ser considerado qualquer insumo disposto para o processo produtivo. Por exemplo, força de trabalho, serviços de terceiros, materiais diretos e de consumo, equipamentos de informática, recursos financeiros, que têm no orçamento público sua principal fonte de financiamento;</p> <p><u>Regime de competência</u>: é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). As transações e os eventos devem ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o</p>

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
3) Definições.	relacionado à escolha adotada; <u>Receita econômica</u> : é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc. (Incluída pela Resolução CFC nº 1.437/13).	desembolso ocorra em período diferente; <u>Valor público</u> : são os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.
4) Usuários da informação de custos.	Não apresenta	Os principais usuários da informação de custos são os gestores, em sua tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados.
5) Características da informação de custos.	Universalidade (os serviços públicos devem estar disponíveis a todos) e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social. Em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.	As características qualitativas da informação de custos são relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. As restrições a estas características são materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas. Essas características e restrições são aquelas definidas na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
6) Atributos da informação de custos.	Relevância: entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros; Utilidade: deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva; Oportunidade: qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão; Valor Social: deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos; Fidedignidade: referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal; Especificidade: informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários; Comparabilidade: entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa; Adaptabilidade: deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários; e Granularidade: sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.	Não apresenta



Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
7) Evidenciação das informações de custos.	A entidade pública deve evidenciar ou apresentar, em notas explicativas, os objetos de custos que devem ser definidos previamente, demonstrando separadamente: o montante de custos dos principais objetos, demonstrando: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões; os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico; e o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13)	Não apresenta

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
8) Geração das informações de custos.	Não apresenta	Deve ser compatível com o regime de competência, e observar as disposições acerca da integração com outras bases de dados. É atribuição do profissional da contabilidade, mas a integridade e fidedignidade das informações extraídas das bases de dados de origem são de responsabilidade dos gestores das transações registradas nos sistemas integrados ao sistema de informação de custos. O processo de geração das informações de custo deve considerar a definição dos objetos de custo, a classificação, a apropriação e alocação dos custos.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
9) Contextualização do sistema de custos.	Não apresenta	O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. No setor público, a essência da atividade produtiva é a prestação de serviços para a sociedade e o objetivo desta Norma é apurar custos para fins gerenciais. Sendo assim, a necessidade de segregar custos e despesas depende do modelo de gerenciamento de custos adotado. A identificação e segregação entre custos e perdas é necessária, pois as perdas não são atribuídas aos objetos de custos.
10) Obrigatoriedade do sistema de custos.	Não apresenta	Cada entidade deve identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular, por meio de sistema de custos.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
11) Regime de competência.	É obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.	As transações e os eventos devem ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
12) Cota de distribuição de custos indiretos.	São selecionadas de acordo com as características do objeto de custo: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc. A etapa natural pode ser assim identificada: identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício.	Não apresenta

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
13) Variação da capacidade produtiva.	São utilizadas as variações da capacidade produtiva conforme as seguintes naturezas: (a) <u>Variação do volume ou capacidade</u> : representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros objetos de custos; (b) <u>Variação de quantidade</u> : reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.	Não apresenta
14) Integração com os demais sistemas organizacionais.	O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público, e estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado.	O sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos, e, quando couber, a conciliação dos dados oriundos de base não contábil. Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os inputs, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam compreensibilidade e análise.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
15) Implantação do subsistema de custos.	Deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.	Deve se basear no detalhamento apropriado sobre: a definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados; a viabilidade prática da compilação e processamento dos dados; a disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados; e a estimativa do seu custo de instalação, treinamento, operação e manutenção.
16) Implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos.	Não apresenta	Deve ser sistemático e gradual e deve levar em consideração a estrutura e os objetivos organizacionais, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários da informação, bem como os critérios de transparência e controle social.
17) Responsabilidade pela informação de custo.	O setor público é o responsável pelas informações de custos, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.	É atribuição do profissional da contabilidade, mas a integridade e fidedignidade das informações extraídas das bases de dados de origem são de responsabilidade dos gestores das transações registradas nos sistemas integrados ao sistema de informação de custos.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
18) Demonstração do resultado econômico (DRE)	A DRE evidencia o resultado econômico de ações do setor público. Deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar, na forma dedutiva, a receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos; os custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e o resultado econômico apurado.	Não apresenta
19) Centros de responsabilidade	Não apresenta	É a unidade na qual se apuram os custos, podendo ser usado para a acumulação dos custos e sua vinculação às entregas. Em cada centro deve ser possível definir, identificar e acumular o custo dos objetos, quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas, quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas, e calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.



Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
20) Métodos de custeio.	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.	Os métodos de custeio diferem entre si em função dos recursos utilizados ou consumidos que devem ou não ser atribuídos aos objetos de custos. Em estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, recomenda-se utilizar o método de custeio direto, por serem atribuídos apenas os custos diretos. Por sua vez, quando for irrelevante atribuir os custos indiretos, a entidade pode avançar na maturidade de seu modelo de gerenciamento de custos e continuar utilizando o método de custeio direto; mas quando for relevante, recomenda-se adotar o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno).

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
21) Análise comparativa.	Não apresenta	A comparabilidade requer o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo ao longo do tempo na entidade, ou no mesmo período em entidades diferentes. O uso consistente gera informação que pode ser comparada de um período para outro, a fim de avaliar a variação dos custos e seus desvios em relação a possíveis projeções, além de permitir a comparação entre entidades ou centros de responsabilidade que realizam atividades assemelhadas.
22) Modelo de gerenciamento de custos.	Não apresenta	Tem por intuito a identificação, a atribuição, a acumulação, a evidênciação e a análise dos custos para subsidiar o alcance dos objetivos do sistema de custos.
23) Definição dos objetos de custos.	Não apresenta	Deve considerar, principalmente, as necessidades e os propósitos dos usuários da informação. Os procedimentos devem, ainda, observar os objetivos pretendidos com a informação de custo e devem ser condicionados pelas características qualitativas e restrições da informação.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
24) Classificação dos custos.	Não apresenta	Deve ser feita de forma coerente com o modelo de gerenciamento de custos. As classificações de custo, além de dependerem dos objetos de custo escolhidos, também são afetadas pelo custo da coleta de dados e pela viabilidade da atribuição de custos. A classificação dos custos depende dos objetivos da informação e busca viabilizar a atribuição dos custos e sua compreensão pelos usuários da informação.
25) Atribuição dos custos.	Não apresenta	Ocorre mediante aplicação dos sistemas de acumulação e dos métodos de custeio. O processo de atribuição dos custos deve ser realizado na seguinte ordem hierárquica de prioridade, sempre que possível e economicamente viável: apropriação dos custos diretos; alocação de custos indiretos, mediante direcionadores de custos (rastreamento); e alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.

Características	NBC T 16.11	NBC TSP 34
26) Divulgação.	Não apresenta	É recomendável que a entidade divulgue relatório de custos em base regular, com periodicidade mínima anual, demonstrando o desempenho de sua atuação ao longo do tempo, contendo análise e interpretação do consumo dos recursos à sua disposição e explicações de eventuais variações ocorridas no período.
27) Gestão de custos no setor público.	Não apresenta	É voltada à administração dos insumos, com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e na identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho. As informações de custos devem contribuir para a governança pública, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto público. A informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho. A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios.

# SOBRE OS AUTORES

**André Luiz Marques Serrano** é Professor Associado do Departamento de Engenharia de Produção - Faculdade de Tecnologia (FT) e Pesquisador da Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, Doutor em Economia pela UnB, Mestre em Economia pela UnB, Licenciado e Bacharel em Matemática na UnB. E-mail: [andrelms@unb.br](mailto:andrelms@unb.br).

**Cláudio Silva da Costa** é Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Agronegócio pela UnB, Tecnólogo em Processamento de Dados pelo Instituto Compacto de Ensino Superior e Pesquisa e MBA em Gerenciamento de Projetos pela ESAD. E-mail: [claudio.costa@grupoprojectum.com.br](mailto:claudio.costa@grupoprojectum.com.br).

**Clóvis Neumann** é professor associado do departamento de Engenharia de Produção - Faculdade de Tecnologia na Universidade de Brasília (UnB). Doutor em Engenharia de Produção, Mestre em Engenharia Civil e graduação em Engenharia Civil pela UFSC. E-mail: [clovisneumann@unb.br](mailto:clovisneumann@unb.br).

**Daniel Schlottfeldt Brandão** é mestrando em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da UnB e graduado em Administração pela UnB. E-mail: [dsb.schlott@gmail.com](mailto:dsb.schlott@gmail.com).

**Diego Tannús Dórea** é servidor de carreira do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade - ICMBio, tendo atuado em diversos órgãos federais, como Ministério do Turismo, Ministério do Esporte, ICMBio e atualmente no Ministério da Economia é Chefe da Divisão de Dimensionamento da Força de Trabalho; é especialista em Gestão Pública, Governança e Políticas Públicas pelo Instituto Federal de Brasília – IFB e

graduado em Administração pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU. E-mail: [diego.td@hotmail.com](mailto:diego.td@hotmail.com).

**Eliedna de Sousa Barbosa** é Doutora pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela UnB, Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação UnB/UFPB/UFRN. Especialista em Auditoria pela Universidade Potiguar de Natal. Graduada em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba e em Administração pelo Centro Universitário de João Pessoa. Professora da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) do Departamento de Contabilidade. E-mail: [eliedna.barbosa@gmail.com](mailto:eliedna.barbosa@gmail.com).

**Emelle Rodrigues Novais Cruz** é Mestranda em Educação pelo Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade de Brasília (UnB). Possui Pós-Graduação Lato Sensu em Gestão Pública pela Faculdade Integrada AVM e graduada em Administração pela Universidade Anhanguera. E-mail: [emelle@unb.br](mailto:emelle@unb.br).

**Fernando André Santana de Souza** é Analista em Ciência e Tecnologia do Instituto Nacional de Câncer (INCA). Mestre em Administração e Desenvolvimento Empresarial (MADE/UNESA), especialista em Gestão Pública, bacharel em Administração pela Universidade Estadual de Londrina e Coordenador Geral de Planejamento da Força de Trabalho do Ministério da Economia (ME). E-mail: [Fernando-andre.souza@economia.gov.br](mailto:Fernando-andre.souza@economia.gov.br).

**Janice Oliveira Godinho** é mestre em Gestão Pública pela Universidade de Brasília (UnB), pós-graduanda em Gestão Estratégica de Pessoas na Universidade Presbiteriana Mackenzie e Especialista em Financiamento e Execução de Programas e Projetos Educacionais do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), com atuação no Ministério da Economia (ME). E-mail: [janiceogod@gmail.com](mailto:janiceogod@gmail.com).

**Júlia Cassia dos Santos Silvério** é mestre em Administração pelo Programa de Pós- Graduação em Administração (PPGA) da UnB, graduada em Administração pela UnB e aluna do MBA em Gestão de Projetos da Esalq/ USP. E-mail: [jucsilverio@gmail.com](mailto:jucsilverio@gmail.com).

**Laís Campos de Carvalho Rodrigues** é graduada em Administração pela UnB e aluna do MBA em Digital Business da Esalq/USP. E-mail: [laiscampos123@gmail.com](mailto:laiscampos123@gmail.com).

**Lucas Oliveira Gomes Ferreira** é Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - Faculdade de Administração, Contabilidade Economia, e Gestão Pública (FACE). Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB e Mestre pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN. E-mail: [lucasoliveira@unb.br](mailto:lucasoliveira@unb.br).

**Lucas Soares Caldas** é doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações (PSTO) da UnB e graduado em Psicologia pela UnB. E-mail: [lucas.soares.caldas@gmail.com](mailto:lucas.soares.caldas@gmail.com).

**Nara Cristina Ferreira Mendes** é Doutora pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, Mestre em Gestão Econômica de Finanças Públicas pela UnB e Graduada em Ciências Contábeis e Atuariais pela UnB. E-mail: [naramendes@unb.br](mailto:naramendes@unb.br).

**Patricia Helena dos Santos Martins** é Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Transportes e Gestão Territorial da UFSC, Graduada em Engenharia Civil pelo IESB e Graduanda em Engenharia de Produção pela UnB. E-mail: [patriciamartins.unb@gmail.com](mailto:patriciamartins.unb@gmail.com).

**Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto** é professor associado do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB) e dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis

(PPGCont/UnB) e em Economia do Setor Público (MESP/UnB); é PhD em Economia pela University of Illinois at Urbana-Champaign, Mestre em Economia pela Universidade de Brasília e Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: [pbritto@unb.br](mailto:pbritto@unb.br).

**Pedro Henrique Lourenço Baena** é servidor de carreira do Ministério da Economia. Bacharel em Administração pela Universidade de Brasília (UnB). Atuou em frentes como Assessoria e Inovação no Serviço Público. E-mail: [pedrobaena87@gmail.com](mailto:pedrobaena87@gmail.com).

**Pedro Paulo Murce Menezes** é Professor Associado do Departamento de Administração da UnB e Pesquisador do Programa de Pós-Graduação em Administração da UnB, Doutor em Psicologia pela UnB, Mestre em Psicologia pela UnB e Bacharel em Psicologia pela UnB. E-mail: [pmenezes@unb.br](mailto:pmenezes@unb.br).

**Sílvia Maria Barros** é doutoranda em Gerontologia, mestre em Direitos Humanos, especialista em Gestão da Comunicação nas Organizações e em Gestão Pública e Analista em Ciência e Tecnologia da Agência Espacial Brasileira (AEB), com atuação no Ministério da Economia (ME). E-mail: [barros.silviamaria@gmail.com](mailto:barros.silviamaria@gmail.com).

**Víthor Rosa Franco** é Doutor e Mestre em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações (PSTO) da UnB e Graduado em Psicologia pela UnB. E-mail: [vithorfranco@gmail.com](mailto:vithorfranco@gmail.com).

O Ministério da Economia, órgão central do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal (Sipec), na busca pelo objetivo de avançar na promoção de boas práticas de Gestão de Pessoas, desenvolveu, em parceria com a UnB, conhecimentos sobre o dimensionamento da força de trabalho (DFT).

Assim, esta publicação é o sexto volume de uma série de seis livros sobre o projeto de DFT, na qual são apresentadas reflexões sobre os desafios e estratégias de institucionalização do DFT, as análises e abordagens práticas dos indicadores do DFT, o histórico metodológico dos processos de pesquisa, tanto qualitativo, como quantitativo, e estudos sobre a relação entre o DFT e custos na administração pública.

