

# COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS

## RELATÓRIO FINAL

### I - APRESENTAÇÃO

A Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, doravante referida apenas como Comissão, foi criada com objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”.

Os servidores que integram a Comissão constituem-se em especialistas de diversas áreas da administração pública, tais como Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade Pública, Controle Interno, Gestão de Recursos Humanos e Gestão de Custos.

O presente Relatório Final consolida os trabalhos da Comissão e tem por finalidade propor uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, sendo composto por seis seções, a saber:

- I – Apresentação;
- II – Metodologia de Trabalho;
- III – Objetivos Centrais da Política de Custos;
- IV – Pressupostos para a Definição de Diretrizes;
- V – Diretrizes Recomendadas; e
- VI – Conclusões e Recomendações.

Embora a mensuração e gestão de custos não se constituam em prática generalizada na Administração Pública Federal-APF, merecem registro as seguintes experiências pioneiras com sistemas de custos: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviços-OMPS do Comando da Marinha, SISCUSTOS, do Comando do Exército, Sícrotron-CNPq, SESU-MEC, Banco Central, Inmetro, EMBRAPA, entre outras. No que se refere a ações de capacitação, merecem destaque os cursos pioneiros, em três modalidades (Gerenciamento de Custos do Setor Público, Método ABC de Custeio, Gerenciamento de Custos de Projetos e Programas Governamentais), da Escola Nacional de Administração Pública, que passaram a ser ministrados no final de 1998.

A Comissão tem a expectativa de que a implantação de sistemas de custos deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado. Além disso, a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, quais sejam: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e maior transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional.

Ressalte-se que a implantação de sistemas de custos não atende apenas aos imperativos da modernização e da eficiência da gestão, mas é, também, uma exigência da própria legislação vigente. Nesse sentido, o § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabelece que “a Administração Pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (grifo nosso).

No mesmo sentido, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2001 previu a necessidade de implementação de um sistema de custos e, para o exercício de 2006, concretizada no art. 22 da Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – 2006, dispõe que “além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo” (grifo nosso).

Por seu turno, o Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União – TCU determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º)”.

## **II - METODOLOGIA DE TRABALHO**

A Comissão realizou seus trabalhos em reuniões ordinárias de periodicidade semanal, nas quais foram debatidos sistematicamente temas correlatos à mensuração e à gestão de custos, com destaque para as estratégias de implantação de sistemas de custos. Via de regra, os temas eram propostos pelos membros da Comissão e incluídos na pauta. Para alguns temas, definiu-se um expositor, que poderia ser membro da Comissão ou então especialista convidado. Inicialmente, a Comissão estabeleceu que o foco das discussões seria a formulação de uma proposta de Política de Custos para Administração Pública Federal, a ser incluída nos seus Relatórios (Parcial e Final). A Comissão definiu ainda seu cronograma de trabalho, de modo a atender tempestivamente as demandas do Governo e do Tribunal de Contas da União.

Dada a complexidade do tema e a necessidade de aprimorar seu trabalho, a Comissão optou por constituir uma rede de colaboradores, composta por especialistas em: gestão de custos, gestão de desempenho, sistemas de informações gerenciais, gerentes de sistemas de custos da APF, dirigentes dos Sistemas Estruturadores e acadêmicos. Para operacionalizar o funcionamento da rede de colaboradores, constituiu-se um grupo eletrônico, que utiliza inclusive a ferramenta fórum eletrônico. A Comissão espera que esta metodologia propicie maior legitimidade técnica às propostas aprovadas, além de maior agilidade e transparência.

Para as apresentações, foram convidados representantes do Comando da Marinha do Ministério da Defesa – MD, que apresentaram o Sistema OMPS - Organizações

Militares Prestadoras de Serviço. Além disso, o Secretário de Planejamento e Investimentos Estratégicos-SPI, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Dr. Ariel Cecílio Garcez Pares, realizou apresentação sobre o Programa de Acompanhamento Gerencial dos Gastos e Avaliação Institucional - PAGG, implantado parcialmente no final dos anos noventa e inativo atualmente. O PAGG foi concebido para identificar as despesas executadas pelas principais unidades que compõem a estrutura de uma organização governamental, ou seja, foi concebido para responsabilizar (*accountability*) os gestores pelas despesas de sua unidade, independentemente de serem ordenadores de despesa. Tal Programa, ainda que não apurasse efetivamente os custos organizacionais, propiciou o início da discussão, em agosto de 1996, sobre custos nos órgãos centrais da APF.

Houve ainda uma apresentação do sistema SISCUSTOS, no Ministério da Defesa, desenvolvido pelo Comando do Exército, com a participação da maioria dos membros da Comissão. O referido sistema adotou o método de custeio baseado em atividades e encontra-se em fase de implantação, devendo abranger o conjunto da Força Terrestre. A Comissão também realizou visita técnica ao Banco Central, quando foi feita uma apresentação minuciosa do sistema de custos daquela instituição, que entrou em operação em 2003. O Banco Central constituiu uma equipe para coordenar o desenvolvimento do sistema e outra para implantação do mesmo. Os trabalhos técnicos contaram com o suporte do serviço de Consultoria da KPMG e com financiamento do Banco Mundial. O método de custeio adotado foi o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Deve-se destacar o apoio e interesse direto da Presidência da Instituição no período 2001-2002 e o amplo envolvimento de todas as áreas do Banco.

Além disso, foram expedidos ofícios aos Subsecretários de Planejamento, Orçamento e Administração de todos os Ministérios, com a finalidade de aferir a existência de sistemas de custos. Constatou-se que a quase totalidade dos órgãos não dispõe de qualquer iniciativa que vise à apuração dos custos. Cabe destacar que o Ministério da Justiça informou que se encontra em andamento a construção de um sistema de informática (InfraSIG), que poderá inclusive ser disponibilizado a outros órgãos interessados.

A Comissão coletou, reuniu e mantém arquivado o material de pesquisa, incluindo estudos e publicações em revistas especializadas, teses de mestrado e doutorado, documentos oficiais, legislação pertinente, descrições e apresentações de experiências anteriores sobre sistemas de custos na administração pública. Foram lavradas atas de todas as reuniões realizadas, devidamente assinadas pelos participantes.

### **III - OBJETIVOS CENTRAIS DA POLÍTICA DE CUSTOS**

1. Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente;
2. Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e
3. Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal.

#### **IV - PRESSUPOSTOS PARA A DEFINIÇÃO DE DIRETRIZES**

1. A CULTURA DE CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO É AINDA INCIPIENTE – São poucas as organizações federais que mantêm sistemas de custos, sendo que a maioria dos gestores públicos não detém conhecimento básico sobre mensuração e gestão de custos.

2. A VIGÊNCIA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF) NÃO ASSEGURA A IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS EM TODA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL – É necessário também que o governo adote medidas adicionais, normatizando os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a tornar claro “como” o conjunto da APF deve proceder para desenvolver e implantar seus sistemas de custos. Adicionalmente, deve-se reconhecer que as ações dos órgãos centrais, na busca dos objetivos da Política de Custos, podem funcionar como catalisadores de processos de mudanças que são habitualmente muito lentos no serviço público.

3. AÇÕES COM FOCO NA REDUÇÃO DE CUSTOS NÃO ASSEGURAM A OTIMIZAÇÃO GLOBAL DO DESEMPENHO INSTITUCIONAL – Esse pressuposto está amplamente ancorado na literatura sobre Gestão de Custos, Contabilidade Gerencial e Controladoria modernas, segundo a qual boa parte da estrutura de custos é pré-determinada quando da formulação do Programa de Governo ou da criação de uma Estrutura Organizacional, fazendo uso da linguagem adequada à elaboração e análise de projetos: “a melhor oportunidade de se otimizar custos ocorre quando o projeto ainda está na prancheta. Depois, em fase de execução do projeto, a parcela de custos passível de ser otimizada é minoritária (ainda que não necessariamente desprezível)”. Uma vez definida (boa parte de) a estrutura de custos de um Programa ou Organização, resta ainda a possibilidade de focar a gestão do desempenho na ação, de melhoria contínua ou de reengenharia, sobre os processos de trabalho críticos. É na priorização desses processos críticos que se alcança a otimização global. Ao contrário, ações de redução de custos incidentes sobre quaisquer processos de trabalho (que não os críticos) podem ter impacto mínimo, ou mesmo desfavorável, para o desempenho global. Há, portanto, que se fazer uma análise sistêmica que identifique os processos ou recursos estratégicos que devem ser objeto de gerenciamento prioritário.

4. A DIVERSIDADE E A COMPLEXIDADE DAS REALIDADES ORGANIZACIONAIS CONDICIONAM O GRAU DE DIVERSIDADE E DE COMPLEXIDADE DOS SISTEMAS DE CUSTOS A SEREM IMPLANTADOS – Os sistemas de custos, em particular, e os sistemas de informação gerencial, em geral, devem ser modelados “sob medida” para as necessidades de cada organização. Os custos são condicionados pela natureza dos serviços prestados por cada organização e, também, são afetados pelo modelo de gestão específico de cada organização, ou seja, pela forma como os processos de trabalho estão estruturados. Por esta razão, tipos de organizações diferentes devem ter sistemas de custos diferentes. Os sistemas de custos dependem também das necessidades de informação gerencial de cada organização governamental. Isto é, enquanto sistemas de informações gerenciais, os sistemas de custos devem ser modelados de sorte a atender às especificidades dos processos decisórios de cada organização. Portanto, não é conveniente (ou não faz sentido) a padronização de sistemas de custos para toda a APF.

5. O CONHECIMENTO SOBRE O PADRÃO DE CONSUMO DOS RECURSOS ORGANIZACIONAIS ESTÁ “NAS PONTAS”, OU SEJA, NAS GERÊNCIAS DE CADA SETOR DE ATIVIDADE DA ORGANIZAÇÃO GOVERNAMENTAL – Dado que sistemas de custos são sistemas de informações gerenciais, é essencial a participação dos gerentes e técnicos de cada organização governamental no processo de desenvolvimento e implantação de sistemas de custos, pois são esses servidores que realmente conhecem, ainda que de forma parcial, os padrões de consumo dos recursos organizacionais e a relevância dos objetos de custeio para a estratégia organizacional.

6. A AVALIAÇÃO COM BASE EM INDICADORES REQUER COMPARABILIDADE, OU SEJA, A EXISTÊNCIA DE PADRÕES MÍNIMOS QUE POSSIBILITEM A COMPARAÇÃO – É essencial que os indicadores de custos referentes a objetos de custeio similares sejam apurados nos mesmos padrões, de modo a possibilitar a construção de séries estatísticas e a fazer comparações com base nos indicadores. Em caso contrário, torna-se inviável a comparação de desempenho. A avaliação de desempenho institucional geralmente repousa em comparações entre:

- a. o que foi realizado e o que foi planejado;
- b. o que de fato ocorre e um padrão pré-estabelecido (*benchmark*); e
- c. o resultado presente e o passado.

7. INCENTIVOS ADEQUADOS PODEM ALTERAR O COMPORTAMENTO DOS ATORES ENVOLVIDOS E PROMOVER A CONSEQÜENTE ALTERAÇÃO DO DESEMPENHO MENSURADO – Mais importante que medir custos e resultados, é fazer uso dessas medidas e de incentivos adequados na busca de mudança de comportamento que resulte em otimização de resultados e redução de custos. Ao contrário, se a Política de Custos não contemplar incentivos adequados, a mera mensuração de custos terá alcance por demais limitado, ou seja, vai constatar o baixo desempenho, e não superá-lo.

8. PRESERVAÇÃO E FORTALECIMENTO DAS INICIATIVAS PIONEIRAS – A formulação da Política de Custos deve ser tal que venha a fortalecer as iniciativas pioneiras na APF sobre mensuração e gestão de custos. Não se trata, portanto, de “começar tudo da estaca zero”. Ao contrário, a Política de Custos deve abarcar a pluralidade de abordagens existentes, consolidando e disseminando o conhecimento de gestão já adquirido, propiciando às demais organizações federais um leque mais rico de experiências e possibilidades. Complementarmente, a implementação de mais e mais sistemas de custos em toda a APF causará um “efeito repercussão”, ampliando o potencial de gestão de custos através do *benchmarking*, baseado no conhecimento acumulado.

## V - DIRETRIZES RECOMENDADAS

A Comissão recomenda que a Administração Pública Federal adote as diretrizes abaixo relacionadas, de modo a alcançar os objetivos da Política de Custos já destacados na terceira seção deste Relatório.

## 1. GESTÃO DE CUSTOS COM FOCO NO DESEMPENHO

A Gestão de Custos, instrumentalizada pelos Indicadores de Custos e de Resultados, tem por finalidade otimizar o desempenho global das organizações e programas governamentais. Esta deve estar estreitamente harmonizada com a Gestão do Desempenho, de modo a evitar que ações unilaterais de redução de custos acarretem comprometimento da qualidade e da produtividade.

A Gestão de Custos deve privilegiar os “processos de trabalho críticos”, de modo a propiciar ganhos globais mais expressivos para o programa ou para a organização. Dessa forma, não se trata de empreender ações difusas ou pontuais que resultem em redução de custos, mas sim de ações incidentes sobre os processos críticos, de modo a maximizar as possibilidades de ganhos globais.

A Gestão de Custos deve ser iniciada já na fase de formulação dos programas de governo, que corresponde ao início do ciclo do Plano Plurianual. É nesta fase do ciclo de planejamento que a gestão de custos tem a possibilidade de afetar os “custos estruturais”, o que dificilmente ocorre na fase de execução dos programas. Da mesma forma, é essencial que se analise o impacto da criação/modificação de estruturas organizacionais contendo demonstrativo de impacto do investimento sobre os custos operacionais futuros.

A gestão estratégica de custos requer que a análise avance além das fronteiras organizacionais, pois se trata de identificar e repensar as relações das organizações governamentais com seus clientes, fornecedores e parceiros, de maneira a otimizar o desempenho de toda a cadeia de valor. Assim, é fundamental analisar os custos das alternativas de parcerias, identificando-se potenciais de redução de custos pelo compartilhamento de recursos de parceiros, pela delegação da execução de atividades a parceiros que as executam de forma mais eficiente, pelo redesenho do relacionamento com clientes e fornecedores.

## 2. ABRANGÊNCIA

Todos os órgãos e entidades federais vinculadas devem apurar indicadores de custos, obrigatoriedade que se estende às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista dependentes (de recursos transferidos pelo Tesouro Nacional).

## 3. GRADUALISMO

A implantação de sistemas de custos na Administração Pública Federal deve ser gradual, com destaque para três etapas, a saber:

- 1ª etapa – Definição de padrões mínimos para a apuração de um conjunto básico de indicadores de custos para toda a APF. A apuração dos indicadores de custos definidos nesse Conjunto Básico deve preceder o desenvolvimento de projetos de sistemas de custos mais abrangentes;

- 2ª etapa – elaboração de projetos de sistemas de custos sob responsabilidade dos próprios órgãos e entidades. Tais sistemas terão caráter mais abrangente, contemplando os aspectos mais relevantes de cada realidade organizacional; e

- 3ª etapa – implantação dos projetos de sistemas de custos e consolidação do modelo de gestão baseado em custos e resultados.

#### 4. FLEXIBILIDADE

Os órgãos e entidades vinculadas devem ter flexibilidade para modelar, implementar, operacionalizar e manter seus sistemas de custos, observadas normas operacionais vigentes, por tipo de órgão ou entidade, e conferida liberdade a cada organização para:

- escolha do método de custeio;
- definição dos objetos de custeio, itens de custo, centros de custos, *cost drivers*, critérios de rateio, e outros elementos da estrutura de custos; e
- definição das rotinas operacionais de alimentação de dados, de manutenção, assim como proceder aos ajustes de modelagem, entre outros.

#### 5. INSTITUCIONALIZAÇÃO

É recomendável que o governo federal tome providências no sentido de que seja instituído um Órgão Central de Custos, cujas atribuições seriam:

- normatizar os padrões mínimos a serem observados no desenvolvimento e operacionalização dos sistemas de custos;
- monitorar o desenvolvimento e implantação de sistemas de custos sob a responsabilidade de cada organização federal;
- dar orientação técnica aos órgãos e entidades, no que couber, sobre mensuração e gestão de custos;
- promover a gestão do conhecimento em custos; e
- coordenar ações de capacitação em gestão de custos.

#### 6. CAPACITAÇÃO PERMANENTE

O Poder Executivo Federal promoverá amplo programa de capacitação em mensuração e gestão de custos, de modo a constituir, no menor prazo possível, um quantitativo expressivo de pessoal qualificado e a consolidar uma cultura de custos na Administração Pública Federal.

## 7. GESTÃO DO CONHECIMENTO

As atividades vinculadas à criação, armazenamento e difusão do conhecimento em mensuração e gestão de custos receberão prioridade na implantação da Política de Custos.

Esta diretriz reconhece expressamente que as atividades (ou processos) de gestão do conhecimento em custos ocupam um lugar central na Política de Custos, pois o conhecimento técnico-gerencial sobre metodologias de custos, incorporadas ou não em bancos de dados informatizados, assim como o uso correto dos indicadores de custos na busca da otimização do desempenho, é fundamental.

## VI - RECOMENDAÇÕES

### ***a. Projeto de lei para criação de cargos (DAS 101.5, DAS 101.4, DAS 101.3 e DAS 101.2) em níveis setoriais e seccionais da estrutura do Sistema de Custos***

O sistema de custos deverá estar sustentado por uma estrutura organizacional composta por unidades setoriais e seccionais, pois, em caso contrário, o sistema de custos será percebido pelos órgãos e entidades da Administração Federal como mais um encargo, de considerável complexidade, além dos já exigidos pela legislação. Ademais, a incipiente cultura de custos vigente seria um obstáculo intransponível sem a presença de unidades setoriais e seccionais do sistema de custos. Desta forma, para o sistema funcionar é absolutamente essencial o investimento em constituição de uma estrutura organizacional especializada que tenha capacidade técnica de perseguir os objetivos da Política de Custos.

É claro que a criação de cargos que resulte em aumento da despesa requer projeto de lei para a sua criação. A lei deveria criar ao menos um DAS 101.4 para o Gerente de Custos, dois DAS 101.3 (Coordenador de Apuração de Custos e Coordenador de Gestão de Custos) e mais quatro FCTs para técnicos especializados em custos. O órgão central de custos, ao qual estão vinculados os setoriais e seccionais propostos, também terá de ser dotado de uma estrutura, a saber: ao menos um DAS 101.5, dois DAS 101.4, quatro DAS 101.3 e quatro DAS 101.2.

O Projeto de lei seria proposto pelas autoridades competentes (do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e do Ministério da Fazenda) ou, no caso edição do Decreto nos termo do anexo, pelo Comitê Gestor do Sistema de Custos.

### ***b. Criação de uma rede de colaboradores***

É importante consolidar a experiência acumulada em mensuração e gestão de custos nos anos anteriores na Administração Pública Federal. Para tanto, a Comissão recomenda que seja constituída uma rede de colaboradores em gestão de custos, integrada ao Sistema de Custos, que propicie um ambiente comum para a troca de experiências, identificando ameaças e oportunidades na gestão de custos. A rede, por um lado, será um



ambiente de captação e de difusão de conhecimento em gestão de custos.

Por outro lado, a Rede será mais uma forma de motivar o desenvolvimento ou aprimoramento de projetos de sistemas de indicadores de custos assim como das melhores práticas em gestão de custos, uma vez que eliminará o relativo isolamento das experiências que vem sendo implementadas, oferecendo uma perspectiva mais abrangente e desafiadora, a partir da comparação das antigas e novas experiências. É claro que a Rede também oferecerá subsídios valiosos ao órgão central de custos, tanto do desenvolvimento de novas iniciativas, por contemplar uma dimensão explicitamente participativa, como também por veicular de forma mais dinâmica e interativa as iniciativas do órgão central.

A Rede possibilitará ampliar a cooperação além das fronteiras da Administração Pública, à medida que poderão ser cadastrados profissionais, acadêmicos e demais atores relevantes (*stakeholders*) relacionados à Política de Custos.

O moderador da Rede, assim como o suporte tecnológico da mesma deverá ser o órgão central de custos.

### ***c. Criação do sítio Custos Governamentais***

O sítio “Custos Governamentais” poderá ser mais um veículo de divulgação da Política de Custos (divulgação das diretrizes e ações propostas), assim como de difusão do conhecimento em gestão de custos. Poderá, inclusive, contemplar a porta de entrada para a Rede de Colaboradores. Dependendo da definição de seus conteúdos, poderá abrigar também as séries históricas de indicadores de custos e de desempenho.

O sítio deverá ser gerenciado pelo órgão central de custos.

### ***d. Convênio/Parceria com a ABC (Associação Brasileira de Custos) e Acordos de Cooperação Técnica Internacional***

A cooperação do Poder Executivo Federal com instituições como a Associação Brasileira de Custos deverá ser importante no processo de consolidação de uma cultura de custos no setor público, colocando a Administração Pública Federal em sintonia com os acadêmicos e profissionais da área. Esta proposição segue a mesma linha de incluir a ABC no conselho consultivo do Sistema de (Gestão de) Custos. O convênio, instrumento da cooperação, poderá formalizar vários mecanismos de cooperação técnica.

Acordos de Cooperação Técnica Internacional com governos estrangeiros e instituições multilaterais deverão trazer bons frutos para ampliar, consolidar e legitimar a Política de Custos que está sendo recomendada. O Governo Federal dos Estados Unidos, em particular, teve uma experiência de vanguarda na década passada no que tange à mensuração e gestão de custos. Em termos acadêmicos, aquele país também se apresenta como vanguarda na criação de conhecimento sobre gestão de custos e gestão do desempenho, além de temas correlatos como logística.

Além do conhecimento que pode ser adquirido com as parcerias sugeridas, há também que se considerar que tais arranjos deverão propiciar maior estabilidade e motivação

na condução da Política de Custos.

***e. Portarias de constituição de 2 grupos de trabalho***

A Comissão Interministerial recomenda ainda que, enquanto o Decreto que institui o Sistema de Custos não for editado, o Governo Federal promova a edição de Portarias que instituem dois Grupos de Trabalho Interministeriais, a saber:

- GTI-Capacitação: composto por representantes do MPOG, MF, ENAP e ESAF, com colaboração da ABC; e
- GTI-Normatização: composto por representantes do MPOG, MF, gerentes dos sistemas de indicadores de custos já existentes, SPOA-MF e SPOA-MP, e colaboração de um consultor e da ABC.

***f. CONTRATAÇÃO DE CONSULTORIA para:***

- dar suporte às atividades de capacitação;
- promover a especificação de padrões mínimos;
- dar suporte à elaboração de um manual de apuração de custos;
- dar suporte técnico à gerência executiva; e
- dar orientação a um eventual desenvolvimento de aplicativos.

***g. DIVULGAÇÃO DA POLÍTICA DE CUSTOS através de:***

- Livro Branco “Política de Custos”;
- Divulgação do Relatório final para os membros atualmente já cadastrados na Rede de Colaboradores; e
- Divulgação de *releases* em sítios eletrônicos do governo.

***h. ADOÇÃO DE SISTEMAS DE INCENTIVOS PARA A GESTÃO DO DESEMPENHO;***

Criação de um Grupo de Trabalho Interministerial - GTI-Incentivos para fazer um estudo técnico sobre a possibilidade de adoção de incentivos associados ao desempenho auferido. Adicionalmente, poderia ser interessante realizar um workshop ou seminário sobre o tema.

***i. PLANO DE CAPACITAÇÃO DE SERVIDORES***

É recomendável que, mesmo antes da eventual edição de um Decreto nos termos do anexo, seja constituído um Grupo de Trabalho Interministerial (GTI-Capacitação) para o detalhamento de um programa de capacitação de servidores federais em mensuração e gestão de custos nos termos propostos no anexo. Possivelmente esse GTI poderia ser

instituído por Portaria Interministerial.

***j. ELABORAÇÃO DO MANUAL DE CUSTOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL***

É recomendável que, mesmo antes da eventual edição de um Decreto nos termos do anexo, seja constituído um Grupos de Trabalho Interministerial (GTI-Normatização) para o detalhamento dos padrões operacionais mínimos requeridos para a implementação de um conjunto básico de indicadores de custos e também para a definição de parâmetros referenciais norteadores do desenvolvimento de projetos de sistemas de indicadores de custos. Os padrões mínimos e os parâmetros dos projetos comporão o ***Manual de Custos do Poder Executivo Federal***. Seria altamente recomendável que um Consultor com expertise em mensuração de custos no setor público complementasse o trabalho deste GTI-Normatização. Entende-se que esse GTI poderia ser instituído por Portaria Interministerial.

***k. FOMENTO DE PROJETOS-PILOTO DE SISTEMAS DE CUSTOS;***

Considera-se conveniente que o Governo Federal e, especificamente o Comitê Gestor do Sistema de Custos, previsto na minuta de Decreto anexa, avaliem a conveniência de fomentar projetos-piloto de sistemas de indicadores de custos que satisfaçam requisitos tais que o conhecimento acumulado em tais projetos possa ser posteriormente difundido por toda a Administração Pública Federal. Esse é o caso, em particular, dos sistemas de custeio baseados em atividades (método ABC de custeio).

Para tanto, seria essencial que fosse constituída uma fonte específica de financiamento para tais projetos-piloto.

## **VII – CONCLUSÕES**

A principal conclusão da Comissão diz respeito ao caráter imprescindível da definição de uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, dada a dimensão cultural do problema. Nesse sentido, a Política de Custos deve deixar claro quem deve fazer o quê e como deve ser feito. Embora o setor privado apure e gerencie custos há cerca de um século, apenas recentemente o serviço público começou a desenvolver experiências neste campo.

Como já foi explicitado no item referente aos pressupostos, a dificuldade começa na definição “do que fazer” e “de quem vai fazer”. Reconhecendo tais dificuldades, a Política de Custos responde com as diretrizes de gradualismo e de abrangência. Essas diretrizes estabelecem que as próprias organizações federais serão as responsáveis pela apuração de seus indicadores de custos num primeiro momento, bem como pelo desenvolvimento de seus sistemas de custos em momento subsequente. Por conseguinte, todas as organizações federais cumprirão as normas prescritas pela legislação. Porém, sugere-se que a mensuração de custos seja implementada de forma gradual. Este é o reconhecimento da Comissão de que a capacidade das organizações de construir sistemas de custos é bastante desigual.

Outra dificuldade existente para o cumprimento dos objetivos da Política de Custos refere-se à questão “como fazer”. Esta, aliás, não é apenas uma dificuldade típica do setor público, mas também do setor privado. Ao adotar a diretriz da flexibilidade, a Política de Custos abre um leque de possibilidades para a implementação de sistemas de custos, evitando limitar ainda mais o universo de soluções possíveis, além de fortalecer as iniciativas pioneiras.

Por fim, a Política de Custos proposta também reconhece explicitamente a dimensão cultural do problema. Por isso, não se limitou a orientar quem faz, o que faz, como faz. Não se trata apenas de medir custos, de constatar o desempenho deficiente, mas de municiar a gestão de custos, em sintonia com a gestão do desempenho, na busca efetiva de mudança organizacional.

A Comissão Interministerial entende que, no curto prazo, os fatores críticos de sucesso para a implementação da Política de Custos ora proposta são:

1. a edição de uma legislação (especialmente um Decreto nos termos formulados em anexo);
2. a constituição de um *órgão central de custos*, que tenha a atribuição de comandar e coordenar o processo de implantação do sistema de custos do poder executivo federal; e
3. início do programa de capacitação dos servidores.

No médio prazo, entretanto, os fatores críticos de sucesso da Política de Custos são:

1. a criação, por lei, de cargos para compor a estrutura das unidades setoriais e seccionais do sistema (de gestão) de custos, com cargos providos preferencialmente por pessoal altamente qualificado pelo programa de capacitação já em execução, dado que serão os ocupantes destes cargos que terão a responsabilidade estratégica de modelar os sistemas de indicadores de custos, assim como promover a otimização do desempenho com base na gestão (estratégica e operacional) de custos;
2. a gestão do conhecimento em custos;
3. a continuidade do programa de capacitação (que deverá ter caráter permanente); e
4. a adoção de um sistema de incentivos associados a desempenho institucional (devidamente mensurado).

Os objetivos centrais da Política de Custos propostos constituem-se em desafios formidáveis. A consecução desses objetivos promoverá verdadeira revolução gerencial na APF.

**ARIOSTO ANTUNES CULAU**  
*Presidente da Comissão*

**MARTIN FRANCISCO DE A. FORTIS**  
*Secretário da Comissão*

**BRUNO CÉSAR GROSSI**

**DENIS SANT'ANNA BARROS**

**ALEXANDRE KALIL PIRES**

**MARCOS ALONSO**

**LUCIANO OLIVA PATRÍCIO**

**PETRÔNIO D. CASTELO BRANCO**

**HELOÍSA TEIXEIRA SAITO**

**ISALTINO ALVES DA CRUZ**

**JOSÉ ANTONIO M. P. JÚNIOR**

**HAROLDO C. S. AREAL**

## ANEXO I

### SUGESTÕES DE PADRÕES MÍNIMOS (sugestões para a discussão no GTI-Normatização)

Os sistemas de custos da Administração Pública Federal devem observar padrões mínimos no que tange à sua especificação e operação. Tais padrões devem ser estabelecidos em legislação ou fixados pelo Órgão Central de Custos e referem-se à definição de:

1. objetos de custeio de caráter obrigatório, tais como:
  - a. custo da força de trabalho;
  - b. custo dos produtos das ações orçamentárias;
  - c. custo dos programas do PPA; e
  - d. custo das principais unidades de cada órgão e entidade.
2. prazos de apuração e divulgação do conjunto básico de indicadores de custos;
3. prazos para a formulação e implementação dos projetos de sistemas de custos; e
4. padrões operacionais para:
  - a. a geração dos indicadores de custos, incluídas as rotinas de alimentação de dados, documentação e armazenamento de informações, de modo a viabilizar procedimentos de auditoria operacional; e
  - b. a importação de dados dos Sistemas Estruturadores (SIAFI, SIAPE, SIDOR, SIASG, SIGPLAN e SIORG) e dos sistemas corporativos setoriais/seccionais (sistemas de almoxarifado, patrimônio, de gestão de contratos, de convênio, etc).

**ANEXO II**  
**PROGRAMA DE CAPACITAÇÃO**  
(sugestões para o GTI-Capacitação)

O Poder Executivo Federal promoverá amplo programa de capacitação em mensuração e gestão de custos, ficando sob a responsabilidade:

- do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: a formulação e avaliação do programa;
- da Fundação Escola Nacional de Administração Pública - ENAP: a execução do mesmo.

**MÓDULOS (OU CONTEÚDOS)**

I - Apresentação da Política de Custos: pressupostos, objetivos, diretrizes, recomendações;

II - Mensuração de Custos:

- conceitos básicos;
- padrões operacionais a serem observados; e
- procedimentos para a apuração do Conjunto Básico de Indicadores;

III - Orientação para o desenvolvimento de projetos de Sistemas de Custos

IV - Orientação sobre Gestão de Custos: gestão estratégica de custos (a dimensão custos na formulação dos programas - início do ciclo do PPA), ações de melhoria contínua ou reestruturação de resultem em redução de custos e otimização do desempenho organizacional tais como competição administrada, compartilhamento de recursos, mapeamento e redução de atividades que não adicionam valor, criação de incentivos para a redução de custos, gestão do conhecimento em custos (difusão das melhores práticas), etc.

**PÚBLICO ALVO**

Definição de Público-alvo (turmas fechadas): a) Dirigentes; b) (potenciais) Gerentes de Custos; c) Técnicos que irão trabalhar com os Sistemas de Custos; d) Equipes de formulação e implantação dos projetos de sistemas de custos; e e) outros *stakeholders* (potenciais usuários de indicadores de custos).

**QUANTITATIVO DE PESSOAS**

Estimar quantitativos de pessoas a serem treinadas e de despesas com capacitação:

- 2 pessoas (1 coordenador e um técnico) da CoGPL, CoGOF, CoGLog e CoGRH, e pelo menos um Coordenador-Geral (ou equivalente DAS 101.4) da SPOA ou Secretaria Executiva; e
- mínimo de três (03) servidores de cada Secretaria do Ministério, sendo um ocupante de cargo DAS 4, para cada Secretaria.

Os mesmos quantitativos deverão ser observados nas Autarquias e Fundações Públicas para as correspondentes unidades da estrutura organizacional (Diretoria de Administração e Finanças no lugar da SPOA e Diretorias no lugar das Secretarias Finalísticas).

### FINANCIAMENTO

Será definida dotação orçamentária própria para este programa de capacitação junto à ENAP, de modo o programa de capacitação não dependa de recursos dos setoriais/seccionais. Isso não impede que os setoriais/seccionais utilizem recursos próprios para ampliar o quantitativo de pessoal a ser capacitado.

### ATIVIDADES COMPLEMENTARES

- WORKSHOP - Realização de Workshop de alto nível sobre Gestão de Custos (palestrantes internacionais e/ou nacionais "de peso").
- DIVULGAÇÃO DOS SISTEMAS JÁ EXISTENTES;
- CURSO À DISTÂNCIA

Deverão ser incluídos ainda os itens:

- Jornadas sobre a Política de Custos do Governo Federal;
- Formação de Multiplicadores;
- Curso de Especialização em Gestão de Custos;
- Cursos presenciais: na ENAP e nos próprios órgãos setoriais e seccionais;
- Cursos à distância;
- Workshop "Experiências Internacionais em Custos no Setor Público"; e
- Estimativa de custos da "Capacitação em Custos".