

CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO: GÊNESE E REPERCUSSÃO¹

MARCOS ALONSO

GÊNESE

O artigo Alonso (1999) surgiu no contexto de um intenso debate de ideias sobre reforma da administração pública – **Reforma Gerencial** - que ocupou lugar de destaque na agenda do governo federal entre os anos de 1995 a 1998. O debate recebeu ao menos três fontes de influência:

- a agenda do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional sobre o tema “qualidade do gasto público”;
- o debate sobre crise fiscal do Estado no Brasil, que já vinha dos anos oitenta;
- as experiências inovadoras de reforma do Estado em alguns países da OCDE².

A **Reforma Gerencial** foi liderada pelo ministro Bresser Pereira. O prestígio do ministro e o sucesso do governo no Plano Real explicam, em boa medida, a dimensão alcançada pelo debate. As diretrizes de governo sobre a reforma foram consolidadas no **Plano Diretor** (1995). O plano diagnosticava que o baixo desempenho da administração pública era condicionado pelo *modelo burocrático de gestão*³. A superação do problema diagnosticado seria alcançada pela construção de um *modelo de gestão voltada para resultados*⁴, de modo a obter mais resultados com menos recursos. A mensuração de resultados das ações governamentais e o custo de obtê-las era parte essencial do novo modelo. Os *indicadores de resultados* e os *indicadores de custos* ocupariam lugar de destaque na agenda da reforma. Não obstante o amplo debate, poucas eram as



organizações federais que dispunham de sistemas de custos abrangentes ou ao menos um conjunto consistente de indicadores de custos. A legislação anterior ao ano 2000 já deixava clara a obrigatoriedade de apurar e gerenciar custos, mas acabou não tendo efetividade.⁵ Tal obrigatoriedade só se tornou realidade com a vigência da Lei Complementar nº 101/2000 – a chamada **Lei de Responsabilidade Fiscal** - LRF⁶.

Além do aspecto legal, a crise fiscal do Estado e as experiências internacionais já destacavam a relevância da mensuração e da gestão de custos no serviço público. Neste sentido, o autor deste artigo foi demandado pelo ministro Bresser-Pereira em 1996 para implementar uma rotina de geração de relatórios de despesa por unidade administrativa. O ministro considerava importante que os gestores públicos soubessem qual era, em detalhe, a despesa orçamentária sob responsabilidade de sua unidade organizacional. A resposta à demanda do ministro foi dada no texto *Contabilidade Pública Gerencial*, escrito em novembro de 1996⁷. O autor formulou um esquema conceitual para a geração de relatórios de despesa (liquidada) por unidade organizacional a partir de dados do SIAFI e do SIORG⁸. Defendeu também a necessidade de apurar indicadores de custos propriamente ditos. Em sua compreensão, indicadores de custos (associados a resultados de governo) seriam mais relevantes para elevar o desempenho da administração pública que indicadores de despesa por unidade organizacional.

A insatisfação do autor com a oferta reduzida e deficiente de sistemas de informação de custo no serviço público o levou a buscar, em 1998, formulações mais sofisticadas de mensuração de custos. Foi nesse período que *passou a propor: (1) a massificação de sistemas de custos na administração pública federal – APF - e (2) a modelagem de sistemas de custos com base na metodologia de custo baseado em atividades (método ABC)*. Inspirado na experiência do *National Performance Review – NPR*⁹, denominação da reforma administrativa federal dos Estados Unidos (governo Clinton, 1993-2000), e na formulação teórica do Prof. R. Kaplan, da Universidade de Harvard, conhecida como *Custo Baseado em Atividades*¹⁰, o autor desenvolveu um protótipo de sistema de custos ABC para o próprio ministério¹¹ e, a seguir, sistematizou suas ideias sobre a viabilidade do método ABC no serviço público, no artigo *Custos no Serviço Público*. A versão inicial do artigo foi inicialmente publicada nos Textos para Discussão da Enap (TD-31), em 1998 e, a seguir, na Revista do Serviço Público (Alonso, 1999).

REPERCUSSÃO

O artigo teve boa acolhida em vários congressos da Associação Brasileira de Custos.¹² O congresso de 2006 adotou o título “Custos no setor público” como tema principal. O autor proferiu a conferência de abertura do congresso, quando retomou as ideias de Alonso (1999) e defendeu **uma política de custos para a administração pública federal** (CIC 2006).

No âmbito da administração federal, o artigo foi referência nas duas administrações seguintes¹³. A Escola Nacional de Administração Pública reconheceu que o debate deveria ter maior abrangência e apostou na ampliação do mesmo com a oferta de três cursos sobre custos¹⁴, ministrados entre os anos 1999 e 2004. Em 2001, o Banco Central implantou um sistema de custos com metodologia ABC, sendo a primeira instituição da APF que materializou as ideias do artigo.

A boa acolhida de Alonso (1999) se explica, em parte, pelo fato do artigo não reiterar as ideias desgastadas do ajuste fiscal ortodoxo. Uma ideia-chave do artigo era que a finalidade da gestão de custos não deveria ser a de linha auxiliar do ajuste fiscal. Ou seja, a gestão de custos não deveria ter por finalidade a redução de custos a qualquer custo, como foram os cortes lineares de despesa ou contingenciamentos generalizados nas décadas de oitenta e noventa – concepção que se mostrou deletéria. Ao contrário, **a gestão de custos deveria promover a melhora do desempenho no serviço público**, que deveria ser buscada, na visão do autor, a partir da otimização da relação entre indicadores de resultados e de indicadores de custo. Tal otimização também deveria levar em conta aspectos globais (ou sistêmicos) da organização (ou programa de governo) – *otimização global* - e não processos de trabalho singulares ou unidades isoladas – *otimização local* (ou parcial).

Não obstante o amplo debate, a implementação de (novos) sistemas de custos na APF foi muito lenta, suscitando fortes cobranças por parte dos órgãos de controle¹⁵ após a vigência da LRF. Em resposta, o governo instituiu, em 2005, a **Comissão Interministerial de Custos**¹⁶. Em seu relatório final, de junho de 2006, a Comissão propôs uma *política de custos para a administração pública federal* (CIC, 2006).

Em contraste com a boa acolhida do artigo nos congressos acadêmicos e nos cursos da Enap, as ideias nele contidas receberam firme contraposição do Dr. Nelson Machado em sua tese de 2003¹⁷. Crítico do método ABC e defensor de uma abordagem de mensuração simples (custo “direto”) e totalmente padronizada

para o conjunto da APF, a ênfase de Machado era para o cumprimento formal da obrigatoriedade de apurar custos e para a contenção de despesas, e não para a promoção do desempenho organizacional (e da eficiência). O Sistema de Informação de Custo – SIC, por ele concebido, seria uma extensão do SIAFI, sistema contábil padrão para toda a APF, e não um sistema de informações gerenciais customizado para as necessidades de cada organização federal. Ele viria a ser Secretário Executivo do Ministério do Planejamento entre 2003 e 2005, e Secretário Executivo do Ministério da Fazenda entre 2007 e 2010. Sob a influência de suas ideias, os anos que vão de 2007 a 2019 observaram uma gradual evolução institucional da temática de custos na APF. Em 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN - passa a ser o órgão central do Sistema de Custos do Governo Federal (sistema estruturante). No mesmo ano tem início o desenvolvimento do Sistema de Informação de Custo – SIC (sistema informacional)¹⁸. Sob a liderança da STN, são aprovadas, em 2011 e em 2021, normas do Conselho Federal de Contabilidade sobre custos no setor público.

Passadas duas décadas, a atualidade das ideias contidas em Alonso (1999) foram evidenciadas no contexto da pandemia. Em 2020 foi institucionalizado o **Programa de Gestão voltada para Resultados – PGR**.¹⁹ O PGR consistia na implementação de um novo modelo de gestão que, entre outros objetivos, viabilizava o teletrabalho em caráter permanente. O PGR requeria a mensuração, para cada atividade, das entregas e da alocação de horas de cada servidor. Ao mensurar as atividades, o PGR abriu, de forma natural, a oportunidade de mensurar o custo de atividades para as organizações que adotaram o PGR. Ou seja, **a alocação de horas por atividade**, informação não disponível antes da adoção do PGR, **poderia ser utilizada como direcionador (*cost driver*) para a mensuração de custos por atividade**. Na visão do autor, a agenda de projetos mais promissora na temática de custos consiste em modelar sistemas de custo ABC para as organizações que aderiram ao PGR. Esse é o mundo que o artigo escrito em 1998 vislumbrava.

NOTAS

¹ O autor cursou a graduação e o mestrado em Matemática e em Economia pela Universidade de São Paulo. É membro da carreira de Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, vinculada ao Ministério da Economia. Quando escreveu o artigo atuava na equipe da Secretaria da Reforma do Estado, do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE, em interação frequente com o ministro Bresser Pereira.

² Cabe destaque a reforma do Civil Service no Reino Unido (governos de M. Thatcher e J. Major), que propiciou a cooperação técnica internacional mais relevante no período 1995-1998. Destaque-se

ainda o *National Performance Review* (governo Clinton) nos Estados Unidos, a reforma do Estado na Nova Zelândia, entre outras experiências. V. *Bresser[1998]* e *Osborne[1994]*.

³ V. *Plano Diretor [1995]* e *Bresser[1998]*.

⁴ Idem.

⁵ Há referência à apuração de “custos industriais” no art. 99 da Lei 4.320/1964 e uma redação mais evidente sobre a obrigatoriedade de apurar custos no art. 79 do Decreto-Lei no 200/1967. V. *MIC[2018]*, seção sobre evolução da legislação.

⁶ LRF, art. 50, § 3o.

⁷ O texto **Contabilidade Pública Gerencial** não chegou a ser publicado e teve circulação restrita às equipes técnicas da Secretaria da Reforma do Estado - SRE/MARE, Secretaria de Orçamento Federal-SOF/MP, Secretaria do Tesouro Nacional-STN/MF e Controladoria Geral da União – CGU/MF.

⁸ **SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira**. Sistema informatizado que contém informações (entre outras) sobre a despesa orçamentária/financeira das organizações da APF. **SIORG – Sistema de Informações Organizacionais**. Sistema informatizado que contém informações (entre outras) sobre estruturas organizacionais (caixas do organograma) da APF.

⁹ O *National Performance Review (NPR)* foi a denominação para a reforma administrativa do governo Clinton-Gore. Seu objetivo era criar uma administração pública que “funcionasse melhor e custasse menos”. Iniciada nos primórdios do governo, e com o vice-presidente Al Gore no comando, a reforma atuou durante todo o período de governo (1993-2000), por meio de várias fases/iniciativas. V. *NPR[1993]*.

¹⁰ *ABC – Activity based-costing* é a metodologia formulada pelo Prof. Robert Kaplan, da Universidade de Harvard. A abordagem ABC foi pioneiramente disseminada no Brasil pelo Prof. M. Nakagawa, da Universidade de São Paulo. V. *Kaplan[1992]*, *Kaplan[1998]* e *Nakagawa[1994]*.

¹¹ Entre 1995 e 1998 o autor era membro da carreira de Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental - EPPGG - e trabalhava no Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE, cujo titular era o ministro Bresser Pereira.

¹² <https://abccustos.org.br>

¹³ Segundo mandato do governo FHC e primeiro mandato do governo Lula.

¹⁴ A pedido da Escola Nacional de Administração Pública - Enap, o autor concebeu e ministrou, com a participação de colaboradores da “Comunidade de Custos” (destaco os profs. Leice e Laércio, do TCU, o prof. Henrique, do Bacen e o Coronel Ian, da Aeronáutica), os cursos “Gerenciamento de custos no setor público”, “Indicadores de custos em projetos e programas de governo” e “Método ABC de custeio”, este último com uso de software especializado para a modelagem de sistemas ABC.

¹⁵ O Tribunal de Contas da União fez acórdãos e diligências cobrando providências para o Ministério do Planejamento e para o Ministério da Fazenda, especialmente após a vigência da LRF.

¹⁶ A **Comissão Interministerial de Custos** teve a participação da Secretaria de Orçamento e da Secretaria de Gestão, do Ministério do Planejamento, e da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, além da Controladoria Geral da União. A Comissão atuou entre agosto de 2005 e junho de 2006. Foi presidida pelo Secretário de Orçamento Federal, Ariosto Culau, e teve o autor como relator. O governo, em ano eleitoral, não levou adiante as recomendações da Comissão.

¹⁷ Tese de doutorado de Nelson Machado, defendida na Universidade de São Paulo, in *Machado[2002]*.

¹⁸ **O Sistema de Informação de Custo (SIC)** não se propunha a ser um sistema de custos abrangente e formatado para as necessidades de informação gerencial de cada organização da APF, mas tão

somente uma infraestrutura informacional a partir da qual os sistemas de custos (propriamente ditos) de cada organização federal seriam acoplados. O SIC essencialmente fazia ajustes contábeis a partir das informações sobre despesa liquidada com serviços de terceiros, pessoal e material de consumo. Com tais ajustes apurava a “**massa de custos**” que posteriormente seria apropriada a objetos de custo (serviços, produtos, atividades, unidades organizacionais, programas de governo etc). Os custos de depreciação do equipamento e material permanente, por outro lado, seriam apurados a partir de sistemas de controle patrimonial (ex.: SIADS). O autor conceitua “**massa de custos**” como o valor de recursos consumidos que ainda não foram associados/apropriados a serviços específicos prestados por uma dada organização.

¹⁹ Em setembro de 2020 entrou em vigor a Instrução Normativa no 65, editada pela Secretaria de Gestão de Pessoas – SGP, em parceria com a Secretaria de Gestão – Seges, ambas do Ministério da Economia. A IN nº 65/2020 normatizou os **Programas de Gestão por Resultados (PGR’s)**. Os servidores que aderissem ao PGR ficariam dispensados dos controles de assiduidade e frequência (folhas de ponto), que seriam substituídos por **planos de trabalho individual (PTI’s)**, que descreveriam o conjunto de atividades que cada servidor iria executar num dado período. As atividades, por sua vez, estariam previamente definidas em uma tabela própria para cada organização. Nos PTI’s cada servidor essencialmente descreveria como iria trabalhar, ou seja, indicaria as entregas esperadas para cada atividade, assim como o número de horas alocadas para cada atividade.

REFERÊNCIAS

- ALONSO, MARCOS. – Custos no Serviço Público – *Revista do Serviço Público* – Enap – jan.1999.
- ALONSO, MARCOS. – Custos no Serviço Público – *Texto para Discussão no 31 Enap* – 1998.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. – *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial* – FGV – 1998.
- KAPLAN, R. S. - *Implementação do gerenciamento de custos baseado em atividades: passando da análise à ação* (com Robin Cooper, Larry Maisel, Eileen Morrissey e Ronald M. Oehm, Institute of Management Accountants, 1992).
- KAPLAN, R.; COOPER, R. – *Custo e desempenho* – Ed. Futura – 1998.
- Machado, Néelson. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. São Paulo: 2002: http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf
- NAKAGAWA, M. – *ABC: custeio baseado em atividades* – Ed. Atlas – 1994.
- OSBORNE, D.; GAEBLER, T. – *Reinventando o governo* – 1992.
- National Performance Review* – 1993 - <https://govinfo.library.unt.edu/npr/library/papers/bkgrd/brief.html>
- PREIDÊNCIA DA REPÚBLICA – *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado* –1995.
- Manual de Informação de Custos do Governo Federal*, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria STN nº 518, de 17 de julho de 2018.- <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>
- Relatório final da Comissão Interministerial de Custos* – junho/2006. Disponível no anexo do MIC, 2018.
- Lei Complementar no 101/2000* – LRF, de 04 de maio de 2000.

Portaria STN no 157, 09.mar.2011 – Institui o Sistema de Custos do governo federal, sistema estruturante do governo federal, composto pela Secretaria do Tesouro Nacional como órgão central e demais órgãos setoriais e seccionais.

Portaria STN no 716, 24.out.2011 – Detalha as atribuições do órgão central e dos órgãos setoriais e institui o Sistema de Informação de Custo – SIC.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *Normas Brasileiras de Contabilidade* – <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>

Normas NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público, de 02.dez.2011 e NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, de 18.nov.2021.

Marcos Alonso

 <https://orcid.org/0000-0003-2582-1799>

Mestre e Bacharel em Matemática e em Economia na Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, vinculada ao Ministério da Economia. Atuou em diversos projetos sobre “Gestão voltada para Resultados” e “Gestão de Custos”, tendo sido relator da Comissão Interministerial de Custos, em 2006. Foi professor de Economia em universidades privadas e instrutor da Enap nos cursos pioneiros sobre Gestão de Custos no serviço público.

prof_marcos_alonso@yahoo.com.br