

**A GESTÃO DE CUSTOS NO CONTEXTO DA QUALIDADE NO SERVIÇO  
PÚBLICO: UM ESTUDO ENTRE ORGANIZAÇÕES BRASILEIRAS**

## **RESUMO**

Este trabalho traz reflexões sobre as condições de planejamento, monitoramento e avaliação dos custos nas organizações públicas brasileiras e sua relação com a efetividade do próprio processo de melhoria da qualidade da gestão. Por ele são demonstrados os resultados de uma pesquisa empírica realizada junto a 16 (dezesesseis) organizações públicas, com amostra que envolve os três níveis federativos, entre os Poderes Executivo e Judiciário.

Pela referida pesquisa, evidencia-se o vínculo entre o desenvolvimento da gestão de custos nessas instituições e a efetividade de seus programas da qualidade. Registra-se também o conjunto das práticas correlatas mais adotadas entre as participantes da amostra e uma análise da conscientização de seus gestores quanto à necessidade de se buscar o alinhamento de todas essas práticas à promoção da qualidade na alocação dos recursos públicos.

Conforme demonstrado ao longo das considerações e resultados discutidos, os temas de gestão que aqui se entrelaçam – Qualidade e Custos – já não representam uma previsão longínqua para a realidade da administração pública brasileira; pois nota-se que, de fato, guardam presença marcante na agenda do Estado, justificados pela busca da excelência na qualidade gerencial na aplicação de suas políticas públicas e pela promoção da eficiência na gestão de seus gastos.

## **ABSTRACT**

This paper reflects on the conditions of planning, monitoring and evaluating costs in Brazilian public organizations and their relationship to the effectiveness of the process itself to improve the quality of management. By him are shown the results of an empirical research conducted with sixteen (16) public organizations, with a sample involving three federative levels, between the Executive and Judiciary.

For this research, it is evident the link between the development of cost management in these institutions and the effectiveness of their quality programs. Join also the set of related practices adopted among most participants in the sample and an analysis of awareness of their managers about the need to seek alignment of all these practices to promote quality in the allocation of public resources.

As shown along considerations and results of the research, the themes that are intertwined here – Quality and Cost – no longer represent a distant forecast for the reality of the Brazilian public administration. It is noted that, in fact, they guard presence in the State agenda, justified by the pursuit of excellence in quality management in the implementation of public policies and promotion of efficiency in managing their spending.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho discute a importância do desenvolvimento de métodos de identificação, planejamento e controle gerencial dos gastos da Administração Pública brasileira sob a forma de “gestão de custos” – termo consagrado pela iniciativa privada para reunir os mecanismos de gerenciamento do custeio operacional em seu processo produtivo – e sua relação com o processo de melhoria da qualidade no serviço público, promovido no país de forma crescente a partir dos programas e ações governamentais advindos com as Reformas do Aparelho do Estado e da Gestão Pública.

A partir da segunda metade da década de 90, tornou-se bastante expressiva 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 a qualidade de produtos e serviços fornecidos aos cidadãos ou dos próprios processos internos das organizações públicas brasileiras. Contudo, os esforços políticos e estratégicos dirigidos à promoção de transformações organizacionais na Administração 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, nas estratégias de aumento das receitas associado à redução das despesas públicas, sem que se observasse, contudo, a necessidade de aprimoramento das práticas de gestão dos custos em níveis tático e operacional. Outra percepção comumente apresentada entre os trabalhos publicados e na visão de muitos profissionais envolvidos em tais atividades e projetos tem sido o baixo grau de efetividade de tais empreendimentos.

Nesse contexto, promove-se a reflexão sobre as condições de gerenciamento e avaliação do custeio operacional nas organizações públicas brasileiras e sua eventual relação com a efetividade no gerenciamento da qualidade. Assim, este artigo objetiva estudar a ocorrência da mensuração e análise dos custos nessas organizações, assim 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 em seu artigo na obra organizada por Levy e Drago (2005: 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 desafio está sendo alcançado se não houver a mensuração e análise adequadas de todos os custos relacionados à prestação dos serviços públicos? Como demonstrar o real valor do serviço público sem que haja o desenvolvimento de um processo de gestão de custos nas organizações que o viabilizam?

Muitas organizações dispõem de grandes esforços políticos e burocráticos para uma implantação bem sucedida de suas ações para a 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 da gestão orçamentário-financeira, porém com foco mais amplo e genérico, sem a consideração do custeio na realização dos serviços/produtos ou até do custo de seus próprios programas da qualidade. Coincidentemente, poucas conseguem manter de maneira contínua e efetiva tais iniciativas.

Por outro lado, também há organizações do setor público que vêm obtendo êxito com a efetividade de seus programas de melhoria e, ainda, gerando aprendizagem/crescimento para o seu modelo de gestão. E 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, pois, uma vez

adotadas práticas gerenciais mais dinâmicas e modernas, imagina-se que o corpo diretivo de uma instituição pública sinta maior segurança para atender adequadamente às diretrizes legais concernentes ao gerenciamento de custos no serviço público.

A bibliografia pesquisada sugere 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” – o qual podemos considerar produto do processo de gestão de custos, pois se trata de informação especificamente depurada a partir de um sistema de custeio eficaz – e também demonstra que tal prática gerencial tem demanda cada vez maior para o *accountability* das organizações públicas.

Portanto, o problema em comento se relaciona não apenas à qualidade no serviço público entregue ao cidadão, mas também, em essência, 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

No que se refere ao estudo empírico apresentado neste trabalho, pôde-se evidenciar importantes indícios da ligação existente entre o desenvolvimento da gestão de custos nessas organizações e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade. Por fim, a pesquisa também registrou quais as práticas mais adotadas pelas instituições da amostra e a conscientização de seus gestores quanto à necessidade de se buscar o alinhamento dessas práticas pela promoção da eficiência dos gastos do setor público.

## **2. FUNDAMENTOS SOBRE A RELAÇÃO DA “GESTÃO DE CUSTOS” COM A “QUALIDADE DA GESTÃO” NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Defende-se por este estudo a contabilidade de custos como importante instrumento gerencial para a promoção da qualidade na gestão do serviço público, especialmente ao ser vista como subsídio metodológico para a concepção de um sistema de gestão que considere a eficiência dos gastos da Administração Pública sempre aliada à eficácia e a efetividade de suas ações. Contudo, mesmo sendo a discussão de alguns conceitos da contabilidade de custos necessária aos argumentos deste trabalho, esta não configura o objeto fim de sua análise, mas sim um componente de algo maior, aqui compreendido como um processo de “gestão de custos”, o qual abrange um conjunto de práticas gerenciais que vão além da própria contabilidade, pois envolve a subsequente conexão de seus produtos com o processo decisório da organização, onde se incluem as iniciativas para adequação da alocação dos recursos – melhoria da qualidade do gasto público – e o desenvolvimento da própria qualidade das gestões governamental e organizacional.

Conforme as orientações da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão para sistemas de informações de custos do Governo Federal – SOF/MP (BRASIL, 2008: 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*. Nesse sentido, o tema em debate realmente se cruza com o conceito de “controladoria na gestão pública”, pois Slomski (2005: 15) nos ensina que a *controladoria* é a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade, conclui-se, então, que a controladoria se relaciona com a melhoria da qualidade; pois, “o ótimo” é uma condição de qualidade, assim como o “algo mais” é uma melhoria ou um ganho e a qualidade é o padrão formado por um conjunto de características.

Portanto, para uma organização pública, o alinhamento do gerenciamento de seus custos com os projetos e atividades voltados à melhoria da qualidade em seu sistema de gestão (com visão holística da instituição) exigirá importante empenho de sua alta administração, já que busca a melhoria de seus processos associada à otimização dos gastos públicos. Assim, seu custo orçado deverá se tornar uma das metas a serem alcançadas por meio de melhorias contínuas na qualidade da gestão pública.

Segundo Robles Jr. e Bonelli (2006: 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 percebida pelo cidadão, assim como na economia futura de custos operacionais em função do aumento da eficiência organizacional.

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 e Pires (2005: 5), a descontinuidade dos sistemas de gestão da qualidade já vem sendo percebida por vários autores, porém poucos têm avaliado quais são as prováveis causas desse acontecimento.

Pode-se então imaginar que, quando da elaboração dos programas para 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. Entendendo-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, o 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 evidenciar os 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.

Fundamentando-se nas definições do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), publicado em 1995, Lavínia 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 frequentes 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.” (GALVÃO, 2001: 50, grifos nossos)

Em consonância às ideias já defendidas também estão os argumentos de apresentação do documento publicado pela SOF/MP, que traz as primeiras orientações para o desenvolvimento de sistemas de informações de custos no 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.” (BRASIL, 2008: 4, grifo nosso)

Esse documento nos traz a consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto (Portaria SOF nº 68, de 21-12-2007), em continuidade aos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26-10-2005, que indica uma atuação conjunta dos Ministérios do Planejamento e da Fazenda.

Por sua vez, Alonso (1998: 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 para o desenvolvimento, implantação, manutenção e utilização adequada de um sistema de custeio, deve-se considerar o relevante avanço legislativo 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: 34-39), comenta-se sobre o vínculo existente entre dois artigos da LRF que reforçam a obrigatoriedade do uso de um sistema de custos para fins gerenciais, de controle e de 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 panaceia 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 da SOF/MP:

“[...] 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.” (BRASIL, 2008: 8, grifo nosso)

Para Robles Jr. e Bonelli (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: 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.”

No avanço dessa reflexão convém ressaltar um questionamento importante às partes interessadas na qualidade da gestão pública: *quanto custa a qualidade de uma organização pública?* Ou, ainda: *quanto custa o processo “Qualidade” em uma organização pública?*

Note-se que a última indagação considera o termo qualidade de forma mais específica, pois carrega em si o ônus de todo o conjunto de ações para a melhoria contínua da “qualidade da gestão” e para a “gestão da qualidade”, nos quais se inclui desde o custo de processos de certificação ISO 9000 até os longos investimentos em projetos de transformação organizacional para aplicação de critérios de excelência da gestão. Enquanto que a primeira questão faz referência a todos os gastos para a definição e manutenção do conjunto de características que darão existência à organização, sustentando-a em seu setor de atuação e agregando valor à sociedade na forma de fornecimento de bens ou prestação de serviços públicos.

Obstáculo frequente 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. Por esse motivo, 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.

Por fim, convém destacar que as diretrizes e definições do Programa GesPública, da Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – SEGES/MP

(BRASIL, 2009), responsável pelo desenvolvimento, revisão, disseminação e aplicação do Modelo de Excelência da Gestão Pública – MEGP, podemos identificar o forte vínculo entre a avaliação da qualidade do gasto público e a própria avaliação da qualidade da gestão pública.

O referido modelo tem como base os critérios de excelência da gestão pública: *1. Estratégias e Planos; 2. Liderança; 3. Cidadãos; 4. Sociedade; 5. Informações e Conhecimento; 6. Pessoas; 7. Processos; e 8. Resultados*. E ao analisarmos o seu detalhamento pelo “Instrumento para a Avaliação da Gestão Pública – Ciclo 2010” (BRASIL, 2010), utilizado para a avaliação de 1000 pontos do PQGF, encontramos nos itens 2.2, 7.1 e 7.2 requisitos que solicitam a descrição de práticas gerenciais e indicadores de resultados relacionados à redução e otimização de custos pela organização avaliada. Ademais, encontram-se também no Critério 7 do IAGP itens que avaliam as práticas de gestão referente a processos de suprimentos, fornecedores e de gestão orçamentário-financeira, bem como avaliação dos respectivos resultados; tratando-se, portanto, de uma avaliação indireta da qualidade do gasto público.

Assim, deve-se considerar, pelos fundamentos até aqui apresentados, a existência de importantes justificativas para uma organização pública promover o desenvolvimento de suas práticas de gestão de custos com vistas à melhoria da qualidade de seu próprio sistema de gestão pública, de forma global.

### 3. METODOLOGIA

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 pela aplicação de questionário de autoria própria, com preenchimentos submetidos por formulário *on-line*, na *web*, elaborado e disponibilizado no portal “[www.formsite.com](http://www.formsite.com)”, cujo *link* de acesso foi informado aos respondentes via e-mail; ou, ainda, preenchido/atualizado pessoalmente pelo autor a partir de respostas obtidas junto aos participantes por ligações telefônicas ou mensagem eletrônica.

As indagações desse questionário foram divididas em tópicos que caracterizam os seguintes fatores de análise: *a) Histórico do(s) programa(s) de melhoria da qualidade na organização; b) Características de gestão orçamentária e financeira da organização; c) A gestão dos custos na organização; e d) 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* do autor deste trabalho, que possui histórico profissional com forte envolvimento em projetos e ações voltados para a melhoria da qualidade da gestão pública. 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 dos gestores da organização convidada – preferencialmente vinculado à área responsável pelas práticas de gestão abordadas no questionário – 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, 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.

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta pesquisa obteve, no período de **maio a novembro de 2008**, participação de uma amostra de **16 (dezesseis) 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 elementos de gestão de custos, processo em que se busca a apuração, monitoramento e gerenciamento dos custos da organização, em níveis tático e operacional; sob a condição adicional de possuírem histórico de promoção e manutenção de programas de melhoria da qualidade dos seus processos organizacionais e/ou de seus produtos/serviços.

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

TIPO DE ORGANIZAÇÃO	PODER E ESFERA A QUE SE VINCULAM					
	EXECUTIVO (62,5%)			JUDICIÁRIO (37,5%)		TOTAL
	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
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>16</b>

Tabela 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 ideia de que, por 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 Executivo Federal.

Outro resultado que evidenciou os dados históricos já discutidos na fundamentação teórica foi a indicação de que 87,5% das organizações respondentes 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 às características de gestão orçamentário-financeira das organizações da amostra, quatro delas declararam não terem outras possibilidades de fontes de recursos (receitas) além do repasse de verbas orçamentárias. Este dado foi solicitado para que avaliássemos se a impossibilidade de arrecadação de recursos pela organização, além da própria dotação orçamentária, seria um fator limitador à promoção e manutenção de práticas para melhoria da qualidade e para a gestão de custos. Esta relação se confirmou em parte, visto que daquelas quatro, três demonstraram possuir menor envolvimento com programas de melhoria da qualidade e com o desenvolvimento da gestão de seus custos. Mas uma delas está entre as organizações que se destacaram na pesquisa por possuírem maior variedade e alinhamento entre essas práticas, com forte comprometimento de seus gestores. No mesmo tópico, 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 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:

<b>PRÁTICAS MAIS INDICADAS PELAS ORGANIZAÇÕES (Melhoria da Qualidade)</b>		
Qualidade de Vida e Segurança no Trabalho	9	56.2%
Balanced Scorecard (BSC)	9	56.2%
Os Cinco Sentidos (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%
Crítérios de excelência da gestão (Avaliação da FPNQ ou similares)	5	31.2%

*Tabela 2 – Elementos mais frequentes nos programas de melhoria da qualidade, na amostra.*

Estão entre outros projetos e ações citadas pelas participantes, apesar de menos frequentes do que aqueles da Tabela 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 (atual Prêmio Nacional da Gestão Pública), a partir da faixa bronze, e duas por semelhantes prêmios de qualidade em âmbito regional ou setorial.

Igualmente, deve-se destacar que a ferramenta de gestão “*Balanced Scorecard*” está sendo utilizada por todas as autarquias, empresas públicas e sociedade de economia mista incluídas pela amostra. Já nos órgãos públicos de administração direta sua adesão é de 30%. Esses dados nos levam a inferir que a aplicação de tal método poderia ser um facilitador para

utilização a implantação de sistemas de custeio, que também tem adesão quase integral nessas mesmas organizações; ou talvez seja, em momento posterior, adotado com maior facilidade em decorrência deste último. Contudo, ao analisarmos na amostra a aplicação dos sistemas de custeio como ferramenta para a gestão de custos, nota-se que 80% dos entes de administração direta a utilizam. Desta forma, esta comparação fica como um desafio para estudos posteriores mais aprofundados.

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

<b>PRÁTICAS MAIS INDICADAS PELAS ORGANIZAÇÕES (Gestão de Custos)</b>		
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%

*Tabela 3 – Elementos mais frequentes no processo de gestão de custos.*

Duas organizações indicaram que também estão realizando mensuração e análise de seus custos ambientais – ambas são de administração direta. 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 implantação da gestão de custos e, assim, não selecionou nenhuma das práticas elencadas.

Ao se analisar a distribuição da adoção de cada uma daquelas práticas de gestão de custos entre os tipos de organizações públicas presentes na 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, 100% delas afirmam utilizar a prática. Isso mostra que, de fato, os grandes usuários finais do processo de gestão de custos são os tomadores 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 que seja analisado, talvez por meio de novos estudos complementares, 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. Seria por falta de conhecimento ou por simples desinteresse dos gestores públicos em explorar essa incrível oportunidade para evidenciar a relação custo/benefício dos seus projetos e ações de melhoria da qualidade?

Têm-se então as reflexões: *quanto custa a qualidade de uma organização pública? E quanto custa o processo “Qualidade” na organização pública?* Os resultados deste estudo empírico demonstram que, apesar do surgimento de práticas para o gerenciamento do custeio operacional fazer parte de uma nova etapa de amadurecimento da qualidade no serviço público, essa gestão de custos nas organizações públicas não aparece, necessariamente, para a avaliação dos próprios custos da qualidade, ou muito menos para o gerenciamento de custos ambientais (12,5% da amostra).

Pelo diagnóstico da atual situação de conhecimento das organizações sobre os conceitos de contabilidade de custos e sistemas de custeio, 15 gestores 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 no campo “outros fatores” uma mesma barreira: a falta de cobrança por parte da alta administração para a promoção de tais práticas de gestão.

No que se refere ao momento de início das práticas específicas de gestão da qualidade e/ou gestão ambiental, em quatro (25%) das organizações públicas participantes da pesquisa isto ocorreu somente após a implementação de um sistema de custeio baseado em atividades. Esta informação concorda com a prevalência de 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, obtendo-se as seguintes indicações:

- 14 organizações (87,5%) informaram que “as práticas de gestão de custos estão sendo uma consequência 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 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.

Em análise mais aprofundada, percebe-se que os dados acima demonstram coerência com as respostas indicadas para as mesmas organizações no 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”. Outrossim, os mesmos respondentes afirmaram que os gestores de sua organização “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 tais constatações, pode-se afirmar com segurança que a hipótese defendida neste estudo – 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 somente um quarto das organizações públicas pesquisadas. Mesmo assim, deve-se considerar que as referidas instituições estão entre aquelas da amostra que indicaram menor quantidade de práticas relacionadas à gestão de custos e que, coincidentemente, também são aquelas que apontaram pior nível de conhecimento sobre os conceitos de contabilidade de custos e sistemas de custeio, bem como pior comprometimento da alta direção com o processo de gestão de custos da organização.

Em outra ponta desta comparação, destacamos aquelas organizações que apresentaram 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 gerenciais e podem ser consideradas referenciais para futuros estudos de casos sobre o tema em questão. São elas:

- ✓ **22º Batalhão de Infantaria** do Exército Brasileiro, Palmas/TO (administração direta / Executivo Federal);
- ✓ **FURNAS** Centrais Elétricas S/A (sociedade de economia mista);
- ✓ **INMETRO** – Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (autarquia – Executivo Federal);

- ✓ **Prefeitura Municipal de Panambi/RS** (administração direta / Executivo Municipal);
- ✓ **TJ/RJ** – Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (administração direta / Judiciário Estadual).

Convém ainda ressaltar que uma das empresas públicas da amostra, vinculada ao Poder Executivo Federal, e uma unidade organizacional de administração direta do Estado do RJ também se encontraram nessa situação de destaque, no entanto, até o fechamento deste trabalho não havia sido obtida a anuência dos respectivos representantes para divulgação da organização.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo bibliográfico para 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 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 este estudo empírico contribui 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.

De acordo com os resultados da pesquisa, a relação defendida pelo autor realmente 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

- AFONSO, Roberto Alexandre Elias. *Modernização da Gestão – Uma introdução à contabilidade pública de custos*. Publicação “INFORME-SF, nº 18, ago/2000”. BNDES: Brasília, 2000.
- ALONSO, Marcos. *Custo no Serviço Público*. Texto para Discussão – ENAP. Brasília-DF: n 31. Out/1998.

- ALENCAR, Roberta C.; GUERREIRO, Reinaldo. *A mensuração do resultado da qualidade em empresas brasileiras*. Artigo publicado na Revista Contabilidade & Finanças da Universidade de São Paulo, Ed. Especial, p. 07-23, 30-06-2004. São Paulo, 2004.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, 04-05-2000. (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- \_\_\_\_\_. *Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública: Documento de Referência*. Brasília; MP, SEGES, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Instrumento para Avaliação da Gestão Pública – Ciclo 2010*. Brasília; MP, SEGES, 2010.
- \_\_\_\_\_. *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; MP, SOF, 2008.
- CABRAL, Vanúzia M. N. *Sistema de Custos para Administração Pública: um instrumento de acompanhamento da gestão*. Trabalho apresentado no 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Brasília: CFC, 2004.
- CROSBY, Philip 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 nº 41. Brasília: ENAP, 2001.
- GALVÃO, Lavinia de Lima. *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.
- LEVY, Evelyn; DRAGO, Pedro Aníbal (organizadores). *Gestão Pública no Brasil Contemporâneo*. São Paulo: FUNDAP: Casa Civil, 2005.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- REIS, Luciano G.; PIRES, Eder Alexandre. *Sistemas de gestão de qualidade: custos inerentes e o problema da descontinuidade*. Anais do IX Congresso Internacional de Custos: Florianópolis, 2005.
- ROBLES JR., Antônio. *Custos da Qualidade*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- \_\_\_\_\_; BONELLI, Valério V.. *Gestão da Qualidade e do Meio Ambiente*. São Paulo: Atlas, 2006.
- \_\_\_\_\_; MOREIRA, Ivelise de Maria M. B.; FERNANDES, Waldemar. *Custos da qualidade: reconhecimento e mensuração*. Trabalho apresentado no 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, CFC, 2004.
- SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas – Uma Proposta*. Chapecó: Argos Editora Universitária, 2001.
- VIGNOLI, Francisco H. (coordenador). *A Lei de Responsabilidade Fiscal comentada para municípios*. 2.ed. São Paulo: FGV/EAESP, 2002.