

Custos no
serviço público

Marcos Alonso

31

Texto para discussão é uma publicação da
Escola Nacional de Administração Pública

Editora

Vera Lúcia Petrucci

Coordenador editorial

Franco César Bernardes

Supervisora de produção gráfica

Fátima Cristina Araújo

Revisão

Maria Elisabete Ferreira

Editoração eletrônica

Acácio Valério da Silva Reis

© ENAP, 1995

NUNES, Marcos Alonso.

N812c Custos no serviço público. Brasília: ENAP, 1998.

34f. (Texto para discussão, 31).

1. Custos - Serviço Público 2. Custos - Aspectos Históricos
3. Custos - Controle - Serviço Público 4. Reforma do Estado
5. Gastos Públicos I. Título II. Série.

CDD 657.42

Brasília, DF

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

SAIS — Área 2-A

70610-900 — Brasília - DF

Telefone: (061) 445 7095 / 445 7096

Fax: (061) 245 6189

<http://www.enap.gov.br>

e-mail: publicacoes.enap@mare.gov.br

Custos no serviço público¹

*Marcos Alonso*²

I. Custos e Qualidade do Gasto Público

Imagine que o cenário econômico do Brasil atual fosse o do início dos anos setenta, quando a economia nacional apresentava altas taxas de crescimento econômico, pleno emprego, inflação tolerável, contas públicas saudáveis (superávit fiscal estrutural e baixo nível de dívida pública) e equilíbrio nas contas externas. Nesse período, conhecido como “milagre econômico”, não havia crise do Estado nem crise da economia. Era compreensível, naquele contexto, que não houvesse grande incentivo para discutir o tema “custos no serviço público”. A partir dos anos oitenta, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas. Dada a impossibilidade política de aumentar a carga tributária, especialmente a tributação direta, a palavra de ordem passou a ser cortar gastos. A política de corte de gastos atravessou a década de oitenta e entrou na década atual, alcançando o limite de suas possibilidades. Esta percepção não se restringiu aos economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do próprio Fundo Monetário Internacional (FMI)³. Estes organismos internacionais vêm propugnando pela qualidade do gasto público, e não simplesmente pelo corte do gasto público. Ambos têm se empenhado em introduzir a questão da qualidade do gasto público na agenda de Reforma do Estado de diversos países, entre eles o Brasil.

Como as informações sobre os gastos do governo sempre foram organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar, em decorrência do equilíbrio macroeconômico, mas nunca soube ao certo como e onde deveria cortar. Ou seja, o governo nunca teve condições de promover cortes seletivos de gastos, de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da Administração Pública. Assim, a redução de gastos com melhora de desempenho

* Matemático e Economista pela USP. Mestrado em Economia (USP) e Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, no Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado.

tornou-se uma alternativa impraticável, ainda que necessária. Ao comprometer a qualidade dos serviços públicos, os cortes de despesa comprometem, por extensão, a competitividade da economia nacional e das empresas, dado o caráter sistêmico da competitividade.

A importância do tema “custos no serviço público” pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais em todo o mundo na última década e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada. Sem dúvida a iniciativa mais abrangente e avançada é a da Administração Pública Federal Americana (Governo Clinton)⁴.

No Brasil, o controle dos gastos públicos experimentou um formidável avanço a partir de 1.986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) significou uma verdadeira revolução na gestão das finanças públicas no Brasil. O avanço foi tão significativo que, já no início desta década, o Brasil passou a ser referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais. Não obstante os avanços, o SIAFI, como se sabe, tinha por objetivo controlar a execução da despesa. Este sistema não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo. Daí a oportunidade de se propor sistemas de custos na presente Reforma.

A diferença conceitual entre despesa e custo tem particular interesse no contexto atual. Enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo). Como ilustração da distinção entre despesa e custo, basta observarmos que quando a Administração Pública compra material de consumo (recurso), são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor nas contas: 1) despesa com material de consumo (despesa) e 2) estoque de material de consumo (ativo). A despesa só é contabilizada como custo no momento em que alguma unidade faz a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. A contabilização do gasto como custo requer a apropriação deste a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade). Detalhes sobre as definições conceituais e a classificação dos custos podem ser obtidos no anexo I deste texto. Por ora, basta lembrar que as despesas nos mostram como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar — despesa com pessoal, despesa com material de consumo, despesa com equipamento e material permanente, despesa com serviços de terceiros, despesas financeiras, etc. — enquanto os custos nos mostram como o governo financia seus resultados - custo de uma

aula, custo de uma consulta médica, custo de um serviço administrativo, custo de uma operação de fiscalização, etc.

Com os sistemas de informação existentes, incluído o SIAFI, o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos. Mais ainda, o governo não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. De fato, o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para o atingimento de uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

Um exemplo clássico de atividade que consome volumes substanciais de recursos e que não agrega valor aos usuários de serviços públicos é a atividade de controle (administrativo, interno ou externo). Tecnicamente tais atividades não agregam valor pois, caso fossem suspensas, não impediriam a prestação de serviços ou alterariam a satisfação do cliente ou usuário do serviço. Assim, ainda que tais atividades devam ser executadas, por imposição legal, elas podem e devem ser racionalizadas, até porque não agregam valor ao usuário dos serviços públicos.

Pelo acima exposto não há dúvidas que o tema “custos no serviço público” é extremamente oportuno e deverá ter importância crescente para a Administração Pública.

II. Custos e Governo de Resultados

O esgotamento do modelo de gestão (tradicional ou burocrático) da Administração Pública, no Brasil e no exterior, constitui um diagnóstico bem estabelecido na literatura especializada e na experiência internacional de Reforma do Estado. Enquanto o modelo tradicional enfatiza os controles formais e o estrito cumprimento da lei, os modelos de gestão que vêm sendo propostos e desenvolvidos em programas de reforma da Administração Pública enfatizam a melhora do desempenho ou simplesmente resultados. É o que Osborne denominou de “Governo de Resultados”.

Para que os recursos e as energias da Administração Pública estejam orientados para resultados, é necessário que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com esta orientação. Se os modelos de gestão governamentais não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a Reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o

desempenho é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa, qual seja: os custos.

III. Custos e Competição Administrada

Ao longo dos últimos anos vem sendo muito destacada a perspectiva de se introduzir mecanismos competitivos na Administração Pública, de modo a melhorar seu desempenho. Trata-se do conceito de “competição administrada”, ou o que Osborne denominou de “governo competitivo”⁵. Entretanto, a introdução de mecanismos competitivos não significa que a estratégia competitiva irá impregnar todas as atividades governamentais. Sem dúvida, a estratégia cooperativa poderá ser bem mais eficaz em muitas ações de governo. O sucesso de novos modelos de gestão da Administração Pública será determinado pela integração adequada das estratégias competitiva e cooperativa.

Como se sabe, para a maioria das atividades do serviço público não prevalece a lógica de mercado. Por esta lógica, o mecanismo de preços orienta os agentes econômicos nas suas decisões de comprar ou vender bens (e serviços) privados. Quando o preço sobe é porque há excesso de demanda pelo produto. Em caso de excesso de oferta, o preço cai. No caso dos serviços públicos, não há como regular a produção e o consumo “via preços”. É possível conceituar a oferta, mas não a demanda. De fato, os cidadãos atribuem importância (utilidade) aos serviços públicos, mas, na acepção de Samuelson⁶, “não revelam sua preferência”. Este é o caso dos programas governamentais que promovem melhoria da qualidade ambiental. Claramente os cidadãos de uma cidade poluída estarão dispostos a pagar pela melhoria da qualidade do ar. Entretanto, os que não pagarem não têm como serem excluídos do consumo de ar mais limpo. Ou seja, o consumo de bens públicos é não-excludente. Além disso, o consumo de mais ar limpo por um cidadão não reduz o consumo de ar limpo dos demais. Ou seja, o consumo de bens públicos é não-rival. Em resumo, os bens ou serviços públicos apresentam consumo não-excludente e não-rival, razão pela qual fica difícil estimar o preço que o usuário estaria disposto a pagar pelo serviço público. Em outras palavras, não é possível determinar a curva de demanda por estes bens⁷. São exemplos de bens públicos: os serviços de segurança nacional prestados pelas forças armadas, os serviços de segurança pública, serviços judiciários, entre outros.

A oferta dos bens públicos, por outro lado, é bem definida, pois, em princípio, é possível estimar o custo dos serviços públicos. Trata-se, portanto, de um “mercado sem o lado da demanda”. Consequentemente, não há sinalização de preços ao mercado. Isto não significa, entretanto, que não seja possível instituir mecanismos competitivos no provimento dos serviços públicos. A competição “via preços” poderia ser substituída pela comparação de performances

“via indicadores de desempenho”. A comparação de desempenho poderia envolver unidades prestadoras de serviços similares, processos de trabalhos similares, etc. A competição administrada alcança também os programas de terceirização e de concessão de serviços de utilidade pública. Assim, ainda que não se possa aplicar a regra de mercado, é possível otimizar resultados no setor público. Neste caso, os indicadores de desempenho, entre eles os indicadores de custos, fariam o papel de “variável proxy” dos preços de mercado.

Os indicadores de custos também são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. O sucesso de parcerias na Administração Pública com instituições comunitárias, privadas, com outras esferas de governo, e muito, de medidas de desempenho. Não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior que o praticado pela Administração Pública ou por instituições não governamentais, até porque as parcerias quase sempre utilizam recursos públicos, e estes estão sujeitos ao (novo) princípio constitucional da eficiência. Ou seja, a concepção moderna de parceria pressupõe uma adequada gestão de custos.

IV. Evolução histórica dos sistemas de custos

Ao contrário do setor privado, as experiências com sistemas de custos no serviço público são bem recentes. Salvo algumas experiências isoladas⁸, pode-se dizer que não há cultura de custos no serviço público no Brasil. Isto também vale para a maioria das economias desenvolvidas, especialmente no setor público típico. Já nas empresas estatais, pela sua relação direta com o mercado, ainda que em regime monopolista, sempre houve a necessidade de se produzir alguma informação sobre custos, pois o mercado requeria uma regra de formação de preços (dos produtos produzidos pelas estatais). A legislação⁹ também impôs a necessidade de avaliar estoques e de apurar lucros, donde foi reforçada a necessidade de “algum” sistema de custos. Digo “algum” pois, pelo seu caráter monopolista, as empresas estatais nunca tiveram, regra geral, incentivo para apurar custos com maior acurácia¹⁰.

No setor privado, os sistemas de custos tomaram impulso, no início do século, no bojo do movimento de Administração Científica. Naquela época, os custos eram apurados basicamente nas indústrias e os custos de produção compunham grande parte do custo total das empresas. O custo da mão-de-obra, em particular, tinha grande importância na composição dos custos diretos, sendo portanto um referencial para o rateio dos custos indiretos. O método de custeio por absorção¹¹ tornou-se generalizado nas empresas industriais ao longo deste século. A própria legislação das sociedades anônimas, no exterior e no Brasil, estabeleceu a obrigatoriedade da adoção de sistemas de custos para empresas de médio e grande porte. As empresas também demandavam

sistemas de custos para a precificação de produtos. Não havia, ou não era prioritária, na fase de consolidação dos sistemas de custos, a preocupação de se utilizar medidas de desempenho dos processos de trabalho ou da organização como um todo. A preocupação das empresas ao apurar custos foi, via de regra, a geração de relatórios financeiros.

A partir dos anos setenta, o progresso tecnológico e a integração da economia mundial produziram importantes mudanças nas estruturas produtivas, nas técnicas de administração de empresas e na contabilidade de custos. Ressaltamos as seguintes mudanças:

- aumento da mobilidade de fatores de produção em decorrência da redução dos custos de transportes de comunicações, promovendo novas reduções de custos e aumento da competição;
- aumento relativo da importância do setor de serviços em relação à indústria (em termos de proporção do Produto Interno Bruto)
- prevalência dos custos indiretos em relação aos custos diretos na maioria dos processos produtivos (na indústria e nos serviços);
- prevalência dos custos fixos em relação aos custos variáveis na maioria dos processos produtivos (na indústria e nos serviços);
- introdução da competição internacional em mercados anteriormente não- concorrenciais ou protegidos pela economia fechada, aumentando o papel estratégico dos custos;
- maior instabilidade nos padrões de mercado (efeitos da propaganda sobre as preferências dos consumidores, surgimento de novos produtos, redução no ciclo de vida dos produtos, incertezas quanto a custos financeiros, custos de commodities e de matérias-primas), produzindo alterações profundas e recorrentes nas estruturas de custos das empresas.

Especialmente nas três últimas décadas, os custos passaram a ser fator ainda mais decisivo na competitividade internacional. E justamente neste período a metodologia de custeio tradicional mostrou suas limitações, produzindo profundas distorções na apuração do custo dos produtos e dos processos de trabalho. A busca de novas metodologias de custeio passou a ser crucial para empresas inseridas em mercados competitivos, especialmente onde os processos produtivos eram complexos e mutantes. Foi aí que surgiu, na segunda metade dos anos oitenta, o Custeio Baseado em Atividade (ABC). O ABC surgiu originalmente na indústria, mas mostrou-se igualmente bem sucedido no setor de serviços (privados). Recentemente, a partir do Governo Clinton, o ABC teve seu uso generalizado pela Administração Pública, dentro e fora dos EUA¹².

Foge ao escopo do presente texto uma análise comparativa da evolução dos métodos de custeio. Basta, para o objetivo deste trabalho, registrar que, ao longo do século, os sistemas de custeio evoluíram muito, que o ABC é uma metodologia reconhecidamente mais eficaz que suas antecessoras, e que

não se trata de um “modismo”. De fato, o ABC superou parte substancial das limitações das metodologias tradicionais, ainda que com implementação mais elaborada e custosa¹³.

V. Por que apurar o custo dos serviços públicos?

Como já foi observado acima, a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de que a Reforma do Estado privilegiasse a qualidade do gasto público. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações na gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhora substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e do custo de obtê-los.

A medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática e/ou inadequada na Administração Pública Federal. Porém, com relação à medição de custos a situação é ainda mais precária, pois não há tradição de se medir custos no serviço público. Perguntas básicas ainda ficam sem resposta:

1. Quanto custa uma aula?
2. Quanto custa um determinado serviço de saúde?
3. Quanto custa a gestão de pessoal?
4. Quanto custa a gestão de compras?
5. Quanto custam as auditorias governamentais?
6. Quanto custam os serviços jurídicos?
7. Quanto custa a gestão de políticas públicas?
8. Quanto custam os processos de trabalho no governo?
9. Quanto custa atender cada cliente de uma organização governamental?
10. Quais atividades agregam valor nos processos de trabalho governamentais?
11. Qual é o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas?
12. Qual é a eficiência de cada organização do governo?

O Governo e a Sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na Administração Pública, dado que a eficiência é a relação entre resultados e o custo de obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos a Administração Pública abre margem para encobrir ineficiência. Como já foi ressaltado anteriormente, a inexistência de medidas de desempenho é, por si só, uma forte indicação de ineficiência nas organizações do governo. Sem dúvida é possível promover ações que melhorem o desempenho

das organizações do governo sem indicadores de custos, valendo-se, para tanto, do “feeling” dos gerentes e das equipes. Entretanto, a utilização sistemática de indicadores tem a vantagem de propiciar uma avaliação mais criteriosa e consistente, além de institucionalizar nas práticas organizacionais o “compromisso com resultados” e o “valor pelo dinheiro”.

A experiência nacional e internacional tem demonstrado que a apuração e a divulgação de medidas de desempenho constituem um poderoso instrumento nos processos de mudança organizacional, até porque a intensidade da mudança depende da percepção da mudança. Assim, a apuração e a divulgação dos indicadores de resultado e de custos serve de guia para a mudança organizacional e, ao mesmo tempo, de poderoso incentivo para os agentes de mudança, pois materializa a percepção da mudança. As medidas de desempenho prestam-se, entre outros, para os seguintes objetivos:

- promover a redução de custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados;
- instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário dos serviços públicos;
- servir de guia para avaliar o impacto efetivo das decisões tomadas;
- tornar claro para toda a organização (e seus clientes) a percepção de melhora no desempenho, que é um importante fator de motivação;
- promover a mudança da cultura organizacional, introduzindo a dimensão de “accountability” e de “value of money”;
- subsidiar o processo orçamentário (no conceito original de orçamento-programa);
- subsidiar a avaliação de planos de reestruturação e melhoria de gestão;
- servir de parâmetro para a “competição administrada” entre unidades prestadoras de serviços similares;

A experiência internacional e a literatura especializada¹⁴ são claras: não é possível falar seriamente em Qualidade sem falar em Custos. A adoção de sistemas de custos é, portanto, condição necessária para a implantação de Programas de Qualidade. Há melhora na qualidade dos serviços prestados quando a Administração Pública consegue prover os mesmos serviços, em quantidade e qualidade¹⁵, a custos menores.

Os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Assim, os sistemas de custos desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional. No setor privado, os sistemas de custos orientam as empresas sobre a quantidade ótima a ser produzida e sobre o corte dos produtos não rentáveis. No setor público o critério relevante não é o da rentabilidade. Mas a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres, etc.) poderá orientar a Administração Pública sobre a

necessidade de ações de melhoria ou mesmo a reestruturação de processos (terceirização, concessão, parceria, descentralização, contratos de gestão, etc.).

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são também poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados. De fato, um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e controle externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos. Desta forma, o controle acaba ficando circunscrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão.

1. É possível apurar custos no serviço público?

Sim, é perfeitamente possível apurar custos no serviço público, ainda que a maioria dos produtos da Administração Pública seja ofertada em regime de monopólio, ou que os serviços públicos não sejam bens tangíveis, padronizados, com preços de mercado e processos de produção bem definidos e estáveis. Assim, além da histórica falta de motivação para a apuração de custos no serviço público, existe também a inadequação dos métodos de custeio tradicionais para as características do serviço público. A inadequação dos sistemas de custos tradicionais ao serviço público é um problema tão sério que uma estratégia de modernização com base no custeio tradicional certamente traria poucos benefícios e muitos problemas para o serviço público. Como no custeio tradicional o custo é função dos centros de custos e dos critérios de rateio, fatalmente a Administração Pública acabaria se vitimando pela escolha inadequada de Centros de Custos e de critérios de rateio, comprometendo os esforços de avaliação institucional que venham a ser empreendidos. Daí sustentarmos a tese de que a Administração Pública deve ser dotada de sistemas de custos ABC, e não de sistemas de custos tradicionais.

2. Se são necessários e tecnicamente viáveis, então porque os custos nunca foram apurados no serviço público?

As razões são em parte culturais e em parte econômicas. Realmente, à primeira vista, parece desnecessário apurar custos quando o fundamental no serviço público é o cumprimento da lei. Cumprindo a lei o serviço público é eficaz, e ponto final. “Eficiência é um conceito privado”, portanto estranho ao setor público. Este vem sendo o paradigma do setor público. Não faz parte da cultura do serviço público a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumprí-la com bom desempenho, com economia de recursos e com satisfação dos usuários dos serviços públicos. A eficiência só adquiriu status de princípio constitucional recentemente¹⁵.

Como as atividades estatais sempre foram executadas em regime de monopólio, consolidou-se, historicamente, a percepção de que o financiamento indireto através de impostos cobriria qualquer custo dos serviços públicos, daí a desnecessidade de apurá-los. E, como o nome já sugere, os impostos financiam atividades (monopolistas) do Estado sem que este precise fazer esforço especial para justificar seus custos.

Por último, e não menos importante, os agentes políticos do Estado e parte da própria tecnocracia da Administração Pública resistem à apuração de custos pois, a partir deles, terão de justificar seu (baixo) desempenho. Valem as máximas:

“Todos são logicamente a favor da avaliação mas, em sua consciência, ninguém gosta de ser avaliado.”

“Avaliação é uma coisa muito boa... para os outros!!”

3. A apuração de custos trará cortes orçamentários?

A apuração de custos contribuirá, sem dúvida, para a identificação das atividades que adicionam ou não valor ao usuário do serviço e para combater eficazmente desperdícios. Entretanto, a redução de custos unitários não implica necessariamente em redução de despesas. O montante da despesa deverá ser determinado por condicionantes macroeconômicos e políticos. O que deverá ocorrer é que a adoção dos sistemas de custos deverá alterar a composição da despesa, assim como a quantidade e a qualidade dos serviços prestados, em decorrência da melhoria de desempenho.

4. Como apurar custos no serviço público?

As medidas de desempenho, entre elas os custos, só fazem sentido se vinculadas a sistemas de avaliação de desempenho institucional. As concepções modernas de avaliação institucional pressupõem um mínimo de planejamento estratégico e de gestão de processos nas organizações. Não se trata, portanto, de “medir por medir”, mas sim de medir o que é relevante para a avaliação do desempenho corrente e para a identificação de tendências (ou descontinuidades) com relação ao desempenho futuro.

O bom desempenho das organizações governamentais depende da utilização racional dos recursos disponíveis na busca das metas priorizadas no planejamento estratégico. Também depende de ações que realinhem as tendências da organização com seus objetivos estratégicos. Neste contexto é que se deve buscar medidas de desempenho. Se a ênfase da avaliação recai meramente na medição (ou nos métodos de custeio), corre-se o risco da organização atingir padrões eficientes na prestação de serviços que têm pouca importância para os

usuários ou cidadãos, comprometendo-se a eficácia e a efetividade das atividades que deveriam ser prioritárias para a Administração Pública.

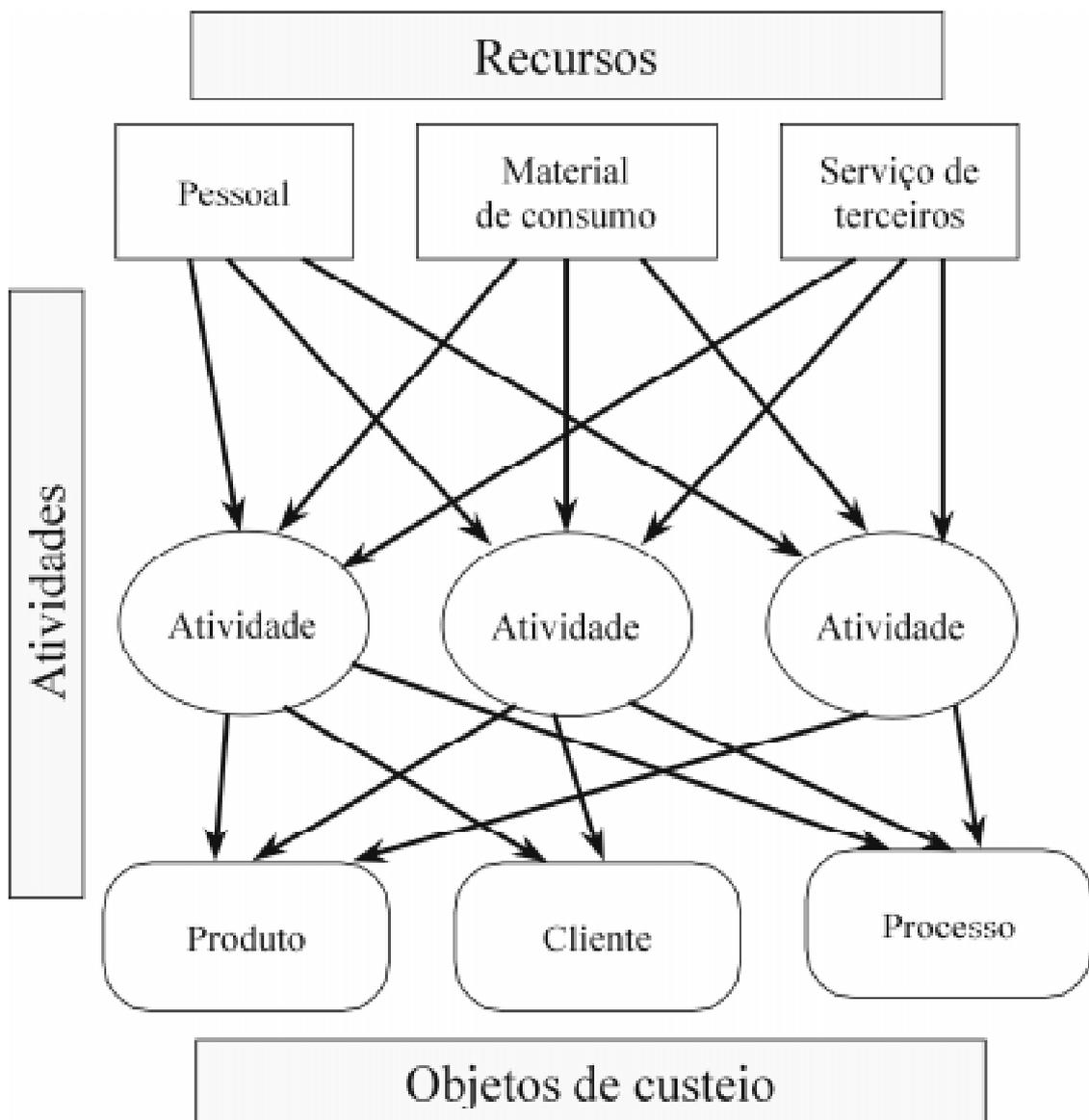
O planejamento estratégico define os objetivos estratégicos, alvos que a organização quer atingir no horizonte de planejamento (futuro próximo), e os macroprocessos, que são as grandes funções da organização, consistentes com a missão e a visão de futuro da organização. O detalhamento operacional dos objetivos estratégicos produz a definição das metas para um determinado período, ao passo que o desdobramento dos macroprocessos resulta na definição/redesenho dos processos de trabalho. Na definição dos novos processos de trabalho, ou no mapeamento dos processos já existentes, procede-se à uma descrição razoavelmente detalhada das atividades que compõe tais processos de trabalho. Este mapa de processos e a lista de atividades são a matéria-prima para os modernos sistemas de custos. Como será visto mais adiante, o método ABC parte da hipótese fundamental segundo a qual são as atividades, e não os produtos, que consomem recursos na organização. São as atividades que geram custos. Assim, um sistema de custo ABC essencialmente mostra quais são as atividades e como elas geram os custos.

A potencialidade do uso da metodologia ABC nos processos de mudança organizacional e nos programas de qualidade têm sido destacada na literatura especializada: “O melhor local para controlar custos é no nível dos processos. Quando se depende de um sistema de contabilidade orçamentária e de verbas, muitas decisões financeiras são tomadas arbitrariamente. Ao invés de reduções de custos seletivas e focalizadas, é-se forçado a adotar reduções (lineares horizontais) e outras abordagens radicais. Na maioria dos casos, isto acontece simplesmente porque os gerentes de nível superior não têm idéia de que partes do processo agregam mais valor aos produtos e serviços e quais as que agregam menos. Os funcionários no nível dos processos são capazes de determinar este valor, mas precisam ter um indicador do custo real. O custo baseado em atividade fornece esse tipo de informação.”¹⁷

5. Fundamentos do ABC

A hipótese fundamental (e revolucionária) do ABC é que os custos são gerados pelas atividades. Como consequência, pelo mapeamento das atividades pode-se fazer uma descrição mais acurada da forma pela qual os recursos são consumidos dentro de uma organização. O mapeamento de atividades identificará quais atividades agregam valor ao produto e quais não agregam. Para cada atividade é avaliada a taxa de consumo de recursos. Pode-se, inclusive, comparar o custo da atividade com o valor que ela adiciona ao produto (análise custo-valor de Yoshikawa)¹⁸. Enfim, o ABC mostra como se formam os custos dentro das organizações. Este método também nos mostra o impacto sobre a estrutura de

custos da organização decorrente da eliminação, modificação ou criação de uma atividade.



6. ABC: Esquema conceitual

De acordo com o conceito de processo de trabalho, as atividades transformam insumos em produtos de modo a adicionar valor ao cliente. Ou seja, as atividades são o “link” entre os insumos e os produtos. Para quantificar a relação entre uma atividade e um insumo usa-se um gerador de custos (cost driver) de recurso. As taxas de consumo de recursos podem ser tecnicamente determinadas (medições) ou estimadas com base em padrões referenciais (de benchmarking) ou em hipóteses. Para quantificar a relação entre uma atividade e um produto, ou outro objeto de custeio (cliente, unidade, projeto, canal de distribuição, etc.) usa-se um gerador de custos (cost driver) de atividade¹⁹.

As atividades não relacionadas diretamente com processos produtivos poderão compor processos de suporte a clientes, processos de desenvolvimento de projetos, etc. Quase todos os custos são apropriados a alguma atividade definida na lista de atividades da organização. Assim, o quantum de custos (indiretos ou fixos) não identificados com alguma atividade fica reduzido a um mínimo quando comparado aos métodos de custeio tradicionais. Tais resíduos serão objeto de rateio pelos critérios tradicionais.

A título de exemplo, podemos idealizar um processo de trabalho típico da “área meio” de qualquer organização governamental. Vamos denominá-lo “gestão da despesa com pessoal”. Algumas das principais atividades deste processo são:

- cadastramento de novos servidores (A1),
- atualização do cadastro (A2),
- manutenção do cadastro de pessoal (A3),
- análise de petições (de diárias, de férias, benefícios, etc.) dos servidores (A4),
- atendimento (no balcão, telefone, intranet) (A5),
- preparação da folha de pagamento (A6) e
- preparação de relatórios sobre a despesa com pessoal (A7).

Alguns dos insumos utilizados neste processo são “pessoal”, “material de consumo”, e “serviços de informática”, todas rubricas do SIAFI.

Assim, um “cost driver de recurso” que vincula o recurso “despesa com pessoal” à atividade “cadastramento de novos servidores” poderia ser “o número de servidores novos cadastrados”. Um cost driver que vincula o recurso “despesa com serviços de informática” à atividade “processamento da folha de pagamento” poderia ser “o número de servidores ativos e inativos” .

Já o produto “folha de pagamento” terá custos gerados a partir de várias das atividades acima (A1, A2, A3, A6 e A7), apropriados por “cost drivers de atividade” como “tempo de processamento”, “número de atualizações do cadastro”, etc.

Com a finalidade de gerar relatórios sobre custos de atividades, podem ser associados atributos às atividades. Os atributos são esquemas de codificação associados a cada atividade que facilitam a geração de relatórios de custos para análises específicas. Exemplos de atributos: nível hierárquico da atividade, natureza da atividade, volatilidade do custo da atividade, etc.).

7. Por que adotar uma metodologia de custos tão sofisticada como o ABC se o setor público não tem sequer uma cultura de custos?

Além das vantagens já destacadas em relação aos sistemas tradicionais, o ABC é particularmente adequado ao setor público pois:

1) Foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros. Este ponto é mais relevante do que pode parecer à primeira vista. O custeio tradicional restringe os objetos de custeio aos produtos. Porém, em muitas áreas do serviço público fica até um pouco difícil identificar de forma precisa qual é o produto. Esta dificuldade vem sendo constatada nos levantamentos de processos feitos nos últimos anos em órgãos do Governo Federal. Os produtos do setor público típico são, regra geral, serviços não homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado.

2) O custo total de um produto é obtido pela agregação do custo indireto ao custo direto. E o custo indireto depende de critérios de rateio algo arbitrários. Além do mais, devido ao progresso tecnológico, os custos fixos e indiretos vêm tendo um peso crescente na composição do custo total de muitos produtos, tornando ainda mais problemática a definição arbitrária de critérios de rateio.

3) Os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, particularmente adequada a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos.

4) O ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos. Em particular, o ABC instrumentaliza cortes seletivos de despesa em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto negativo destes programas.

8. A implantação de sistemas de custos depende da convergência dos sistemas de informações já existentes no governo?

Categoricamente não! O ABC vai se alimentar das informações sobre a despesa (informada pelo SIAFI), das listas de atividades das organizações, com os respectivos cost drivers e objetos de custeio, sendo seu processamento totalmente paralelo (roda em rede local) ao do SIAFI e SIAPE, não interferindo de forma alguma na execução orçamentária e financeira.

De fato, a convergência de sistemas é crucial para o funcionamento de sistemas corporativos como o SIPE (Sistema Integrado de Pessoal) e o SIADS (Sistema Integrado de Administração de Serviços), ou mesmo o SIAPE e o SIAFI. Outros sistemas de informações do governo também dependerão da referida convergência. Também foi importante para o PAGG (Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo)²⁰, pois somente após a unificação da tabela de órgãos dos dois sistemas (SIAFI e SIAPE) é que foi possível gerar os relatórios de gastos por Unidade de Controle de Gasto. Tal não é o caso dos sistemas de custos ABC.

9. Por que implantar sistemas de custeio ABC se o governo já dispõe do PAGG ?

Porque os sistemas de custos ABC informam custos, enquanto que o SIAFI e o PAGG informam despesa. Assim, os sistemas de custos ABC irão complementar as informações já disponibilizadas pelo SIAFI, inclusive os relatórios de gasto por Unidade de Controle de Gasto (UCG), gerados pelo Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo (PAGG).

A novidade no PAGG é a geração de relatórios que informam a execução da despesa com base nos níveis hierárquicos mais elevados da estrutura de cada órgão. É certo que o PAGG acrescenta informações úteis em relação às informações anteriormente disponibilizadas pelo SIAFI, pois associa a despesa executada com os gestores de nível hierárquico mais elevado (DAS-6), avançando na direção da “accountability”. Porém, o PAGG sofre da mesma limitação do SIAFI: ele desconhece os produtos e os processos de trabalho das organizações governamentais. Assim, como os demais relatórios do SIAFI, o PAGG informa despesa (por UCG), mas não informa custos. Daí porque a proposição de um sistema de custos na metodologia ABC não é contraditória ou se superpõe ao PAGG. Ao contrário, as informações sobre custos complementam (e dão maior consistência) as informações já disponíveis sobre as despesas do governo. É o que já se mostrou possível (e necessário) no setor privado, não havendo porque não ocorrer no setor público.

10. Outras características do ABC

Padronização dos sistemas ABC — Ao contrário dos sistemas de informação sobre a despesa do governo, os sistemas de custos não apresentam uma estrutura de dados padronizada (como o plano de contas da União), pois os custos de cada organização governamental dependem da natureza dos serviços prestados e da forma pela qual são executados (do mapa dos processos de trabalho). Ou seja, os sistemas de custos devem ser desenhados “sob medida” para as necessidades de cada organização governamental. Com o passar do tempo, a expansão de sistemas ABC pela Administração Pública tornará possível (e desejável) o aproveitamento das listas de atividades de algumas organizações governamentais por outras (benchmarking). Até porque muitas atividades são executadas de forma similar em diversas organizações. Este é o caso, por exemplo, de atividades e processos de trabalho da “área meio”. Nestes casos, as organizações que estiverem implantando ou aprimorando sistemas ABC poderão se beneficiar dos dicionários de atividades, cost drivers e atributos já definidos no serviço público, copiando-os ou adaptando-os.

Prazos e custos — Um projeto de implantação de um sistema de custos ABC pode apresentar resultados apreciáveis no curto prazo (em seis meses),

uma vez iniciado o desenvolvimento do mesmo. O custo de desenvolvimento e de implantação de tal sistema não deverá ser elevado se comparado com outros projetos de modernização ou reestruturação governamental.

Condicionalidades — É importante ressaltar que a implantação de sistemas de custos não depende da ação conjunta de órgãos de governo, nem de alteração na legislação em vigor. Depende apenas de determinações internas à organização governamental que se propuser a empreender tal projeto.

Impacto na execução orçamentária — Outra característica importante dos sistemas de custos ABC é a seguinte: a apuração dos custos não irá interferir na execução orçamentária e financeira. De fato, os custos poderão ser apurados periodicamente (mensalmente, por exemplo), sem precisar condicionar a execução orçamentária ou financeira. Nesse sentido, a apuração dos custos será paralela à execução orçamentária/financeira e não haverá por que ser “on line”. Também não haverá a necessidade de se alterar a estrutura de dados do SIAFI e do SIAPE. O sistema de custos vai processar informações geradas pelo SIAFI/SIAPE, com base no mapa de processos de trabalho da organização governamental.

Grau de detalhamento do ABC — O desenvolvimento de sistemas de custos deverá passar pelo crivo da análise de custo-benefício, pois o gasto na implantação/manutenção de sistemas de custos depende diretamente do grau de complexidade destes sistemas. Assim, o grau de complexidade dos sistemas de custos deve ser confrontado com o benefício das informações gerenciais por eles geradas. Como bem observaram Kaplan&Cooper: “o número de atividades é função do propósito do modelo e da dimensão e complexidade organizacional que está sendo estudada.”

Custos e capacitação gerencial — Ao longo deste trabalho procuramos mostrar que o custo é uma ferramenta poderosa para melhorar o desempenho das organizações governamentais. Se é assim, então devem ser desenvolvidas as competências para implantar sistemas de custos e gerenciar corretamente as informações por eles geradas. Há que se fazer um grande esforço de capacitação da Administração Pública para a gestão (estratégica) de custos, pois a “revolução dos custos” só será vitoriosa se os gestores “abraçarem a causa”. Nesta direção, não poderíamos deixar de registrar a iniciativa pioneira da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), que a partir de meados de 1.998 passou a ministrar o curso “gerenciamento de custos no serviço público”.

VI. Conclusão

A conclusão a que chegamos sobre o tema “Custos no Serviço Público” é a seguinte:

Já está bem amadurecida a necessidade do setor público no Brasil implantar sistemas de custos. Tais sistemas não precisarão reproduzir toda a evolução dos sistemas de custos do setor privado. É possível e é desejável que os

sistemas de custos governamentais sejam desenhados na metodologia ABC, queimando etapas que o setor privado já trilhou, maximizando os benefícios que as informações geradas por tais sistemas propiciarão. A experiência americana recente não deixa dúvidas sobre a viabilidade desta tese.

Gestão de custos ABC/ABM	Controle de despesas e custeio tradicional
Os custos são determinados pelas atividades e pelos cost drivers	Os custos são determinados pelos centros de custos e pelos critérios de rateio
Poderá ser uma inovação introduzida pela reforma administrativa	Típico dos modelos tradicionais de administração pública
Finalidade principal: melhorar o desempenho das organizações governamentais	Finalidade principal: controle da despesa, assegurando a legalidade dos atos de gestão.
Mostra as causas do mau desempenho e como melhorar o desempenho	Mostra que há mau desempenho, mas não identifica as causas
Parametriza a função alocativa do governo, gerando indicadores de eficiência e eficácia.	Parametriza a política fiscal.
Ênfase nos resultados e nos custos unitários	Ênfase nos insumos (pessoal, compras, contratos, etc.) e nos agregados fiscais.
Influencia o comportamento dos gestores das organizações governamentais	Influência basicamente os sistemas administrativos (financeiro, orçamentário e de controle interno).
Accountability. responsabiliza pessoalmente os gestores/dirigentes.	Impessoalidade. responsabiliza os sistemas (financeiro, orçamentário e de controle interno) e ordenadores de despesa.
Não obrigatoriedade legal: não tem obrigatoriedade legal, mas é de alto interesse para a ADMINISTRAÇÃO	Obrigatoriedade legal: é de uso obrigatório conforme o disposto na constituição federal, na lei federal 4.320/64 e demais disposições legais.

Anexo I

Alguns conceitos utilizados neste trabalho:

Accountability — “Sob a óptica da Teoria dos Contratos, sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de , em nome daquele, agir de maneira escorregada com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. A esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escorregada e prestar contas de desempenhos e resultados, dá-se o nome de accountability.” (Nakagawa[94], p.19)

Acurácia — É uma qualidade da informação quantitativa, no caso custos, que dá maior eficácia ao processo decisório. Distingue-se, portanto, da exatidão, que é uma qualidade que propicia maior eficiência no processo decisório.

Gastos do governo — São sacrifícios financeiros que o governo faz com vistas ao financiamento de suas atividades ou de suas decisões.

Eliseu Martins define, como terminologia para Custos Industriais: “Gasto é o sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Despesa do governo - É o gasto do governo que tem como contrapartida redução no saldo da conta caixa.

Pela lei 4.320/64, as despesas são contabilizadas pelo regime de competência do exercício, ou seja, pela data do fato gerador e não pelo seu efetivo desembolso financeiro. A despesa é, portanto, contabilizada quando incorrida (autorizada) e não quando é paga.

No setor público todos os gastos são contabilizados como despesas (orçamentárias ou extra-orçamentárias). O mesmo não ocorre no setor privado, daí termos feito a distinção entre gastos e despesas do governo. Na contabilidade de custos tradicional só são contabilizados como custos os gastos direta ou

indiretamente relacionados com a produção. Os demais gastos são contabilizados como despesas. Exemplo: despesas financeiras, despesas com vendas, despesas administrativas, etc. Assim, o esquema contábil tradicional começa pela separação entre despesas e custos. Depois separa os custos diretos dos indiretos. Finalmente procede-se ao rateio dos custos indiretos.

Eliseu Martins define, como terminologia para Custos Industriais (privados): “Despesa é o gasto com bem ou serviço consumido direta ou indiretamente na obtenção de receitas.”

Custo de produto — São gastos incorridos na elaboração de um bem ou na prestação de um serviço.

O gasto só é contabilizado como custo quando é consumido no processo de produção do bem ou serviço.

Eliseu Martins define, como terminologia para Custos Industriais: “Custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Processo de trabalho — É uma cadeia de atividades que transforma recursos (ou insumos) em produtos. Tais atividades devem ser tais que agreguem valor ao cliente ao qual é destinado o produto.

Considera-se bem caracterizado um processo de trabalho numa organização quando estão identificados os fornecedores dos insumos, os insumos, a cadeia de atividades (com o respectivo padrão tecnológico), os produtos e os respectivos clientes. Adicionalmente, na análise de processos normalmente: a) atribui-se um nome ao processo, b) identifica-se o responsável pela gestão do processo e c) os indicadores de desempenho.

Custo de processo de trabalho — São gastos incorridos na execução das atividades que compõem o processo de trabalho.

Este é um conceito relevante na metodologia ABC: quem consome os recursos das organizações são as atividades.

Custo direto — É a parcela do custo total que é univocamente identificada com o produto (ou com o processo de trabalho).

Custo indireto — É a parcela do custo total que não pode ser identificada diretamente com um produto (ou processo) específico, ainda que seja essencial para a produção do mesmo. Depende, portanto, de critérios de rateio (entre os produtos, processos ou outros objetos de custeio).

Departamento — São as unidades mínimas na estrutura organizacional que serão objeto de controle para a contabilidade de custos. Cada departamento terá um responsável pelo seus custos (centro de responsabilidade).

Assim, nem toda unidade da estrutura é um departamento sob a óptica do controle de custos.

Centro de custos — é o “locus” onde são acumulados os custos indiretos para posterior alocação (rateio) aos produtos ou a outros departamentos.

Normalmente, a cada departamento corresponde um centro de custos. Pode haver casos, entretanto, de mais de um centro de custos num departamento²¹.

Custo fixo — É a parcela do custo total que não varia com o nível de produção.

Custo variável — É a parcela do custo total que varia com o nível de produção. Quanto maior o volume de serviço prestado, maior o custo variável.

Custo médio — É obtido pela divisão do custo total pelo volume de produção realizado (ou de serviço prestado).

A unidade de medida do custo médio depende da unidade de medida do produto (ou serviço).

Custo marginal — É a variação no custo total decorrente de um aumento no nível de produção.

Só não há distinção entre o custo médio e o custo marginal quando o custo total é proporcional ao nível de produção. Nos demais casos, mesmo quando a função custo total é linear (com custo fixo diferente de zero), há distinção entre o custo médio e o custo marginal.

Anexo II

Programa de acompanhamento dos gastos do governo - PAGG

O Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo (PAGG), instituído por Decreto em junho de 1.997, compreende um conjunto de ações que visam gerar relatórios de controle da despesa executadas pelas principais unidades administrativas²² da estrutura dos órgãos da Administração Direta, denominadas Unidades de Controle de Gasto. O Decreto formalizou uma demanda do Ministro Bresser Pereira²³, feita no 2.o semestre de 1.996, que queria saber o valor das despesas executadas pelas principais unidades administrativas de cada Ministério.

Inicialmente são identificadas para o SIAFI as unidades escolhidas pelo Ministério para serem objeto de controle de gasto pelo PAGG, ou seja, são definidas as UCGs. Para cada UCG é criada uma Unidade Gestora Responsável (UGR), endereço no SIAFI onde são totalizadas as despesas de responsabilidade direta do titular (ou de seus subordinados) da Unidade de Controle de Gasto, que estamos denominando de despesas diretas. Além das despesas diretas, o PAGG previa, na sua concepção original, a apropriação das despesas indiretas, ou seja, despesas gerais do Ministério que não podem ser diretamente identificadas com cada Unidade²⁴. Despesas como serviço de energia elétrica, água, vigilância, limpeza, suporte da rede de informática, etc., seriam rateadas entre as UCGs a partir de critérios de rateio padronizados, tais como número de servidores de cada UCG, área ocupada pela UCG, etc. Tais critérios estariam armazenados no SIAFI e o algoritmo de rateio seria executado pelo módulo gerencial do SIAFI. Assim, a despesa total da unidade seria apurada de acordo com o esquema a seguir:

$$\begin{array}{l} \text{DESPESA TOTAL} = \text{DESPESA DIRETA} + \text{DESPESA INDIRETA} \\ \text{da Unidade} \qquad \qquad \qquad (\text{UCG}) \qquad \qquad \qquad (\text{Rateio no módulo SIAFI}) \end{array}$$

As despesas de responsabilidade direta do titular da UCG, um Secretário (DAS-6), um Diretor ou Subsecretário (DAS-5), são lançadas nas respectivas UGRs (Unidades Gestoras Responsáveis) do SIAFI. Para tanto, foi necessário refazer a tabela de UGR's do SIAFI, de modo que a cada Unidade Administrativa correspondesse uma UGR²⁵. Esta forma de apurar a despesa direta das UGR's do SIAFI vem sendo bastante conveniente, pois aproveita a estrutura de dados do

SIAFI e não interfere na execução orçamentária e financeira, dado que as notas de empenho e as ordens bancárias são geradas pelas UGE's (Unidades Gestoras Executoras). As despesas diretas referentes à força de trabalho ²⁶ vêm sendo obtidas, de forma análoga, a partir do SIAPE ²⁷. Para tanto, foi necessário refazer a tabela das UORGs ²⁸ e atualizar a força de trabalho lotada em cada Unidade Administrativa. Em suma, as UGRs e as UORGs fazem o papel de centros de custos e as unidades administrativas o papel dos departamentos, na linguagem da contabilidade de custos. As despesas indiretas da UCG deverão ser apuradas a partir do rateio das despesas gerais centralizadas nas UGEs. Os relatórios do PAGG conterão ainda agregações ou detalhamentos das despesas por UCG que forem consideradas relevantes pelos dirigentes de cada Ministério. O mais importante no relatório é a responsabilização do dirigente da unidade administrativa com despesa da mesma.

Notas

- ¹ O autor expressa seu agradecimento à Dra. Vera Petrucci, Diretora de Pesquisa e Difusão da ENAP, pela boa acolhida dada ao texto ainda em sua versão preliminar; ao Dr. José Nivaldo Gomes Cordeiro, Subsecretário de Gestão Interna, pelo apoio institucional dado ao trabalho no âmbito do Ministério da Administração; aos Profs. Masayuki Nakagawa e Wellington Rocha (USP), Leão Carvalho (FGV) e Jameson Reinaux (UnB), pelas idéias luminosas; ao Celso e André Sanseverino, da ABC Costing, pela cooperação valiosa; ao Maurício Muniz, coordenador do curso de custos da ENAP, pelas “dicas” preciosas; aos Comandantes Alceu e Hiram, do Ministério da Marinha, pela troca de experiências; e à Suely, sua esposa, pelo apoio e incentivo constantes.
- ² Matemático e Economista pela Universidade de São Paulo (USP). cursou o Mestrado em Economia (USP) e o I Curso de Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, da ENAP. Atualmente trabalha no MARE. É autor do texto “Agências Executivas”, também publicado pela ENAP, citado na bibliografia.
Endereço eletrônico: marcos.alonso@mare.gov.br
- ³ Tanzi, Vito - Qualidade do gasto público - palestra proferida no Seminário Internacional de Finanças Públicas - setembro de 1.996 - ESAF/MF - Brasília.
- ⁴ Ver as publicações Kaplan & Cooper, Kehoe, Littman & Carr, Kaplan & Norton, citadas na bibliografia, e as páginas da internet: “Performance Economic Review” e ABCTechnologies”.
- ⁵ Ver Osborne&Gaebler, citado na bibliografia, especialmente o capítulo “Governo Competitivo”.
- ⁶ A Teoria dos Bens Públicos, devida principalmente a P.A.Samuelson, classifica os bens econômicos em: a) bens públicos (ou bens públicos puros); b) bens semi-públicos; c) bens privados.
O bem privado tem as características de consumo rival e excludente. Ou seja, o consumo de maior quantidade de um bem privado por um consumidor, dada a oferta, implica em menor consumo para os demais consumidores (consumo rival). Por outro lado, só tem acesso ao consumo do bem privado os consumidores que pagarem por ele. Os demais consumidores são excluídos do consumo (Princípio da Exclusão). O bem público (puro), ao contrário, não apresenta rivalidade no consumo e nem exclusão para quem não paga (espontaneamente)

por ele. É o caso da defesa nacional, da segurança pública, do corpo de bombeiros, da saúde pública, da justiça pública, da qualidade ambiental, etc. Para estes bens o usuário atribui utilidade mas “ não revela sua preferência”, pois decidindo não pagar o usuário não pode ser excluído do consumo do serviço. Não é possível, portanto, a estimação da curva de demanda. O financiamento do custo de produção não pode ser feito pelo mercado. Será feito, então, via tributos. Os bens semi-públicos, como os serviços de educação e saúde, apresentam consumo rival e excludente, mas apresentam também externalidades. Ou seja, o benefício social é maior que o benefício privado (internalizado pelo consumidor), o que também justifica a intervenção governamental. Ver Mussgrave ou Pindyck&Rubinfeld, citados na bibliografia.

- ⁷ Neste caso a Teoria Econômica fala em curva de “pseudo-demanda”, indicando que os consumidores atribuem algum nível de utilidade ao consumo do bem público mas “não revelam sua preferência”.
- ⁸ Se é verdade que não há cultura de custos no setor público, também devem ser registradas algumas iniciativas importantes nesta área no âmbito federal. O Ministério da Aeronáutica dispõe de um sistema de custos desde os anos 70. Porém, tal sistema apresenta-se defasado e já vem sendo objeto de reformulação pelo próprio Ministério. O Ministério da Marinha também dispõe de um sistema de custo-padrão para as atividades de manutenção e reparo de embarcações. O Hospital Marcílio Dias, vinculado ao mesmo Ministério, também dispõe de um sistema de custos (custo-padrão). Entretanto, as experiências mais interessantes que tivemos oportunidade de conhecer no setor público federal foram a da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e a da Telemig. Estas duas empresas estatais já possuíam sistemas tradicionais de custeio, considerados insatisfatórios. Estas empresas empreenderam esforços no sentido de desenvolver sistemas de custo na metodologia ABC a partir do segundo semestre de 1.997. Pelas informações que tivemos acesso, a implantação do ABC vem sendo muito bem sucedida. Ambas as empresas desenvolveram seus sistemas com suporte do software Oros ABC, da ABC Technologies. A Embrapa, empresa federal de pesquisa agropecuária, vem desenvolvendo nos últimos tempos um sofisticado sistema de avaliação institucional, na metodologia Balanced Scorecard (BSC). O BSC da Embrapa está sendo complementado este ano por um sistema de custos ABC.
- ⁹ Referimo-nos, no caso brasileiro, à lei das Sociedades por Ações, lei N.º 6.404/76, que, entre outras disposições, estabeleceu a obrigação legal de determinadas demonstrações contábeis.
- ¹⁰ Ver conceito de acurácia no anexo I.
- ¹¹ Ver “Contabilidade de Custos”, de Eliseu Martins, citado na bibliografia.
- ¹² Entre as instituições governamentais nos EUA/Canadá que implantaram Sistemas de Custos ABC podemos citar a Receita Federal, a Força Aérea, a Marinha, o Exército, o Ministério da Agricultura, a Agência de Serviços Gerais (GSA), entre outros.

- ¹³ Para uma análise das diferenças entre o ABC e os métodos de custeio tradicionais ver Kaplan & Cooper, citado na bibliografia.
- ¹⁴ Vide Deming, W.E. - “Qualidade: a revolução da administração” - cap.1 - 1.982.
- ¹⁵ Mantidos o nível de satisfação dos usuários e a qualidade intrínseca do serviço.
- ¹⁶ Com a promulgação da emenda N.º 19, em junho de 1.998.
- ¹⁷ Citação do livro “Excelência nos Serviços Públicos”, de David Carr e Ian Littman, Ed. Qualitymark, 1.991, p.74; ver também: A Estratégia em Ação - Robert Kaplan e David Norton - Harvard Business School Press - 1.997; ABC - Custo baseado em atividade - Massayuki Nakagawa - ed. Atlas - 1.993.
- ¹⁸ Ver Nakagawa, citado na bibliografia.
- ¹⁹ Ver Kaplan&Cooper ou Nakagawa, citados na bibliografia.
- ²⁰ Sobre o PAGG, ver anexo II.
- ²¹ Ver Eliseu Martins, Cap. 6, seção 6.3.
- ²² Em sua concepção original o PAGG previa a apuração das despesas das Secretarias e dos Departamentos. Porém, até o final de 1.998 estavam sendo apuradas apenas as despesas das Secretarias.
- ²³ Por determinação do Ministro Bresser formulamos a primeira versão do PAGG, na época denominado Projeto Contabilidade Pública Gerencial. O modelo conceitual do PAGG já estava delineado no documento de nossa autoria, de novembro de 1.996, intitulado “Contabilidade Pública Gerencial: em busca da Qualidade do Gasto Público”, aprovado pelo Ministro do MARE, Bresser Pereira, pelo Secretário Federal de Controle, Domingos Poubel, e pelo então Secretário do Tesouro Nacional, Murilo Portugal. Tivemos a colaboração de vários dirigentes de áreas técnicas do Ministério da Administração, do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento e Orçamento. Já naquela época alertávamos para o fato de que o PAGG era um sistema de apuração da despesa por unidade administrativa, e que seria fundamental para o serviço público a implantação de sistemas de custos propriamente ditos. Posteriormente, já em 1.997, foi instituído um grupo de trabalho interministerial que teve a responsabilidade de coordenar o PAGG. A Coordenação Executiva coube, desde então, ao Dr. João Elias, da Secretaria Federal de Controle, do Ministério da Fazenda.
- ²⁴ Até o final de 1.998 ainda não estavam sendo apuradas as despesas indiretas das UCGs.
- ²⁵ As UGRs destinadas ao PAGG foram denominadas de Unidades de Controle de Gasto (UCG). Isto não impede, naturalmente, que o SIAFI utilize outras UGRs além das que serão utilizadas para as Unidades Administrativas como Centros de Custos.
- ²⁶ A “força de trabalho” é o conjunto de pessoas que efetivamente participam dos processos de trabalho da organização, independente de seu vínculo. Este conjunto

pode ser apurado a partir dos servidores do quadro de pessoal da organização governamental, mais os servidores requisitados e ocupantes de cargos DAS sem vínculo, menos os servidores cedidos ou licenciados, mais o pessoal contratado (terceirizados ou estagiários). O relevante, em termos gerenciais, é o custo da força de trabalho, e não o valor da folha de pagamento, de acordo com a fonte pagadora.

Ministérios como o da Administração cedem muitos servidores a outros Ministérios; porém, a despesa do pessoal cedido é incluída na folha de pagamento do MARE. Porém, numa análise de desempenho, a despesa com o pessoal cedido deve ser descontada do custo da força de trabalho, pois o pessoal cedido efetivamente não compõe a força de trabalho da organização. Por outro lado, em muitos órgãos a força de trabalho é substancialmente composta por servidores requisitados (é o caso da Presidência da República). O custo dos requisitados deve, nestes casos, ser adicionado à despesa com pessoal, pois estes efetivamente compõem a força de trabalho da unidade.

Por conta deste conceito, o PAGG passou a denominar de gastos as despesas apropriadas pelas Unidades de Controle de Gastos e o valor da despesa com a força de trabalho, independentemente da Unidade Pagadora (UPAG).

- ²⁷ O SIAPE é o Sistema Integrado de Administração de Pessoal. Trata-se de um banco de dados informatizado que tem como principal finalidade gerar a folha de pagamentos do pessoal civil do Poder Executivo Federal.
- ²⁸ UORG, unidade organizacional, e UPAG, unidade pagadora, são conceitos que definem a forma pela qual a estrutura do SIAPE processa a despesa com pessoal. Tais conceitos são similares aos conceitos de UG, Unidade Gestora, do SIAFI.

Referências bibliográficas

- ALONSO, Marcos. (1996), *Contabilidade Pública Gerencial*, novembro, mimeo.
- ALONSO, Marcos. (1998), “Por um sistema de custos para o MARE”, nota técnica N.º 05, documento interno do MARE.
- ALONSO, Marcos. (1997), “Agências Executivas: estratégias de reforma para a administração indireta”. *Texto para discussão*, N 18, ENAP.
- CARR, D. e Littman, L.. (1992), *Excelência nos serviços públicos*. Qualitymark.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. Atlas.
- NAKAGAWA, M.. (1994), *ABC: custeio baseado em atividade*. Atlas.
- NAKAGAWA, M.. (1993), *Gestão Estratégica de Custos*. Atlas.
- Conselho Federal de Contabilidade. *Custo como ferramenta gerencial*. Atlas.
- KAPLAN, R. e Cooper, R.. (1998), *Custo e Desempenho*. Futura.
- KAPLAN, R. e Norton, D.. (1997), *A estratégia em ação - Balanced Scorecard*. Campus.
- KEHOE, J. *et alii*. (1995), *Activity-based management*. Coopers & Librand.
- PLAYER, S e Keys, D.. *ABM: activity-based management*. Arthur Andersen.
- National Performance Review - homepage na internet.
- ABC Technologies - homepage na internet.
- MARE - homepage na internet.
- TEIXEIRA, MACHADO. *A lei 4.320 comentada*. IBAM.
- PISCITELLI, R. *et alii*. *Contabilidade Pública*. Atlas.
- OSBORNE, D. e Gaebler, T.. (1994), *Reinventando o governo*. Brasília: ENAP.
- MUSGRAVE, R. e Musgrave, P.. (1980), *Finanças Públicas*. Campus.
- PINDYCK, R. & Rubinfeld. (1994), *Microeconomia*. Makron books.

Normas para colaboradores

1. A série **Texto para discussão** divulga artigos em fase de pré-publicação, com o objetivo de fomentar o debate direto entre o leitor e o autor.
2. Os trabalhos, sempre inéditos no Brasil, devem conter em torno de 25 laudas de 30 linhas de 65 toques.
3. Os originais devem ser encaminhados ao editor, em disquete, em programa de uso universal, com uma cópia impressa. Usar apenas as formatações padrão.
4. Os trabalhos devem vir acompanhados de um resumo analítico em português e inglês, de cerca de 150 palavras, que permita uma visão global e antecipada do assunto tratado.
5. Na primeira página deve constar informação sucinta sobre formação e vinculação institucional do autor (em até duas linhas).
6. Notas, referências e bibliografia devem vir ao final do trabalho, e não ao pé da página. Notas e referências, sendo o caso, devem vir devidamente numeradas.
7. Os originais enviados à editora de **Texto para discussão** não serão devolvidos. O editor compromete-se a informar os autores sobre a publicação ou não de seus trabalhos.

Texto para discussão

Números publicados

- Nº 1 - A reforma do aparelho do Estado e a Constituição brasileira
Luiz Carlos Bresser Pereira
maio/1995, 24 p.
- Nº 2 - A questão da estabilidade do serviço público no Brasil: perspectivas de flexibilização
Érica Máximo Machado e Lícia Maria Umbelino
julho/1995, 21 p.
- Nº 3 - Reflexões sobre a proposta da reforma do Estado brasileiro
Gleisi Heisler Neves
outubro/1995, 28 p.
- Nº 4 - Estado, aparelho do Estado e sociedade civil
Luiz Carlos Bresser Pereira
outubro/1995, 31 p.
- Nº 5 - Reforma administrativa e direito adquirido ao regime da função pública
Paulo Modesto
outubro/1995, 14 p.
- Nº 6 - A tecnologia da informação na reforma do Estado
Ricardo Adolfo de Campos Saur
julho/1996, 15 p.
- Nº 7 - Brasil século XXI - A construção de um Estado eficaz
Virginio Augusto Ferreira Coutinho e Maria Teresa Oliva Silveira Campos
agosto/1996, 24 p.
- Nº 8 - Desempenho e controle na reforma administrativa
Simon Schwartzman
setembro/1996, 22 p.
- Nº 9 - Administração pública gerencial:
estratégia e estrutura para um novo Estado
Luiz Carlos Bresser Pereira
outubro/96, 20p.

- Nº 10 - Qual Estado?
Mário Cesar Flores
novembro/96, 12p.
- Nº 11 - Governabilidade, governança e capacidade governativa
Maria Helena de Castro Santos
dezembro/96, 14p.
- Nº 12 - A modernização do Estado: as lições de uma experiência
Serge Vallemont
dezembro/96, 16p.
- Nº 13 - As escolas e institutos de administração pública na América Latina diante da crise do Estado.
Enrique Saravia
março/97, 18p.
- Nº 14 - Gestão e avaliação de políticas e programas sociais: subsídios para discussão.
Francisco Gaetani
abril/97, 15p.
- Nº 15 - Cidadania e *Res publica*: a emergência dos direitos republicanos
Luíz Carlos Bresser Pereira
maio/97, 45p.
- Nº 16 - Novos padrões gerenciais no setor público: medidas do governo americano orientadas para o desempenho e resultados
Bianor Scelza Cavalcanti e Roberto Bevilacqua Otero
junho/97, 31p.
- Nº 17 - Controle interno e paradigma gerencial
Sheila Maria Reis Ribeiro
julho/97, 27p.
- Nº 18 - Agências Executivas: estratégias de reforma administrativa
Marcos Alonso
agosto/97, 37p.
- Nº 19 - Formação e capacitação na construção de um novo Estado
Evelyn Levy
setembro/97, 15p.
- Nº 20 - A reforma administrativa francesa: da crise da função pública a uma nova racionalidade da ação coletiva, uma difícil transição
Valdei Araújo
outubro/97, 26p.
- Nº 21 - Burocracia, capacidade de Estado e mudança estrutural
Tereza Cristina Cotta
novembro/97, 13p.

- Nº 22 - Utilizando a internet na administração pública
Cláudio Seiji Sato
dezembro/97, 25p.
- Nº 23 - Reforma administrativa e direito adquirido
Paulo Modesto
fevereiro/98, 25p.
- Nº 24 - Reconstruindo um novo Estado na América Latina
Luiz Carlos Bresser Pereira
março/98, 19p.
- Nº 25 - Desafios e oportunidades no setor de compras governamentais na América Latina e Caribe: o caso brasileiro
Carlos César Pimenta
abril/98, 23p.
- Nº 26 - Análise de macroprocessos na Secretaria de Recursos Humanos do MARE: uma abordagem sistêmica
Marcelo de Matos Ramos
maio/98, 23p.
- Nº 27 - Capacitação de recursos humanos no serviço público: problemas e impasses
Francisco Gaetani
junho/98, 27p.
- Nº 28 - Diagnóstico da situação da mulher na Administração Pública Federal
Franco César Bernardes, Marcelo Gameiro de Moura e Marco Antônio de Castilhos Acco
julho/98, 25p.
- Nº 29 - Reforma da previdência: negociações entre os poderes Legislativo e Executivo
Marcelo James Vasconcelos Coutinho
Agosto/98, 24p.
- Nº 30 - Demissão por insuficiência de desempenho na reforma gerencial: avanços e desafios
Marianne Nassuno
Setembro/98, 21p.

Cartão de assinatura da RSP

A *Revista do Serviço Público* — RSP é uma publicação da ENAP Escola Nacional de Administração Pública, cujo objetivo é promover a reflexão sobre temas ligados ao Estado, à Administração Pública e à gestão governamental. Reúne artigos de autores brasileiros e estrangeiros que apontam as tendências contemporâneas no debate sobre a área.

Para assinar a RSP, preencha este cartão e envie para o endereço abaixo por fax ou correio.

Periodicidade: trimestral

Assinatura anual: R\$ 40,00

Exemplar avulso: R\$ 12,00

Exemplar avulso anterior a 1997: R\$ 8,00

Nome/Instituição:

CPF/CGC:

Endereço:

Cidade:

UF:

CEP:

Caixa Postal:

Telefone:

Fax:

Tipo de solicitação

- Assinatura
 Número avulso — Edição nº _____
 Alteração de cadastro

Formas de pagamento

1. Enviar cheque nominal em nome de: ENAP Escola Nacional de Administração Pública.
2. Enviar ordem de pagamento (anexar cópia do depósito) em nome de:
ENAP Escola Nacional de Administração Pública, através do Banco do Brasil S/A,
Agência Ministério da Fazenda 3602-1, Conta Corrente: 170500-8 Depósito identificado
(código - dv) finalidade: 11470211401002-2.
3. Enviar nota de empenho (anexar original) em nome de:
ENAP Escola Nacional de Administração Pública
UG: 114702 — Gestão: 11401

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Pesquisa e Difusão

SAIS — Área 2-A

70610-900 — Brasília, DF

Telefone: (061) 445 7095 — 445 7096

Fax: (061) 245 6189

<http://www.enap.gov.br>

e-mail: publicacoes.enap@mare.gov.br