

**GESTÃO DE CUSTOS PELA MELHORIA DA
QUALIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM
ESTUDO EMPÍRICO ENTRE ORGANIZAÇÕES
BRASILEIRAS**

Julio César de Campos Fernandes
Valmor Slomski

GESTÃO DE CUSTOS PELA MELHORIA DA QUALIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO EMPÍRICO ENTRE ORGANIZAÇÕES BRASILEIRAS

Julio César de Campos Fernandes
Valmor Slomski

RESUMO

Este artigo traz uma reflexão sobre as condições de monitoramento e avaliação do custeio operacional nas organizações públicas brasileiras e sua relação com a efetividade do próprio processo de melhoria da qualidade da gestão pública. Não obstante o conhecimento agregado pelos fundamentos teóricos apresentados no trabalho, que referenciam os dois temas interligados: qualidade e custos na Administração Pública, estão também demonstrados os resultados de uma pesquisa empírica realizada junto a 16 (dezesesseis) organizações públicas, entre os Poderes Executivo e Judiciário, envolvendo os três níveis de atuação governamental: Federal, Estadual e Municipal. O estudo evidenciou fortes indícios do vínculo entre o desenvolvimento das práticas de gestão de custos nas referidas organizações e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade. Entre as constatações deste levantamento, também estão registradas as práticas mais adotadas pelas instituições que compuseram a amostra, diagnosticando-se o nível de conscientização de seus gestores quanto à necessidade de se buscar o alinhamento de todas essas práticas em prol da qualidade dos gastos públicos.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	3
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	6
2.1 A gestão de custos na promoção da qualidade dos gastos públicos.....	6
2.2 Relação entre “qualidade” e “custos” no processo de melhoria da gestão pública.....	10
2.3 Sinais de maior atenção à qualidade dos gastos públicos e à busca pela demonstração de valor econômico do serviço público.....	12
3 METODOLOGIA.....	15
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	17
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
6 REFERÊNCIAS.....	26

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho investiga a relação entre o desenvolvimento dos métodos de identificação, controle e gerenciamento de custos na Administração Pública brasileira e o processo de melhoria da qualidade no serviço público, promovido no país a partir dos programas e ações governamentais advindos com as Reformas do Aparelho do Estado e da Gestão Pública.

Pode-se considerar bastante expressiva, em especial a partir do final da década de 90, a quantidade de experiências do setor público brasileiro com os chamados “programas de melhoria da qualidade”, formados por um conjunto de ações e projetos para melhorar, de forma pontual ou contínua, a qualidade de produtos e serviços fornecidos aos cidadãos ou dos próprios processos internos das organizações públicas brasileiras. Note-se, contudo, que os esforços políticos e estratégicos dirigidos à promoção de transformações organizacionais no Aparelho do Estado vinham se concentrando, até certo momento, tão somente em fatores de gestão da qualidade (administração por processos, imagem institucional, foco no cliente etc.), ou ainda, no aumento das receitas associado à redução das despesas públicas, sem que se observasse a grande necessidade de aprimoramento das práticas de gestão dos custos nos níveis tático e operacional. Outra percepção comum apresentada entre os trabalhos publicados e na visão de muitos profissionais envolvidos em tais ações e projetos é o baixo grau de efetividade de tais empreendimentos.

Nesse contexto, convém uma reflexão quanto às condições de monitoramento e avaliação do custeio operacional nas organizações públicas brasileiras e sua eventual relação com a efetividade no gerenciamento da qualidade pelas mesmas. Assim, o objetivo deste artigo é estudar a ocorrência da mensuração e análise dos custos nessas organizações, bem como o uso adequado destas práticas no processo de tomada de decisões, em decorrência de uma maior preocupação com a qualidade da gestão; pois, como afirma Bresser Pereira (LEVY & DRAGO, 2005, p.22), “a motivação fundamental da Reforma da Gestão Pública de 1995/98 foi exatamente essa: permitir que o Estado Brasileiro lograsse maior quantidade e melhor qualidade dos seus serviços públicos, a um custo menor.”

E como saber se este objetivo está sendo alcançado se não houver mensuração adequada de todos os custos relacionados à prestação dos serviços

públicos? Como demonstrar o real valor do serviço público sem que haja desenvolvimento de um processo de gestão de custos nas organizações o realizam?

Muitas organizações dispõem de grandes esforços políticos e gerenciais para uma implementação bem sucedida de seus projetos e ações de melhoria da qualidade da gestão ou dos serviços/produtos que fornecem, mas não incluem como elementos decisórios os custos correlatos. De fato, valorizam-se, usualmente, alguns aspectos de gestão orçamentário-financeira, porém com foco mais amplo e genérico, sem consideração do custeio do processo de realização dos serviços/produtos ou até o custo de seus próprios programas de melhoria da qualidade. Coincidentemente, poucas conseguem manter de maneira efetiva tais programas.

Por outro lado, há também organizações do setor público que vêm obtendo êxito com a efetividade de seus projetos de melhoria e ainda gerando aprendizagem/crescimento para seu modelo de gestão. Talvez seja esta a fase mais propícia, na linha do desenvolvimento institucional, para que o gestor público reconheça a necessidade de apropriação de suas ferramentas de gestão para o desenvolvimento de um sistema de custeio. Uma vez usuário de práticas gerenciais mais dinâmicas e modernas, imagina-se que o corpo diretivo de uma instituição pública sinta maior segurança para atender adequadamente às recentes diretrizes legais referentes à gestão dos custos no serviço público.

A bibliografia pesquisada indica que o sucesso efetivo dos programas de melhoria da qualidade, nos diversos tipos de organização, envolve necessariamente a mensuração e análise dos “custos da qualidade” – que podemos considerar produto do processo de gestão de custos, pois se trata de informação específica depurada a partir de um sistema de custeio eficaz – e, ainda, demonstra que tal prática gerencial tem demanda cada vez maior para o *accountability* das organizações públicas. Desta forma, o problema em comento se relaciona não apenas à Qualidade no Serviço Público, mas, principalmente, aos processos de controladoria e governança na gestão pública, visto que estes se alicerçam nas práticas de gestão dos custos para evidenciação da qualidade dos gastos públicos.

O estudo empírico apresentado neste trabalho demonstra o resultado de uma pesquisa de campo realizada por meio de um questionário disponibilizado em formulário on-line em *site* especializado da internet, que registrou preenchimentos por representantes de 16 (dezesesseis) organizações públicas, vinculadas aos

Poderes Executivo e Judiciário, envolvendo as três esferas do Estado (federal, estadual e municipal). Em seus resultados estão evidenciados fortes indícios da relação entre o desenvolvimento de práticas de gestão de custos nessas organizações e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade. A pesquisa registrou ainda as práticas mais adotadas pelas instituições que compõem a amostra e diagnosticou o nível de conscientização de seus gestores quanto à necessidade de se buscar o alinhamento de todas essas práticas em prol da promoção da qualidade dos gastos públicos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A gestão de custos na promoção da qualidade dos gastos públicos

Uma reflexão a respeito da classificação dos gastos públicos é provocada quando da análise dos dispêndios com implantação de práticas gerenciais, como aqueles para a obtenção e manutenção dos certificados de sistemas de gestão da qualidade e/ou ambiental ou para o reconhecimento de prêmios de excelência da gestão. Ou seja:

- uma vez que o retorno esperado com os benefícios gerados por esses serviços normalmente se obtêm em longo prazo, objetivando o atendimento às demandas do cidadão e o próprio funcionamento do Aparelho do Estado, tais gastos não poderiam ser chamados de “investimentos”?
- caso o mais adequado não seja classificar tais gastos como investimentos, veremos ainda na seqüência deste trabalho que os mesmos poderiam ao menos compor relatórios de custos da qualidade e/ou ambientais.

Para Robles Jr. e Bonelli (2005, p.52), os custos da qualidade também podem ser entendidos como investimentos de recursos em produtos ou serviços, com o objetivo de atribuir características de diferenciação e satisfazer plenamente ao cliente (neste caso o cidadão/usuário dos serviços públicos). Os gastos realizados com programas e projetos voltados para a melhoria da qualidade da gestão pública são sempre realizados com a justificativa de uma expectativa de retorno na qualidade do serviço público percebida pelo cidadão, assim como na economia futura de custos operacionais em função do aumento da eficiência organizacional.

Segundo os mesmos autores (2006, xi) os sistemas de custeio são base para o bom funcionamento e eficácia dos programas de qualidade, pois através destes constata-se que os processos produtivos (ou de realização dos serviços), ao serem melhorados, não comprometem a viabilidade econômica do empreendimento. Afirmam ainda que, de fato, a qualidade é quantificável; que as empresas só poderão conhecer os seus custos da qualidade e ambiental se a evolução do seu padrão efetivamente os mensurar. Mensurar para quantificar. Quantificar para

avaliar a relevância e direcionar as ações dos gestores. E, como bem lembrado por Reis e Pires (2005, p.11), a mensuração dos custos da qualidade é uma ferramenta com alto poder decisório no processo de gestão empresarial.

[...] a eficácia resultante da implantação do Sistema da Qualidade fica obscura quando da análise dos resultados gerados. [...], através dos indicadores e do custo da qualidade, fica-se conhecendo o estado da arte (Qualidade) dentro da empresa. [...] os Custos da Qualidade quando mensurados e analisados corretamente podem contribuir significativamente como base fundamentadora para aplicação de um Sistema Integrado de Gestão da Qualidade.

Certamente que tais empreendimentos trazem consigo expectativa de retorno quando avançam em dois ou mais mandatos de gestão do corpo diretivo de uma organização pública. No entanto, é nessa fase de transição que as diferenças políticas provocam a quebra da manutenção do alinhamento estratégico, permitindo, inclusive, o abandono das práticas geradas com o referido investimento. Como bem comentado por Reis (2005, p.5), a descontinuidade dos sistemas de gestão da qualidade já vem sendo percebida por vários autores, no entanto, poucos têm avaliado quais são as prováveis causas deste acontecimento.

Pode-se então imaginar que, quando da elaboração dos projetos e programas para sua inclusão no planejamento orçamentário, prudente seria avaliar não somente os custos previstos para sua operacionalização, como também os custos de oportunidade inerentes às reais perspectivas de sua efetividade. Entendo-se por *efetividade*, neste caso, o grau de disseminação e continuidade das ações previstas pelo programa ou projeto e a repercussão em longo prazo de seu impacto positivo para a organização.

Já na década de 80, um decreto presidencial (Decreto nº 93.872/86) trouxe à tona definições sobre a relação entre a apuração de custos e a avaliação do desempenho gerencial na Administração Pública, presentes em seus artigos 137 (apuração do custo dos projetos e atividades com o intuito de evidenciação dos resultados da gestão) e 142 (custos dos projetos e atividades como objeto de auditoria para verificação dos objetivos alcançados); no entanto, o assunto ainda não apresentava força condizente com sua real importância.

Ainda em relação à importância da contabilidade de custos para a manutenção dos programas de melhoria da qualidade nos serviços públicos, fundamentando-se nas definições do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), publicado em 1995, Lavínia de Lima Galvão aborda de forma

interessante em sua Dissertação (Mestrado) a relação entre os esforços do Poder Público para o gerenciamento da qualidade, que visa à satisfação do cliente, e a necessidade de uma adequada gestão dos custos para garantir esse processo:

[...] Um gerenciamento da qualidade consistente demandaria do Estado um conjunto de políticas específicas, entre elas a implementação da contabilidade de custos, a descentralização da autoridade às pessoas responsáveis pela execução da tarefa, a redução de custos e o desenvolvimento de sistemas para realocação de funcionários e, por fim, os novos sistemas de medição de desempenho. Os atuais sistemas de medição e de informações gerencial e financeira são inadequados para a tomada de decisão. As medidas mais freqüentes de desempenho governamental, produtividade e respeito aos orçamentos e cronogramas, não apresentam o nível de qualidade dos serviços executados e são inadequadas na avaliação da eficiência. Guiar as organizações públicas em direção à melhoria e manter-se informado quanto ao progresso obtido requer a adoção de três medidas de desempenho: a satisfação do cliente, o custo da qualidade e a contabilidade de custos. (2001, p.50, grifo nosso)

Em consonância às idéias acima defendidas estão os argumentos de apresentação de um documento do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, recentemente publicado (BRASIL, set/2008), que traz orientações sobre os sistemas de informações de custos do Governo Federal:

O desafio que hoje se impõe ao Setor Público é avançar em novas frentes de aperfeiçoamento da gestão, visando melhorar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado, sem perder de vista os avanços alcançados na área fiscal. Para tanto, cabe adotar novamente um amplo conjunto de medidas, visando o aperfeiçoamento da ação governamental em todas as etapas do ciclo do gasto público. Nesse sentido, é fácil perceber que a utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas é relevante para o desenvolvimento da gestão. Apesar desse sentimento generalizado, o arcabouço conceitual existente e as práticas atualmente adotadas pouco contribuem para orientar o desenvolvimento de sistemas de custo no setor público brasileiro. Por isso, mostrou-se relevante desenvolver estudos com vistas à constituição de um referencial teórico que possa orientar o desenvolvimento e a implantação de sistemas de informação de custos nas entidades governamentais.

Alonso (1999, p.39) afirma que o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para uma alocação eficiente de recursos e o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Desta forma, o elemento essencial para uma contabilidade de custos é exatamente o conhecimento dos custos da organização. O reconhecimento e a classificação de custos na realização dos serviços públicos já possibilitariam atingir uma alocação eficiente de recursos pelo Estado. E seria um grande indicador de avaliação de desempenho.

Apesar de todas as dificuldades existentes nas organizações públicas brasileiras – enfatizadas pelos autores e gestores consultados nesta pesquisa – para

o desenvolvimento, implantação, manutenção e utilização adequada de um sistema de custeio operacional, deve-se considerar o avanço representado pela LRF (Lei Complementar nº 101/2000) para uma adesão consciente das práticas de gestão dos custos no serviço público do país.

No trabalho coordenado por Vignoli (2002, p.34-39), comenta-se sobre o vínculo existente entre dois artigos da LRF que reforçam a obrigatoriedade da utilização de um sistema de custos para fins gerenciais, de controle e avaliação. Pela definição de seu art. 4º, no inciso I, alínea “e” (Capítulo I, Seção II), a LRF acrescenta ao disposto no § 2º do art. 165 da CF/88 que *a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá também sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos*. Já no §3º do art. 50 – localizado no Capítulo IX, Seção II – que trata das definições para a escrituração das contas públicas, a LRF determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Contudo, Vignoli faz algumas ponderações. Ele ressalta que a implantação de um sistema de custos demanda estudos e levantamentos cujo resultado somente será útil se o trabalho for efetuado com critérios bem definidos e com a visão de que nenhum sistema é uma panacéia que resolverá todos os problemas da organização de imediato, mas, ao contrário, após sua implantação, deverá desenvolver-se e aprimorar-se continuamente. É fato que a obtenção de informações sempre vem acompanhada de gastos. Portanto, no momento de se definir a implantação de um sistema de custos, a questão da relação custo-benefício de informações deve ser levada em conta, pois não é raro encontrarem-se inúmeros demonstrativos com números e dados que nunca são utilizados.

Na mesma direção seguem as orientações do Ministério do Planejamento (2008, p.8):

[...] o melhor sistema de custos não é o mais perfeito, mas o que melhor se presta à tomada de decisão. Essa afirmação se associa a duas constatações: em primeiro lugar, desenvolver um sistema de custos em uma organização é tarefa que requer grande mobilização de recursos, inclusive humanos, perseverança, liderança e tempo para aperfeiçoamento progressivo; em segundo lugar, diante das inúmeras limitações a que estão sujeitos tais sistemas, cabe maximizar os esforços desenvolvidos, buscando-se as soluções mais simples e que melhor permitam viabilizar informações necessárias à tomada de decisão.

2.2 Relação entre “qualidade” e “custos” no processo de melhoria da gestão pública

Existem diversas definições para qualidade. A qualidade absoluta não existe, ela é diferente para cada pessoa. Há diversas necessidades e desejos almejados por cada cliente e todos avaliam a qualidade do produto que compraram ou do serviço que contrataram baseando-se no grau em que essas necessidades e expectativas foram atendidas.

Uma definição de qualidade em poucas palavras é a de Juran (1997), ao conceituá-la como *a adequação do uso*, um dos conceitos mais disseminados na literatura. Já para Feigenbaum (1994), qualidade é a determinação do cliente, ou seja, é a combinação de características de produtos e serviços referentes a marketing, engenharia, produção e manutenção, por meio das quais produtos e serviços em uso corresponderão á expectativa do cliente, medido através das necessidades percebidas que representem uma meta num mercado competitivo e experiente. Crosby (1998) afirma que qualidade é a *conformidade com os requisitos*. Entendendo-se “requisitos” como as características cuidadosamente analisadas e detalhadas que definem o trabalho. Se um produto satisfaz todos os requisitos de acordo com o seu modelo padrão, ele é um produto de qualidade. E Oakland (2003) ensina que qualidade depende fundamentalmente da percepção de cada um; o que tem qualidade para algumas pessoas pode não suprir as necessidades de outras.

Considerando-se ainda a importância da série de normas ISO 9000, utilizadas para implementação de boas práticas de gestão da qualidade em organizações de diversos tipos no mundo inteiro, cabe citar a definição expressa em sua norma de fundamentos e vocabulário, a NBR ISO 9000:2000 (ABNT, 2000), que descreve “qualidade” como sendo *o grau no qual um conjunto de características inerentes satisfaz a requisitos*. É interessante notar que a ISO define “satisfação do cliente” como sendo *a percepção do cliente do grau no qual os seus requisitos foram atendidos*. Ou seja, a satisfação do cliente é obtida quando o mesmo percebe que a qualidade por ele esperada foi alcançada.

O ponto comum das diversas abordagens é a satisfação das necessidades de requisitos definidos pelas partes interessadas, em especial, o consumidor/usuário. E esta satisfação pode ser representada, por exemplo, na adequação do uso defendida por Juran; nas características de produtos e serviços

que correspondem às expectativas do cliente (Feigenbaum) ou na dependência da percepção pessoal de qualidade do indivíduo (Oakland).

Para qualquer organização, a satisfação das expectativas do cliente constitui o fator fundamental de sucesso. Uma vez que não se pode fixar um padrão de referência, a qualidade é medida pela efetiva “felicidade” do usuário. Por isso, deve-se sempre estar atento para que a qualidade técnica e a qualidade percebida estejam coerentes com a imagem que o cliente fez daquilo que adquiriu. Se, ao contrário, houver diferenças entre as expectativas e a oferta, a empresa arrisca-se não apenas a perder a credibilidade daquele cliente, como também de uma série de consumidores potenciais que tal cliente influenciou negativamente.

Visto que a pesquisa bibliográfica do presente artigo chegou a diversas definições para a “Qualidade”, sendo elas, em sua maioria, originadas e aplicadas ao meio empresarial, faz-se necessário apresentar uma conceituação apropriada aos objetivos deste trabalho, preocupando-se, inclusive, com a vinculação da gestão da qualidade ao sistema de custeio nas organizações brasileiras de administração pública. Desta forma, podemos considerar o entendimento de que “Qualidade, no âmbito da Gestão Pública”, *é o conjunto de atributos que define um padrão para determinado produto, processo ou sistema, que atenda aos requisitos especificados pelo cliente/usuário do serviço público (o cidadão) para sua aceitação, manutenção e melhoria.*

Lembramos ainda haver um equívoco bastante comum entre a utilização dos conceitos de qualidade e de excelência. Por isso, convém ressaltar o entendimento de suas diferenças:

- **Qualidade** concerne à situação padrão, ao estado em que se encontra determinado produto/serviço, processo ou sistema, considerando o conjunto de seus atributos, conforme os requisitos especificados para sua aceitação, manutenção e melhoria, que satisfaçam as necessidades e expectativas do cliente/usuário/cidadão.
- **Excelência** é a superação dos padrões de qualidade existentes. Está fortemente relacionada a uma ampla visão estratégica do negócio e à comparação de seus atributos e desempenho com um referencial apropriado. Sua definição reúne necessariamente os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade.

No avanço desta discussão para o campo dos gastos públicos, o questionamento feito pelos interessados na qualidade da gestão pública é:

Quanto custa a qualidade de uma organização pública? Ou, ainda, quanto custa o processo “Qualidade” em uma organização pública?

Um freqüente obstáculo à implantação e consolidação dos programas de melhoria da qualidade nas organizações é o pensamento de que a qualidade significa, necessariamente, alto custo para a empresa. Contudo, sabe-se também que o baixo investimento em qualidade acarreta fatalmente em altas perdas financeiras, devido à má-qualidade. E é por isso que um sistema de custos deve fornecer informações sobre os custos dos processos e sua respectiva lucratividade. Esses dados servirão de base para escolha de processos críticos, análise das sugestões de melhorias, estabelecimento de metas, análise da eficiência e eficácia dos processos e identificação de oportunidades de melhoria.

Conforme as orientações para sistemas de informações de custos do Governo Federal (2008, p.6), em última instância a avaliação do gasto público constitui também uma avaliação da gestão pública, compreendendo as dimensões: *Políticas Governamentais; Estratégias, Estrutura organizacional; Processos de Trabalho; Pessoas e Tecnologia.*

Portanto, para uma organização pública, o alinhamento da gestão de seus custos aos projetos e ações para melhoria da qualidade da gestão exigirá um importante empenho de sua Alta Administração, já que visa à melhoria dos processos associada à otimização dos gastos públicos. E seu custo orçado deverá então se tornar uma das metas a serem alcançadas por meio de melhorias contínuas na qualidade da gestão.

2.3 Sinais de maior atenção à qualidade dos gastos públicos e à busca pela demonstração de valor econômico do serviço público

Em setembro de 2007 o Superior Tribunal de Justiça realizou, em Brasília-DF, o primeiro congresso brasileiro com tema exclusivamente focado nas práticas de gestão de custos promovidas pela Administração Pública brasileira, reunindo apresentações de casos advindos de diversas áreas do setor público, nas três esferas do Poder e nos três níveis de Governo. Tal evento sinalizou que as atenções do Poder Público estão se voltando com maior entusiasmo para os assuntos em tela.

Constado como tópico de destaque no início do congresso, o debate sobre a apuração do valor econômico do serviço público provocou discussões que estabeleceram uma relação importante entre os custos do serviço público e o retorno obtido com estes investimentos, que se evidencia por valores intrínsecos e extrínsecos percebidos no resultado da qualidade do serviço público. Tema levantado por Slomski, na conferência de abertura do evento, baseando-se na própria obra (2005), que traz os caminhos para a demonstração do resultado econômico das atividades estatais e apresenta o “lucro social” decorrente da qualidade do serviço público, que é valor agregado distribuído ao cidadão, principal “acionista” do Estado.

Fato marcante nesse evento se registrou pela participação de organizações que, além de demonstrarem suas práticas de gerenciamento do custeio, apresentaram forte envolvimento com as práticas de gestão da qualidade e adequação de seus modelos de gestão a critérios de excelência comumente estabelecidos por organismos de avaliação e premiação de qualidade da gestão. Evidenciou-se a existência de organizações que perceberam na continuidade de suas práticas de gestão da qualidade e gestão estratégica um contexto apropriado ao desenvolvimento de mecanismos de mensuração e análise de custos. Sendo que, dentre estas, a maioria optou pelo uso do método ABC, justamente pela similaridade das necessidades gerenciais em sua implementação, como o mapeamento de processos e a padronização de procedimentos, ou sistematização do monitoramento de dados. Porém, nem todos nesta ordem, já que um dos conferencistas afirmou que somente após a implantação do sistema de custeio tornaram-se preparados para buscar certificações de sistemas de gestão da qualidade.

De fato, também ocorre a via reversa, pois, considerando-se o diagnóstico obtido pelo estudo empírico discutido mais à frente neste trabalho, sobre a questão que verificava o momento de início das práticas específicas de gestão da qualidade e/ou gestão ambiental, para quatro (25%) das organizações públicas participantes da pesquisa isso ocorreu “*somente após a implantação de um sistema de custeio baseado em atividades*”.

Outros indícios da preocupação do Estado com o tema em questão advêm de iniciativas do Poder Executivo. Como exemplo, lembramos que o Ministério da Fazenda acrescentou, a partir de 2006, a “Qualidade do Gasto Público”

como um dos temas do Prêmio Tesouro Nacional de Monografias. Tema similar também foi listado pelo Prêmio SOF de Monografias, já em sua primeira edição, promovido a partir de 2007 pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

E como exemplo mais recente, convém destacar a publicação do caderno “Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal” (BRASIL, 2008) – bastante referenciado neste capítulo –, que apresenta orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Esse documento nos traz a consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto (Portaria SOF nº 68, de 21-12-2007) e a continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26-10-2005.

3 METODOLOGIA

Este trabalho resulta da realização de um estudo bibliográfico sobre os conceitos coligados, seguido de uma pesquisa exploratória, por aplicação de um questionário, visando à obtenção de dados e informações empíricas sobre o problema em tela. A pesquisa teve como foco amostral organizações da Administração Direta ou Indireta, vinculadas a qualquer um dos Três Poderes do Estado, seja no âmbito Federal, Estadual ou Municipal, que obtiveram de alguma maneira o reconhecimento por seus projetos e ações relacionados à melhoria da qualidade dos produtos e serviços que fornecem e/ou dos processos internos necessários para sua realização, bem como estejam utilizando ou desenvolvendo práticas de gestão relacionadas a sistemas de custeio e contabilidade de custos.

Tal processo de pesquisa se deu mediante aplicação de questionário elaborado pelos autores, cujos preenchimentos foram submetidos por formulário *on-line* na *web*, elaborado e disponibilizado no portal “www.formsite.com”, e cujo *link* de acesso foi informado aos respondentes via e-mail; ou, ainda, preenchido/atualizado por respostas obtidas junto aos participantes em ligações telefônicas ou mensagens eletrônicas.

As indagações do questionário foram divididas em tópicos que facilitam a visualização dos fatores que estão sendo analisados. Seguem os tópicos de abordagem da pesquisa:

- a) histórico do(s) programa(s) de melhoria da qualidade na organização;
- b) características da gestão orçamentária e financeira na organização;
- c) situação atual do processo de gestão dos custos na organização; e
- d) opinião sobre a relação entre a gestão dos custos e a efetividade dos programas de melhoria da qualidade da gestão pública.

Os contatos, para divulgação da pesquisa e do link de acesso ao questionário, foram obtidos pelos dados divulgados por palestrantes e conferencistas do Congresso “Gestão de Custos na Administração Pública”, realizado no Superior Tribunal de Justiça em setembro de 2007; bem como por pesquisa na internet e pelo próprio *networking* dos autores.

Na pesquisa pela *web*, considerou-se, essencialmente, a página de contatos da Rede GesPública, formada pelos voluntários dos núcleos regionais do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização do Governo Federal, o

GesPública, vinculado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; e, ainda, a relação de instituições reconhecidas nas edições do Prêmio Nacional da Gestão Pública, antigo Prêmio de Qualidade do Governo Federal (PQGF), hoje administrado pelo próprio GesPública.

Para o levantamento dos dados, solicitou-se que algum gestor da organização convidada, preferencialmente vinculado à área responsável pelas práticas de gestão abordadas no questionário de pesquisa, acessasse a página com o formulário *on-line*, preenchesse respostas referentes à instituição pública que representava e submetesse ao final seu registro. O respectivo banco de dados, geração de estatísticas, tabelas e gráficos, entre outros recursos para armazenamento e análise dos resultados, são fornecidos pelo portal "FormSite.com".

Não houve visitas às organizações públicas participantes. Os preenchimentos do formulário *on-line*, por parte de seus representantes, foram submetidos entre os meses de maio a novembro de 2008, contabilizando um período de seis meses para realização desta pesquisa; sendo que, para três dessas organizações, houve duplicidade de preenchimento, ou seja, mais de uma pessoa submeteu suas respostas representando a mesma organização. Esses casos foram solucionados por comum acordo, a partir de contatos posteriores com os respondentes, de forma que se obteve apenas um diagnóstico final para cada instituição.

Convém ainda esclarecer que as organizações citadas no capítulo de discussão dos resultados, destacadas por seu maior envolvimento com as práticas de gestão em comento, autorizaram tal divulgação após contato, com confirmações registradas via e-mail. No entanto, outras duas organizações públicas que também se encontram na condição de serem citadas como referenciais não forneceram tempestivamente a resposta de autorização para sua divulgação, considerando-se o fechamento desta edição.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Obteve-se no período de maio a novembro de 2008 a participação de 16 organizações públicas brasileiras, sob a condição de possuírem práticas de gestão relacionadas a sistemas de custeio e contabilidade de custos, que podem ser entendidas como gestão de custos, processo em que se busca a apuração, monitoramento e gerenciamento de dos custos em níveis táticos e operacionais da organização; sob a condição adicional de possuírem histórico de promoção e manutenção de programas de melhoria da qualidade de seus processos organizacionais e/ou dos produtos/serviços que fornecem.

Quanto ao seu perfil, a amostra está representada de forma mais marcante por organizações públicas de administração direta, vinculadas ao Poder Executivo, da esfera federal, como demonstrado pelos números da tabela abaixo:

TIPO DE ORGANIZAÇÃO	PODER E ESFERA A QUE SE VINCULAM					TOTAL
	EXECUTIVO (62,5%)			JUDICIÁRIO (37,5%)		
	FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL	FEDERAL	ESTADUAL	
Administração Direta (62,5%)	1	1	2	4	2	10
Autarquia (18,75%)	2	-	1	-	-	3
Empresa Pública (12,5%)	2	-	-	-	-	2
Soc. Economia Mista (6,25%)	1	-	-	-	-	1
TOTAL	6	1	3	4	2	16

Figura 1 – Perfil da amostra de organizações públicas brasileiras para o presente estudo

Outra opção de qualificação oferecida no questionário para “tipo de organização” foi “Fundação instituída pelo Poder Público”, mas nenhuma delas se enquadrou nesta condição. Também não foi registrada a participação de nenhuma organização vinculada ao Legislativo. Contudo, sabe-se da existência de organizações vinculadas a este Poder que se encontram em condições de participação do referido diagnóstico, mas que não submeteram preenchimento do questionário, apesar de terem sido igualmente contatadas.

Parte desses resultados foge da lógica comum que nos remete à idéia de que, pelo fato de terem características mais próximas à iniciativa privada, as empresas estatais – que são de direito privado – deveriam ser o bloco de maior adesão a esta pesquisa, expondo maior envolvimento com o alinhamento de práticas de gestão de custos com programas de melhoria da qualidade de seus serviços/produtos e processos organizacionais; mas, ao contrário, registrou-se muito

maior participação de organizações de direito público (81,25%). Porém os demais números coincidem com os registros bibliográficos já abordados, demonstrando que as iniciativas referentes a tais práticas estão concentradas no Poder Executivo Federal.

Outro resultado que evidenciou dados históricos discutidos na fundamentação teórica foi a indicação de que 87,5% das organizações iniciaram a implantação de programas de melhoria da qualidade a partir da década de 90, sendo que cinco delas (31,25%) começaram apenas a partir de 2001. Apenas duas começaram seus projetos e ações pela qualidade do serviço público na década de 80 e nenhuma antes disso.

Quanto ao modelo de gestão orçamentário-financeira, quase todas as organizações indicam as seguintes características:

- as atividades de planejamento e execução orçamentária e financeira são realizadas em sintonia com a elaboração e o acompanhamento de seus planos operacionais (*100% da amostra*);
- consideram suas estratégias e planos gerenciais quando elaboram a proposta orçamentária e buscam por este instrumento maneiras de garantir a continuidade de ações e projetos para a melhoria da qualidade. (*apenas um respondente informou não saber se há tal característica em sua organização*);
- mecanismos de controle interno e os utiliza para monitoramento de sua execução financeira e para os possíveis realinhamentos da proposta orçamentária (*100% da amostra*);
- centros de custos, de forma que seja possível a mensuração e análise de seus custos operacionais, por departamentalização e/ou baseados em atividades (*duas não possuem tal característica*);
- uma contabilidade gerencial, além do exercício tradicional de contabilidade pública, a fim de fornecer informações mais adequadas para tomadas de decisão pela Alta Direção (*11 das 16 organizações concordaram com esta assertiva*); e
- a tecnologia e as práticas de gestão orçamentária e financeira existentes na organização possibilitam ou facilitam a mensuração e análise de custos em níveis operacionais de detalhamento (*87,5%*).

Nesse sentido, a maior discordância da amostra foi quanto à assertiva de

que “a organização possui mecanismos de avaliação e administração de seus riscos financeiros”; pois três respondentes informaram não saber sobre a existência desta característica em sua organização e outros três afirmaram sua não ocorrência. De qualquer forma, 62,5% de concordância da amostra já é um quadro bastante otimista quanto à existência da gestão de riscos financeiros entre organizações públicas. Coincidentemente, as participantes da amostra que se enquadram neste grupo demonstraram bem maior variedade e quantidade de práticas de gestão para a melhoria da qualidade de seus serviços/produtos e processos, assim como para a identificação e gerenciamento de seus custos.

No que diz respeito à indicação de elementos presentes nos programas de melhoria da qualidade mantidos de forma continuada pelas organizações da amostra, seguem as práticas mais adotadas:

PRÁTICAS MAIS INDICADAS PELAS ORGANIZAÇÕES (Melhoria da Qualidade)		
Qualidade de Vida e Segurança no Trabalho	9	56.2%
Balanced Scorecard (BSC)	9	56.2%
Os Cinco Sensos (5S)	8	50.0%
Sistemas de Gestão da Qualidade: NBR ISO 9001	8	50.0%
Modelo de Excelência em Gestão Pública (Avaliação PQGF/Gespública)	8	50.0%
Gestão pela Qualidade Total (GQT) / Total Quality Management (TQM)	7	43.7%
Critérios de excelência da gestão (Avaliação da FPNQ ou similares)	5	31.2%

Figura 2 – Elementos mais freqüentes nos programas de melhoria da qualidade, na amostra.

Estão entre outros projetos e ações citadas pelas participantes, apesar de menos freqüentes do que aqueles da Tabela da Figura 2, indicações de práticas de gestão ambiental, planejamento participativo, gestão de projetos (PMBOK), gestão de riscos (COSO) e de segurança da informação (BS 7799). E apenas uma das respondentes não indicou praticar qualquer dos métodos ou ferramentas de gestão previamente listados no questionário, apesar da mesma ter indicado no tópico seguinte que suas práticas de gestão, projetos e/ou ações para melhoria da qualidade foram objeto de estudo em trabalhos apresentados em congressos e/ou seminários relacionados ao tema da pesquisa. Além disso, indicou realizar diversas práticas de gestão de custos, previstas em outro tópico do diagnóstico e que será discutido mais à frente.

Uma informação deste estudo que confirma o histórico de sucesso das organizações da amostra com seus programas de melhoria da qualidade é a indicação das formas de reconhecimento de suas práticas, que incluem certificações

ISO 9000 (em 44%) e premiações e/ou certificações de qualidade de vida e segurança no trabalho (em 37,5%); onze delas (68,7%) indicaram que seus projetos e/ou ações para melhoria da qualidade foram objetos de estudo em trabalhos apresentados em congressos e/ou seminários relacionados ao tema da pesquisa; três foram reconhecidas pelo PQGF (a partir da faixa bronze) e duas por semelhantes prêmios de qualidade em âmbito regional ou setorial.

Tratando-se dos elementos que indicam a atual situação dos modelos de gestão de custos das organizações da amostra, segue a relação daquelas mais freqüentes entre o grupo:

PRÁTICAS MAIS INDICADAS PELAS ORGANIZAÇÕES (Gestão de Custos)		
Utilização de um sistema de custeio (desenvolvido ou não pela própria organização).	13	81.2%
Uso efetivo de informações referentes a custos no processo de tomada de decisões.	9	56.2%
Plano de contas para o sistema de custeio, com a classificação dos custos identificáveis na realização dos serviços/produtos.	8	50.0%
Comparação da sistemática de gestão dos custos da organização com algum benchmark.	5	31.2%
Verificação da eficiência dos programas de melhoria da qualidade (relação custo/benefício).	5	31.2%
Mensuração e análise dos custos da qualidade.	5	31.2%

Figura 3 – Elementos mais freqüentes no processo de gestão de custos

Duas organizações indicaram que também estão realizando mensuração e análise dos custos ambientais. Uma das pesquisadas indicou a “quebra de resistência interna” como elemento adicional em sua gestão de custos. E outra afirmou ainda estar em fase de implementação da gestão de custos e, assim, não selecionou nenhuma das práticas elencadas.

Pela análise da distribuição de cada uma daquelas práticas entre os tipos de organizações da amostra, percebe-se que, das nove indicações de “*uso efetivo de informações referentes a custos no processo de tomada de decisões*”, cinco foram feitas por órgãos de administração direta; mas esse número representa 50% delas, que são 10. Não obstante, destaca-se o fato de que entre das empresas públicas e a sociedade de economia mista participantes da pesquisa, todas afirmam utilizar a prática. Isso mostra que, de fato, o grande usuário final do processo de gestão de custos é o tomador de decisão! E, sendo eles os maiores interessados, é fundamental que as iniciativas para o desenvolvimento das práticas gerenciais correlatas partam da alta administração da organização.

Por outro lado, ainda a respeito dos dados da Tabela 3, convém analisarmos, quem sabe até por meio de novos estudos, o porquê da baixa

utilização das práticas de gestão de custos para a avaliação da eficiência dos programas de melhoria da qualidade, assim como para a mensuração dos custos da qualidade. Isso ocorre por falta de conhecimento ou por mero desinteresse dos gestores públicos em explorar essa incrível oportunidade de se evidenciar a relação custo/benefício para seus projetos e ações de melhoria da qualidade no serviço público? Retomam-se aqui então as perguntas inseridas na fundamentação teórica: quanto custa a qualidade de uma organização pública? E quanto custa o processo “Qualidade” em uma organização pública?

Assim, os resultados deste estudo empírico demonstram que, apesar do surgimento de práticas para gerenciamento do custeio operacional do Estado ter uma relação de consequência com o desenvolvimento da qualidade no serviço público, tal gestão de custos nas organizações públicas não aparece necessariamente para avaliar os custos da qualidade.

Sobre a atual situação de conhecimento das organizações a respeito dos conceitos de contabilidade de custos e sistemas de custeio, 15 gestores (94%) afirmam haver na sua instituição *“pessoal com conhecimento suficiente sobre os temas em questão”*; apenas três (18,75%) afirmaram que sua alta direção *“não prioriza a identificação de pessoas com o conhecimento necessário, ou não promove capacitação sobre gestão de custos para colaboradores da organização”*; e cinco organizações (31,25%) afirmam que *“alguns dos gestores conseguem definir as melhorias de gestão necessárias para desenvolver, implementar e manter um sistema de custeio adequado, porém não encontram apoio estratégico para o início destas ações”*.

No que se refere à relevância dada pelas organizações da amostra para a mensuração/análise dos custos e sua contribuição à qualidade da gestão pública, 11 gestores afirmaram que na sua organização *“a gestão dos custos é fundamental para garantir o sucesso do(s) programa(s) de melhoria da qualidade e/ou para a busca da excelência da gestão pública”*; 11 também é a quantidade de organizações que consideram a gestão de custos *“algo essencial para a apuração e análise do retorno de investimentos vinculados a ações e projetos de melhoria da qualidade no serviço”*. Contudo, registrou-se que para quatro organizações (25%) *“os seus gestores consideram que a utilização dessas práticas só tem valor relevante para o setor privado, principalmente para indústrias, e não oferece contribuição importante à qualidade da gestão pública”*; ainda assim, três destas afirmam utilizar sistema de custeio com plano de contas específico para a classificação dos custos identificáveis na realização dos serviços/produtos.

A amostra definiu como maior limitador ou impeditivo presente nas organizações para a implementação, disseminação, continuidade e/ou aprimoramento de práticas de gestão de custos, os *“problemas de resistência de gestores e/ou colaboradores quanto às mudanças necessárias para a utilização de tais práticas de gestão na organização”*. Obteve-se concordância de metade delas com esta assertiva, sendo que três concordaram plenamente. Ademais, quatro indicaram a *“falta de conhecimento sobre o assunto, por falta de capacitação, devido a um baixo grau de relevância dado pela organização que justifique o respectivo investimento”*, e cinco pela *“insuficiência de cursos, treinamentos e bibliografia”*. Para este mesmo tópico de diagnóstico, sete (43,75%) organizações indicaram *“pouca relevância conferida ao grau de eficiência na utilização de recursos pela organização (consumo vs. resultado), pois suas definições de sucesso priorizam apenas a execução física de ações e projetos”*. Duas organizações relataram uma mesma barreira adicional: *falta de cobrança por parte da alta administração para a promoção de tais práticas de gestão*.

Ao diagnosticarmos a opinião dos participantes sobre a relação entre as práticas de gestão de custos na administração pública e a efetividade de seus projetos e ações voltados à melhoria da qualidade, obteve-se como principais indicações:

- 14 organizações (87,5%) informaram que *“as práticas de gestão de custos estão sendo uma conseqüência da continuidade dos projetos/ações voltados para a qualidade da gestão pública”*.
- para 81,25%, *“os dados e informações obtidos com o sistema de custeio melhoram o processo de tomada de decisões, diminuem a assimetria informacional e contribuem para a transparência junto aos interessados na melhoria da qualidade do serviço público”*; e
- 75% afirmaram que a *“existência de práticas gerenciais voltadas para a qualidade nesta organização propiciou um ambiente mais favorável à implementação da gestão de custos e o uso de um sistema de custeio”*.

Talvez o resultado mais polêmico da pesquisa seja aquele referente à definição de concordância com a assertiva *“Não há nenhuma relação entre a efetividade dos programas de melhoria da qualidade e as iniciativas para a gestão de custos no serviço público, uma vez que estas ocorrem apenas em cumprimento às definições já presentes na LRF (LC 101/2000)”*. Quatro participantes (25%) concordaram com ela, sendo que um deles afirmou concordar plenamente. De fato, estes dados demonstram coerência com as respostas indicadas para as mesmas

organizações naquele tópico em que se verifica a relevância dada ao gerenciamento dos custos e sua contribuição à qualidade da gestão pública, pois, todas elas discordaram da afirmação de que “*a gestão dos custos é fundamental para garantir o sucesso do(s) programa(s) de melhoria da qualidade e/ou para a busca da excelência da gestão pública*” e não consideram a gestão de custos “*algo essencial para a apuração e análise do retorno de investimentos vinculados a ações e projetos de melhoria da qualidade no serviço*”. Ademais, os mesmos respondentes afirmaram que os gestores “*consideram que a utilização dessas práticas só tem valor relevante para o setor privado, principalmente para indústrias, e não oferece contribuição importante à qualidade da gestão pública*”.

Por esta análise, podemos afirmar com segurança que, para a amostra da pesquisa, a hipótese defendida neste estudo – de que existe importante relação entre desenvolvimento da gestão de custos na administração pública e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade – foi rejeitada por um quarto das organizações públicas brasileiras pesquisadas. Contudo, deve-se considerar que as referidas instituições estão entre aquelas da amostra que demonstraram menor quantidade de práticas relacionadas à gestão de custos e, coincidentemente, também são aquelas que apontaram pior nível de conhecimento sobre os conceitos de contabilidade de custos e sistemas de custeio e, ainda, pior comprometimento da alta direção com o processo de gestão de custos da organização.

Na outra ponta desta comparação, destacamos aquelas organizações que apresentaram o maior envolvimento com as práticas de gestão de custos e confirmaram a relação dessas práticas com a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade. Todas estas citaram a aplicação de uma grande variedade de ferramentas de gestão. São elas:

- INMETRO – Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (autarquia – Executivo Federal);
- FURNAS Centrais Elétricas S/A (sociedade de economia mista);
- 22^o Batalhão de Infantaria do Exército Brasileiro, Palmas/TO (admin. direta/Executivo Federal);
- Prefeitura Municipal de Panambi/RS (adm. direta/Executivo Municipal); e
- Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (adm. direta/Judiciário Estadual).

Uma empresa pública vinculada ao Poder Executivo Federal e uma unidade organizacional de administração direta do Estado do RJ também se encontram na referida situação de destaque entre a amostra desta pesquisa, porém, até o fechamento do trabalho ainda não havia se obtido a anuência dos respectivos representantes para a divulgação da identificação da organização nestes resultados.

Para o encerramento deste tópico de discussão da pesquisa exploratória, segue a transcrição de um dos comentários espontâneos, selecionado entre os seis registrados:

Os programas de melhoria da qualidade da gestão possibilitam o desenvolvimento da cultura da excelência, que tem como base o aprendizado organizacional, através do exercício da liderança baseada em processos e informações. Desta forma, pode-se afirmar que o hábito de "medir" favorece a aplicação do sistema de custos nas organizações públicas. Sem este hábito cremos ser inviável a implementação da gestão de custos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo bibliográfico sobre os dois temas que se interligaram na linha de pesquisa deste trabalho, pôde-se observar que o desenvolvimento do processo de gestão de custos na administração pública brasileira ainda é um assunto nascente, mas em ampla ascensão. O Poder Público tem demonstrado nos últimos cinco anos um grande interesse em conhecer soluções gerenciais que possam levar suas instituições a praticarem a identificação, mensuração, análise e gerenciamentos dos custos do serviço público, e nota-se que estas soluções estão surgindo naquelas organizações públicas que obtiveram sucesso na implementação e manutenção de seus programas de melhoria da qualidade, qualidade de seus processos organizacionais e de seus produtos/serviços com foco no cidadão, o beneficiário final da gestão pública, considerado pelos novos ensinamentos acadêmicos o verdadeiro “acionista” do Estado, maior interessado no “valor agregado” gerado pelos resultados da Administração Pública.

Por esta razão, entende-se que o estudo empírico apresentado neste trabalho contribuiu significativamente para a identificação e divulgação de algumas das organizações públicas que estão se tornando verdadeiras incubadoras do desenvolvimento da gestão de custos apropriada à continuidade efetiva daquele processo de melhoria da qualidade da gestão pública, iniciada no Brasil a partir da década de 90. Conforme os resultados desta pesquisa, a relação defendida pelo autor de fato existe. E o diagnóstico que se obteve para este contexto da administração pública brasileira oferece um enorme campo para novas explorações científicas. Como exemplo, lembramos que os próximos trabalhos poderão investigar com melhores detalhes as características dos modelos de gestão de custos daquelas organizações envolvidas no presente estudo; ou, ainda, ampliarem esta amostra – visto que não se obteve participação de entes do Poder Legislativo – e detalharem o referido diagnóstico por meio de visitas às instalações das organizações participantes.

6 REFERÊNCIAS

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR ISO 9000**: Sistemas de gestão da qualidade – fundamentos e vocabulário. Rio de Janeiro, dez/2000.

_____. **NBR ISO 9001**: Sistemas de gestão da qualidade – Requisitos. Rio de Janeiro, dez/2000.

AFONSO, R. A. E. Modernização da gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos. Publicação **INFORME-SF**, nº 18, ago/2000. BNDES: Brasília, 2000.

ALENCAR, R. C.; GUERREIRO, R. A mensuração do resultado da qualidade em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**. Universidade de São Paulo, Ed. Especial, p. 07-23, 30-06-2004. São Paulo, 2004.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília: ENAP, ano 50, n.1, janeiro/março 1999.

BRASIL. **Decreto nº 5.378**. Brasília, 23-02-2005.

_____. MPOG. Secretaria de Gestão. **Avaliação continuada da gestão pública**: Repertório/Secretaria de Gestão. Brasília, 2004.

_____. MPOG. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de informações de custos no Governo Federal**: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Brasília, set/2008.

CATELLI, A. (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CROSBY, P. B. **Qualidade é investimento**. 3. ed. Rio de Janeiro: José Olímpio, 1988.

ENAP, Escola Nacional de Administração Pública. **Gestão de custos no setor público** (Textos para discussão, 41). Brasília: ENAP, 2001.

FEIGENBAUM, Armand V. **Controle da qualidade total**: gestão e sistemas. v.1. 40.ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

GALVÃO, L. L. **Medição de desempenho organizacional**: as práticas em organizações brasileiras participantes do Programa da Qualidade no Serviço Público. Dissertação de Mestrado. Brasília: Departamento de Administração da Fac. de Estudos Sociais Aplicados da Universidade de Brasília, 2001.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; PEREIRA, E. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JURAN, J. M. **A qualidade desde o projeto**: os novos passos para o planejamento da qualidade em produtos e serviços. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

LEVY, E.; DRAGO, P. A. (organizadores). **Gestão pública no Brasil contemporâneo**. São Paulo: FUNDAP: Casa Civil, 2005.

LOPES, A. B. e MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografia e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

NIGEL BAUER & Associates (Inglaterra). **A avaliação de sistemas de gestão da qualidade** – curso de Auditor Líder da Qualidade. Tradução por: Centro de Qualidade, Segurança e Produtividade para o Brasil e América Latina (QSP). São Paulo, 2001.

OAKLAND, J. S. **Gerenciamento da Qualidade Total – TQM**. São Paulo: Nobel, 2003.

REIS, L. G.; PIRES, E. A. **Sistemas de gestão de qualidade**: custos inerentes e o problema da descontinuidade. Anais do IX Congresso Internacional de Custos: Florianópolis, 2005.

ROBLES JR., A. **Custos da qualidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. BONELLI, V. V. **Gestão da qualidade e do meio ambiente**. São Paulo: Atlas, 2006.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 21. ed. São Paulo: Cortez, 2000.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas**: uma proposta. Chapecó: Argos Editora Universitária, 2001.

VIGNOLI, F. H. (coordenador). **A Lei de Responsabilidade Fiscal comentada para municípios**. 2. ed. São Paulo: FGV/EAESP, 2002.

AUTORIA

Julio César de Campos Fernandes – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Bacharel em Ciências Contábeis pela FEA/USP; é servidor público desde 1998 pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (SP) e encontra-se em etapa de formação para a carreira de Analista de Finanças e Controle do Tesouro Nacional; é Auditor-Líder da Qualidade desde 2001 e foi Examinador do Prêmio Nacional da Gestão Pública nos ciclos 2003, 2004 e 2006.

Endereço eletrônico: julio.fernandes@usp.br

Valmor Slomski – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Professor Doutor e Coordenador de Graduação do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP; é autor de diversos livros nas áreas de Contabilidade, Controladoria e Governança na Gestão Pública, editados pela Editora Atlas, e do livro “Mensuração do Resultado Econômico”, pela Editora Argos Universitária.

Endereço eletrônico: valmor@usp.br