

Gestão de custos no
setor público

Pesquisa ENAP

41

Gestão de custos no
setor público

Pesquisa ENAP

41

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

Editora

Vera Lúcia Petrucci

Coordenador editorial

Rodrigo Luiz Rodrigues Galletti

Revisão

Galber José Oliveira Maciel

Cleidiana Cardoso N. Ferreira

Editoração eletrônica

Mônica Indig do Valle

© ENAP, 2000

Brasil. Escola Nacional de Administração Pública

Gestão de custos no setor público. Brasília: ENAP 2001.

26f. (Texto para discussão, 41).

Texto elaborado pela equipe de Pesquisa ENAP

1. Gestão de Custos 2. Pesquisa Orçamentária 3. Contabilidade
de Custos I. 4. Gerência no Setor Público 5. Técnicas Gerenciais
6. Informações Gerenciais. Título II. Série.

Brasília, DF

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

SAIS — Área 2-A

70610-900 — Brasília, DF

Telefone: (0XX61) 445 7096 / 445 7102 — Fax: (0XX61) 445 7178

Site: www.ena.gov.br

E-mail: publicacoes@ena.gov.br

Gestão de custos no setor público

*Pesquisa ENAP**

1. Introdução¹

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência está se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. Nesse contexto, a necessidade de se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção desses serviços ganha importância.

A importância do tema **custos no serviço público** pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo na última década e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada. No governo federal, esse tema possui especial relevância, em função do Plano Plurianual PPA 2000-2003, cuja orientação para o desenvolvimento das práticas gerenciais apresenta entre suas referências a responsabilidade por custos e resultados.

Na administração pública contemporânea, há um amplo espaço para o aprimoramento dos sistemas de gestão de custos, visando capacitar o gestor público a perceber:

- a) em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos;
- b) quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações;
- c) qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
- d) quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais; e
- e) onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos.

Este trabalho objetiva apresentar três experiências implementadas por instituições públicas federais no sentido de apurar os custos de seus bens e serviços produzidos, bem como mostrar as ações empreendedoras que os gestores dessas instituições vêm realizando, relacionadas ao acompanhamento da criação e da utilização de indicadores, relatórios e outras ferramentas gerenciais que possibilitem melhorias significativas para a eficácia e qualidade dos bens e serviços prestados.

As experiências analisadas são as do Comando da Aeronáutica, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), e do Comando da Marinha, nas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS).

* A equipe da Pesquisa ENAP é composta por: Marianne Nassuno, gerente; Chélen Fisher de Lemos, Eugênio Carlos Ferreira Braga, Gustavo Amorim Coutinho, assessores de pesquisa e Ana Maria Gomes Mesquita, estagiária.
Contato: pesquisa@enap.gov.br

A apresentação dessas experiências além de possuir aplicação pedagógica nos cursos da ENAP,² pode oferecer referências para o desenvolvimento e aplicação de sistemas de custos em outras organizações governamentais.

2. Os sistemas de custos

2.1. Comando da Aeronáutica

O processo de implantação do sistema de custos na Aeronáutica iniciou-se em 1972, tendo entre suas referências o decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe, em seu artigo 79, que “A Contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Em 23 de novembro de 1972, pela Portaria nº R-027/GM6, o plano de contas foi aprovado e colocado em prática — a partir de 1º de março de 1973 — em todas as Organizações Militares (OMs) da instituição. Esse plano compreendia somente as Despesas e Transferências Correntes e não buscou fazer o levantamento total das Despesas Orçamentárias. Após a implantação dessa primeira fase incorporaram-se ao plano as Despesas de Capital.

A contabilidade de custos foi reformulada com a implantação do SIAFI para se adequar ao sistema de administração financeira recém-criado. Com isso, foi revista a Norma de Sistema de Administração Financeira de Contabilidade e Auditoria, republicada como IMA 172-1 Apropriação dos Custos, em 19 de fevereiro de 1993, estando em vigor atualmente.

A implantação do sistema de custos nas unidades militares iniciou-se pelas tesourarias, que começaram a fazer os levantamentos e apurações dos gastos por meio da coletas dos dados. Não houve a necessidade de criação de uma unidade específica para coordenar o processo de implantação e acompanhamento do sistema de custos: o processo de implantação foi comandado, em 1973, pela Diretoria de Intendência (DIRINT), no Rio de Janeiro. Atualmente, o controle do sistema de custos é efetuado pela Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), sediada em Brasília.

A responsabilidade pela contabilidade de custos está dividida entre diversas unidades com competências definidas. A estrutura da contabilidade de custos apresenta, como órgãos centrais, a SEFA e a SUCONT, além dos seguintes órgãos executivos:

- a) Divisão de Contabilidade de Custos;
- b) Serviços Regionais de Economia e Finanças (SEREF);
- c) Serviços, Divisões, Esquadrões ou Esquadrilhas de Intendência das OMPS;
- d) Setores de Apropriação de Custos, sediados nas Unidades Gestoras (UGs),
- e) Setores de Finanças, Pessoal, Licitações, Transportes de Superfície, Serviços de Material e Intendência, Aprovisionamento, Saúde e Ensino;
- f) outros setores: Bombeiros, Comunicações, Tráfego Aéreo, Processamento

de Dados, Estatística, e todos e quaisquer setores onde ocorra consumo ou aplicação de bens e serviços.

A SEFA, órgão setorial do sistema de controle interno do Poder Executivo do governo federal para o Comando da Aeronáutica, efetua o controle do sistema de custos. Cabe a esse órgão a verificação da utilização regular e racional dos recursos e bens públicos, a avaliação dos resultados alcançados pelos administradores e a prestação de orientação quanto à racionalização da execução da despesa e à eficiência da gestão dos órgãos subordinados e entidades vinculadas. O acompanhamento da contabilidade sintética das unidades e a coordenação da execução dos trabalhos de auditoria também são atribuições da SEFA.

A SUCONT, unidade integrante da SEFA, desempenha funções relacionadas às atividades de controle interno do Comando da Aeronáutica destinadas a evidenciar a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens do Comando da Aeronáutica. Suas atribuições abrangem:

a) apuração de custos dos projetos e atividades de forma a evidenciar os resultados da gestão;

b) emissão de análises e ensaios de contabilidade de custos, destinados ao assessoramento do processo decisório do Comando da Aeronáutica, da Subsecretaria de Planejamento (SUPLAN), planejamento orçamentário, e da Subsecretaria de Auditoria (SUAUD).

A Divisão de Contabilidade de Custos (SUCONT-1) é o órgão integrante da SEFA responsável pelo desenvolvimento, atualização, aperfeiçoamento, ensaios e testes envolvendo atividades de contabilidade de custos. Apresenta entre suas competências:

a) coordenação e controle das atividades dos demais órgãos executivos de contabilidade de custos;

b) análise dos relatórios de custos das UGs;

c) encaminhamento para aprovação de modificações no plano de contas para a contabilidade de custos.

É na SUCONT-1, onde são analisados e consolidados os dados gerados e fornecidos pelos órgãos executivos, para elaboração de relatórios de custos. Os relatórios internos mensais contêm informações sobre os custos em termos globais e setoriais, por atividades específicas, bem como de relatórios de análises mensais e anuais. Adicionalmente, esse órgão elabora as metodologias de cálculo dos custos do Comando da Aeronáutica e os demonstrativos dos custos verificados nas áreas específicas de operações aéreas, ensino, saúde, transportes de superfície e outras que venham a ser de interesse da administração.

Aos grupos de serviço de base, divisões de Administração, ou órgãos equivalentes compete:

a) supervisionar, orientar e controlar as atividades do setor de apropriação de custos;

b) coordenar as atividades dos órgãos participantes do processamento dos dados de custos;

c) diligenciar junto aos órgãos executivos de contabilidade de custos de sua organização para que a geração do mapa PC-01³ e seu encaminhamento ocorram conforme o calendário estabelecido pelo agente de controle interno.

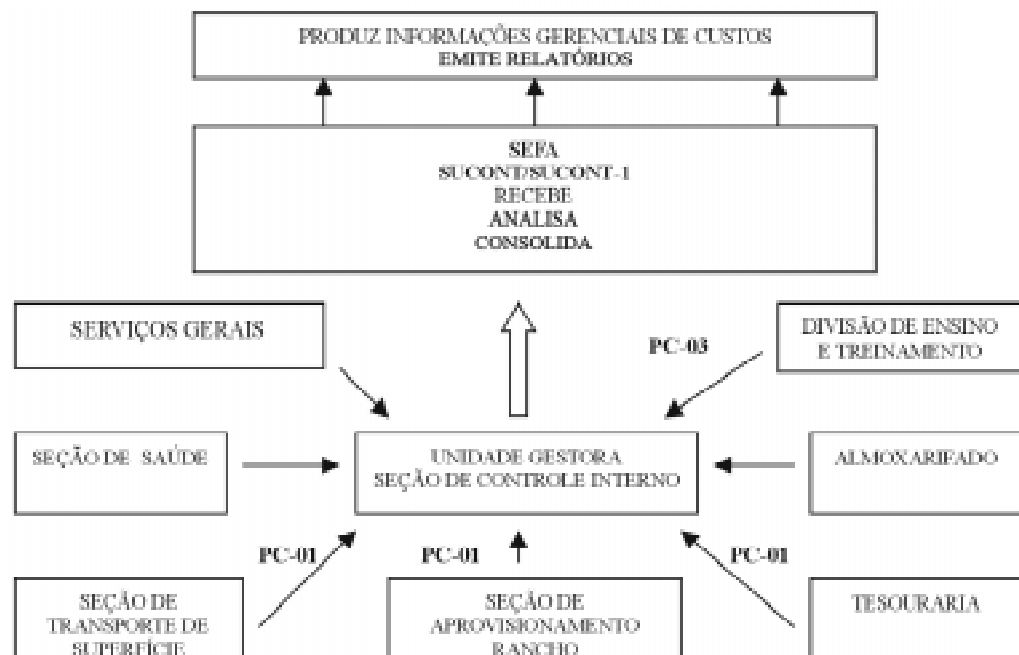
Os Setores de Apropriação de Custos, sediados nas UGs, são responsáveis pelo recebimento da documentação identificadora de custos, conferência e complementação da apropriação de custos constantes dos documentos identificadores de custos antes da transcrição para o relatório de distribuição e classificação de custos PC-03⁴. Suas outras atribuições incluem:

- a) diligenciar para que os detentores de suprimento de fundos apresentem os seus balancetes para a apropriação de custos;
- b) apropriar a documentação dos balancetes de suprimento de fundos; e
- c) preencher o mapa PC-03, mensalmente, consolidando os mapas PC-01 emitidos pelos diversos órgãos executivos de contabilidade de custos e remeter à SEFA (SUCONT-1).

A Subdiretoria de Pagamento de Pessoal (SDPP) realiza a apropriação de custos de pessoal civil e militar, por meio das informações das unidades extraídas do mapa PC-02⁵ e lançadas em Folhas de Alterações (FAT), para processamento eletrônico.

As unidades envolvidas no processamento de custos na Aeronáutica e a sua interrelação podem ser visualizadas no Quadro nº 1.

Quadro nº1 Fluxograma do sistema de apropriação de custos



Obs.: Todas as seções (departamentos) da unidade militar enviam os seus gastos apropriados devidamente nos mapas de apropriação de custos PC-01, para Seção de Controle Interno da unidade militar que consolida tudo e envia para a Secretaria de Economia e Finanças na forma de mapas PC-03.

Fonte: Comando da Aeronáutica, Ministério da Defesa.

No momento, está em processo de implantação um novo sistema, segundo o método ABC. Com esse novo método, será proporcionado um aprimoramento do planejamento orçamentário, sendo esperado que ele permita melhorar a gestão das informações econômicas, financeiras e gerenciais. Uma das metas refere-se à integração entre o novo sistema de custos e o sistema orçamentário do Comando da Aeronáutica.

Para o desenvolvimento do novo projeto do sistema baseado no método ABC, estão sendo visitadas instituições que tenham sido bem-sucedidas na implantação dos seus sistemas de custos (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária — EMBRAPA, Hospitais das Pioneiras Sociais — Rede Sarah); essas visitas permitem o aproveitamento de contribuições técnicas e gerenciais dessas experiências.

2.2. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)

A ECT introduziu um sistema de custos mistos, com abrangência nacional, utilizando conceitos do método tradicional e do método ABC, em 1995, em decorrência da crescente complexidade dos serviços e produtos da empresa, e das deficiências relacionadas à percepção da relação direta entre o volume de produção e o consumo de recursos utilizados no processo produtivo. A implantação ocorreu em Brasília, local da Administração Central, onde são tomadas as decisões corporativas com relação a preço, investimentos etc., direcionadas às 24 diretorias regionais do país. Posteriormente, em 1997, iniciou-se o processo de adoção do método de custeio ABC, com a aquisição de *software* específico e com o apoio da consultoria da Universidade de São Paulo (USP) na modelagem do sistema.

A escolha do método de custeio ABC foi motivada pela definição de um modelo conceitual para a implementação de um Sistema de Apuração de Custos, baseado nos conceitos de custeio por atividades, visando atingir fins estratégicos e gerenciais. A orientação básica do sistema foi para a geração de informações de custos por produtos (ou família de produtos) que servissem de apoio aos processos de gestão da relação preço/custo/lucro e de tomada de decisões relacionadas com negociações e fixação de preços e tarifas para seus produtos e serviços.

O interesse da ECT pelo método ABC surgiu da dificuldade que o método tradicional por absorção tinha em resolver os problemas oriundos da grande complexidade da empresa, principalmente os relacionados à gestão dos mais de 300 produtos e serviços oferecidos.

A estabilidade econômica do país, após a implantação do Plano Real, foi um fator de grande estímulo à implementação do projeto, pois permitiu uma visualização mais precisa dos gastos da empresa, com a melhor percepção dos preços relativos dos insumos. Apesar de 95% do mercado postal brasileiro ser dominado pela ECT, outro fator que estimulou a implementação foi o aumento da concorrência, principalmente no segmento de *Couriers*⁶ o que motivou o aprimoramento do processo produtivo e o incremento de produtividade. Tornou-se

prioridade o conhecimento dos gastos específicos dos recursos e atividades ligadas aos processos produtivos, para a tomada de medidas gerenciais de maior impacto, que gerassem mais eficiência e eficácia na empresa.

A necessidade de aprimorar o sistema de tratamento de dados e de implantar uma nova metodologia de custeio surgiu das equipes técnicas da área operacional da empresa, que apresentavam dificuldades com a operação de informações administrativas e financeiras, em função da alta complexidade dos processos produtivos da ECT. Adicionalmente, o comprometimento da alta direção foi um fator muito importante na implantação e consolidação do projeto.

A instalação desse método de custeio foi iniciada por São Paulo, a maior Diretoria Regional do país, detentora de uma grande diversidade de atividades e processos produtivos. A expectativa era de que a fase de implantação do projeto piloto nos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul durasse dois anos, prazo que vem sendo cumprido. O cronograma de implantação do projeto incluiu, entre outras atividades, a compra do *software* Oros da empresa *ABC Technologies* em novembro de 1997 e a criação do Banco de Dados e de Custos (BDC), vinculado a este *software*. A implantação do projeto foi realizada por três funcionários da empresa e um analista de sistemas.

Os trabalhos regulares para o desenvolvimento da modelagem do sistema de custos foram iniciados em janeiro de 1999 e concluídos em abril de 1999 com a realização de reuniões conjuntas entre as equipes da FIPECAFI — USP e da ECT; a modelagem do sistema, contou com a participação de 11 funcionários da empresa e três membros da USP.

O trabalho foi iniciado por debates que favoreceram a troca de conhecimentos, servindo para unificar a visão do grupo de trabalho com relação aos seus objetivos, às aspirações da empresa quanto aos resultados esperados do sistema a ser desenvolvido e a sua compatibilização com os bancos de dados disponíveis na instituição, necessários para o desenvolvimento do novo sistema. Foi remetido um questionário às seções ou unidades administrativas, visando o mapeamento das atividades executadas por cada funcionário, na sua unidade de trabalho, em cada processo produtivo.

O grupo desenvolveu um diagrama conceitual para o sistema de custos, constituído de seis etapas:

- 1) Definição dos bancos de dados que iriam fornecer as quantidades de produtos e serviços processados e o valor das receitas geradas;
- 2) Análise do Banco de Dados dos Recursos (custos) agrupados por natureza, centros de responsabilidades e/ou atividades, cuja fonte básica definida foi o BDC desenvolvido pela ECT para fornecer os recursos;
- 3) Montagem do Banco de Dados de Atividades (BDA) e análise dos direcionadores que seriam utilizados no sistema para custear as atividades;
- 4) Processamento dos dados para cálculo dos custos por atividades, o qual foi executado pelo *software* Oros de acordo com o processo de alocação de custos definido na etapa anterior;

5) Identificação da quantidade mensal processada de produtos e serviços e realização dos cálculos dos respectivos custos unitários pelo *software* Oros para apuração dos custos dos objetos de custeio;

6) Análise, em conjunto com a equipe da USP, dos resultados obtidos após o processamento efetuado pelo Oros.

Considerando que o início da implantação do sistema ABC é muito recente, não houve tempo suficiente para a consolidação de alguns conceitos teóricos, bem como para o melhor aproveitamento das informações, como a consolidação de séries históricas e o aprimoramento do fluxo de informações.

2.3. Comando da Marinha

O Comando da Marinha criou o sistema OMPS com o propósito de instituir uma mudança de cultura de gestão, aumentar a eficiência e melhorar a produtividade das OMs prestadoras de serviço. Esse processo tem como base a apuração e apropriação de custos por intermédio do SIAFI e de sistemas internos de informações gerenciais, de forma a tornar as OMs mais adaptadas aos seus ambientes de operação.

O sistema OMPS foi criado em 1994, amparado no dispositivo legal da lei nº 4.320/64, mais especificamente no art. 85: “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros...” e no art. 99: “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.”

Anteriormente à implantação do sistema de custos, a apuração dos resultados e avaliações patrimoniais eram realizadas com a finalidade de controle, não sendo utilizadas efetivamente como ferramenta gerencial, possuindo uma orientação contábil. Adicionalmente, ocorriam distorções⁷ oriundas da transferência de recursos financeiros entre as OMs, gerando a dupla execução do mesmo recurso.

No intuito de resolver deficiências relacionadas à dupla execução da despesa e ao desconhecimento das posições econômico-patrimoniais, o Comando da Marinha, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), adaptou o plano de contas criado para o SIAFI e, em 1994, criou o Sistema de Moedas Virtuais.

Neste sistema, as denominadas Fontes de Recursos Escriturais (FREs) passaram a ser utilizadas como unidades monetárias de circulação interna entre as organizações militares para a efetuação dos pagamentos e somente serão convertidas em moeda corrente no momento do pagamento aos fornecedores.⁸

A implantação do sistema de custos foi iniciada pelas OMPS industriais, em função do perfil de suas atividades, similares às de empresas industriais e com maior

disponibilidade em termos de acervo bibliográfico e de capacitação técnica. Esse processo ocorreu em duas etapas. Na 1ª etapa iniciou-se a implantação do próprio sistema de custos e o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais; na 2ª etapa houve a implantação da contabilidade gerencial utilizada como apoio ao planejamento estratégico, minimizando conseqüentemente o grau de incerteza do processo decisório.

Não foi necessário criar nenhuma unidade específica para coordenar o processo de implantação; a Secretaria-Geral da Marinha (SGM), que coordena todo o processo financeiro e orçamentário da instituição, foi mantida como o órgão gestor máximo responsável pela coordenação e fiscalização da implantação do sistema de custos em nível macro, embora tenham sido alocados gerentes para efetuar a implantação, controle e administração nas OMPS.

Por ocasião da modelagem do sistema de custos houve a necessidade de se observar os seguintes itens:

- 1) Que dados serão coletados para subsidiar as apropriações de custos;
- 2) Que setores serão responsáveis pela tarefa de coleta de dados;
- 3) A oportunidade e a periodicidade dessa coleta;
- 4) Forma de coleta dos dados (formulários, mapas, planilhas etc.) e se a qualidade dos mesmos irá permitir a confiabilidade das informações para planejamento e tomada de decisões;
- 5) Que setor(es) será(ão) responsável(is) pela análise e classificação dos dados coletados.

3. Desafios atuais

As três experiências de implantação de sistemas de custos enfrentam desafios relacionadas à criação de um ambiente favorável ao desenvolvimento de uma cultura de gestão de custos na instituição e nas atividades relacionadas à coleta e processamento de dados.

No Comando da Aeronáutica, embora tenham ocorrido vantagens e reduções nos gastos da organização, ainda persiste o desafio de desenvolver uma cultura de apuração, medição e classificação desses ganhos em termos globais.

As dificuldades encontradas na implantação do sistema nos Correios referem-se, principalmente, à necessidade de ampliar a consciência da importância da apuração com exatidão dos custos.

No Comando da Marinha, dada a dificuldade de consolidação de uma cultura de gestão de custos, foram adotadas estratégias tais como: a normatização de procedimentos, a sensibilização do pessoal quanto à necessidade de mudança; e, para resolver o problema de carência de pessoal mais especializado, foi feita a contratação e capacitação de pessoal técnico para apuração e análise dos resultados a serem obtidos.

Na questão relacionada à coleta e processamento de dados, o funcionamento do sistema de custos do Comando da Aeronáutica apresenta como desafio a melhora na confiabilidade nos dados contábeis apurados e o aprimoramento dos processos de gestão de informações de custos. As grandes distâncias geográficas existentes entre as unidades militares acarretam atraso no seu processamento.

Nos Correios, o trabalho para se apurar todos os dados e implantá-los no sistema de custos é bastante volumoso, devido à grande complexidade da empresa.

Na Marinha, embora o atual funcionamento do sistema de custos esteja atendendo satisfatoriamente às necessidades da instituição, são necessários ajustes nos procedimentos de lançamento dos dados, corrigindo a necessidade da dupla digitação (para o banco de dados e para o SIAFI) existente atualmente.

Outro desafio da Aeronáutica refere-se ao aprimoramento do seu Manual de Normas, visando torná-lo mais claro e objetivo, de acordo com as novas metas institucionais referentes à mudança do método de custeio.

Adicionalmente, esforços devem ser direcionados para que os gestores das unidades militares tenham maior conhecimento dos resultados obtidos nos relatórios econômicos e financeiros que são gerados na SEFA, visando a ampliação da percepção sobre a qualidade e eficiência da gestão e sobre o cumprimento das metas.

4. Gestão estratégica de custos

No Comando da Aeronáutica, a busca por uma eficiente gestão estratégica de custos fez com que a instituição investisse na remodelação e adaptação do sistema de custos, visando o aprimoramento de mecanismos que propiciem uma boa gestão de informações gerenciais. A pouca eficiência na área de gestão estratégica de custos gerou a necessidade de se iniciar uma reestruturação no sistema de custos da organização, a começar pela própria mudança do método de custeio tradicional, pelo método de custeio baseado em atividades (ABC).

Atualmente, um grupo de trabalho está desenvolvendo, na SEFA, estudos que possibilitem maior aprimoramento, modernização e melhor adequação da atual contabilidade de custos às novas demandas por informações gerenciais consistentes. O sistema de custos está sendo revisto, de forma a incorporar novas tecnologias de comunicação e processamento de dados. Os dados contábeis nas unidades militares de todo o país passarão a ser obtidos por meio do SIAFI, gerando um enorme ganho de confiabilidade para os dados apurados.

A apuração dos custos das atividades, projetos e produtos desenvolvidos é de fundamental importância para o bom planejamento orçamentário do Comando da Aeronáutica. Existe a expectativa de que se torne um importante indicador gerencial e de monitoramento dos custos, que possibilite o Comando da Aeronáutica atingir as suas metas e objetivos com eficiência e eficácia. O Comando da Aeronáutica

pretende promover uma competição saudável entre todos os gestores, visando divulgar por toda a instituição os bons desempenhos alcançados, no intuito de estimular a melhoria de desempenho.

Na ECT, as mudanças gerenciais ocorridas na empresa apontam para a consideração dos custos em um maior grau de detalhamento, com sua distribuição pelas atividades existentes no departamento. Entre os avanços esperados, podemos citar:

- a) Definição, na folha de pagamento, da relação entre as atividades executadas e os postos de trabalho oferecidos;
- b) Adaptação e integração do plano de contas da empresa ao plano de custos; e
- c) Utilização de mecanismos nas áreas operacional e comercial que aprimoraram significativamente o desempenho desses segmentos da empresa, em termos de engenharia de processos.

No Comando da Marinha, os relatórios gerenciais para o acompanhamento do desempenho econômico e financeiro das OMPS, conhecidos como Análises Gerenciais das OMPS, precederam a instituição dos indicadores de desempenho, pois tornaram visíveis aspectos relevantes que fogem ao padrão de normalidade e desempenho desejado nas OMPS. Esses relatórios analisam os atos praticados pelos agentes das OMPS consubstanciados em registros contábeis do SIAFI e nos documentos comprobatórios encaminhados aos Órgãos de Controle. São submetidos trimestralmente à apreciação da Alta Administração Naval, para efeito de avaliação do quadro geral das OMPS, em termos de desempenho e produtividade.

O plano de contas de resultado, Demonstrativo de Resultados (DRE), utilizado para verificar a situação de seu desempenho financeiro, é enviado para o órgão controlador do Comando da Marinha, por exemplo, o Órgão de Finanças, Auditoria e Tomada de Contas, que monitora o desempenho das OMs por meio do DRE e também o utiliza para fazer comparações com outras OMs que sejam semelhantes.

A criação de uma mentalidade de custos serviu como um importante incentivo para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho econômico e financeiro, principalmente relativos a contratos de gestão que as OMPS desenvolvem internamente ao Comando da Marinha. Esses indicadores de desempenho são analisados de acordo com a realidade de cada unidade militar, embora exista um **indicador padrão** utilizado como parâmetro de índices mínimos e máximos para toda instituição.

5. Recursos humanos

No Comando da Aeronáutica a capacitação dos funcionários que implantaram o sistema de custos ocorreu por meio de visitas e cursos ministrados nos Comandos Aéreos Regionais (COMARs) existentes por todo país, onde se buscou ensinar e divulgar o sistema de custos. Não houve a necessidade de contratação de

empresas ou consultores para o desenvolvimento e implantação do projeto de custos, tanto para o antigo sistema (tradicional) quanto para o novo (ABC). O planejamento e a execução do novo sistema (ABC) está sendo feito com o próprio pessoal do Comando da Aeronáutica que vem desenvolvendo tanto a metodologia e aplicação do método de custeio, quanto a elaboração dos *softwares* que vão dar suporte a esse projeto.

Já para a implantação do sistema de custos no Comando da Marinha, houve o investimento em capacitação de profissionais na área de contabilidade e em outros cursos de conteúdo gerencial. Outros cursos de aperfeiçoamento (pós-graduação) na área de contabilidade de custos também foram oferecidos em parceria com a Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Não houve a necessidade de contratação de empresas de consultoria para a instalação do projeto.

Para se iniciar o processo de instalação do sistema ABC nos Correios, constituiu-se uma equipe com oito componentes de diversas áreas da Diretoria de São Paulo (DR-SP), três técnicos do Departamento de Orçamento e Custos (DEORC) em Brasília, além de dois consultores e um programador da USP.

6. Resultados obtidos

A implantação do sistema de custos propiciou uma grande contribuição para um melhor gerenciamento das três instituições.

No Comando da Aeronáutica, resultados satisfatórios vêm sendo obtidos no gerenciamento de insumos, particularmente energia elétrica. Ocorreram melhorias também na gestão orçamentária, com o aprimoramento da apuração dos custos de vôo das aeronaves e dos gastos com despesas correntes, e do monitoramento dos estoques dos materiais bélicos, o que permitiu o desenvolvimento de séries históricas do consumo das OMs.

Na ECT uma melhor racionalização na utilização dos recursos e atividades só foi possível graças a uma maior visão obtida de todo o processo produtivo, por meio da implantação do método de custeio ABC. Tal fato deve-se ao maior detalhamento que se consegue obter dos custos de todas as atividades e objetos custeados. Como exemplo podemos citar que os *layouts* das plantas do processo produtivo puderam ser otimizados para atender com mais eficiência e eficácia a empresa e ocorreu a implantação do sistema de franquias de agências dos Correios.

A preocupação com a gestão de custos expandiu-se a outras áreas, ocorrendo avanços com a otimização do transporte de cargas. A ECT terceirizou algumas áreas de transportes rodoviários e rotas rodoviárias consideradas não-estratégicas para a empresa.

Ainda nos Correios, destaca-se a integração alcançada das ações entre a área comercial e a área de custos, na definição das estratégias de novos produtos,

que tiveram seu desenvolvimento favorecido em decorrência da maior agilidade e do maior nível de detalhamento das informações sobre os processos produtivos. Adicionalmente, estudos do fluxo operacional de cada atividade existente para a oferta de produtos permitiram a descoberta de atividades com reduzida contribuição ao valor do produto.

A ECT está buscando ampliar sua flexibilidade na definição dos preços de produtos e serviços para oferecer um tratamento customizado aos clientes, visando a ampliação de sua participação no mercado. Para isso é necessário que a empresa tenha a flexibilidade de acertar um preço que seja específico e justo para aquele tipo de serviço, pois várias fases do processo produtivo convencional serão excluídas. Com o funcionamento do sistema ABC, por todo o país, ficará mais fácil dar o preço para esse tipo de serviço, pois com o levantamento das atividades nele englobadas, o preço a ser acertado será mais justo para o cliente e mais claro para a ECT, principalmente quando tiver que concorrer, em um mercado muito competitivo, para captar esse tipo de cliente.

No Comando da Marinha, destaca-se a difusão da engenharia de processos, com a existência de normas que orientam os procedimentos referentes ao sistema OMPS. A melhor racionalização dos recursos consumidos e as melhorias gerenciais obtidas, em decorrência do conhecimento mais transparente dos custos e de todos os recursos consumidos no processo produtivo, permitiu, por exemplo, a obtenção de um maior controle dos estoques, por meio do acompanhamento de demandas, o que possibilitou a realização de compras mais racionais e planejadas.

No Comando da Marinha adotam-se práticas orientadas para a otimização dos lotes de produtos estocados, que foram mensurados por meio do acompanhamento histórico das requisições de materiais aos almoxarifados. Com isso, evita-se imobilizar desnecessariamente grandes quantias de recursos financeiros em compras de materiais que não são muito demandados ou, caso contrário, não ter o mínimo necessário de um determinado material para poder trabalhar. Adicionalmente, ocorreu a otimização dos recursos comprados,⁹ devido ao maior controle e gerenciamento dos estoques de materiais.

A implantação do sistema de custos permitiu a redução nos gastos em algumas instituições, bem como a detecção de desperdícios com gastos referentes à mão-de-obra; ocorreu inclusive a extinção de unidades que não estavam apresentando padrões satisfatórios de eficiência, tendo sido consideradas não-estratégicas para o Comando da Marinha¹⁰.

Os estudos para a viabilidade das terceirizações foram facilitados com o conhecimento mais detalhado e preciso dos custos de determinadas atividades ou áreas. O Comando da Marinha denomina essa flexibilidade administrativa como Terceirização Racional, que consiste em uma relação de parceria com outras instituições¹¹.

7. Comentários finais

No governo federal vêm sendo implantadas modificações administrativas e gerenciais que, aplicadas em conjunto, visam facilitar e otimizar a atuação dos gestores públicos. A apuração mais consistente dos custos das atividades desenvolvidas pelas instituições públicas agrega valor ao processo gerencial ao fornecer ferramentas para proporcionar uma utilização mais racional dos recursos, facilitar o desenvolvimento e cumprimento das metas, criar indicadores para a mensuração do desempenho organizacional e viabilizar a construção de um planejamento orçamentário que traduza com clareza e objetividade os programas e projetos da instituição.

A implantação de sistemas de gestão de custos proporcionou resultados significativos no aperfeiçoamento gerencial das instituições analisadas. Nas experiências apresentadas, verificam-se casos concretos de:

- . redução de consumo;
- . melhoria na gestão orçamentária, com a apuração adequada de custos;
- . melhoria no monitoramento e controle de estoques;
- . otimização do uso do espaço físico e do transporte de cargas;
- . aperfeiçoamento da estratégia de novos produtos;
- . ampliação da flexibilidade na definição de preços e produtos;
- . descoberta de atividades com reduzida contribuição ao valor do produto;
- . oferta de tratamento customizado aos clientes;
- . criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho;
- . realização de compras mais racionais e planejadas;
- . identificação de áreas em que existe ociosidade de mão-de-obra;
- . identificação de órgãos ineficientes exercendo atribuições não-estratégicas; e
- . verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades.

Adicionalmente, a análise dos sistemas de custos implantados realizada neste texto, embora tenha um caráter bastante preliminar, fornece algumas indicações sobre os cuidados a serem tomados no seu desenvolvimento:

a) a importância da montagem de um sistema de custos conjugado a um fluxo de informações previamente estabelecido como na Marinha, que envolva as etapas de planejamento até a busca dos dados, desde as fontes até o sistema de custos. O sistema de custos pode ser entendido como um fluxo de captação de dados em diversos pontos, processando-os e emitindo relatórios em uma etapa posterior. Sendo assim, esses relatórios não têm qualidade superior à dos dados fornecidos no início do processamento;

b) a necessidade de padronização na área de informática da linguagem de programação e dos bancos de dados como na Marinha e na ECT, visando a integração e otimização do aproveitamento de programas ou módulos já testados;

c) a definição de unidades responsáveis e respectivas competências para a apuração dos custos, como na Aeronáutica, e padronização dos procedimentos de forma clara, objetiva e compreensível a todos os envolvidos;

d) paralelamente à definição de responsáveis e procedimentos deve ser realizado um trabalho de sensibilização do pessoal como nas três experiências apresentadas quanto à necessidade do sistema de custos de forma que todos os envolvidos forneçam dados confiáveis nos prazos estabelecidos nos cronogramas;

e) as informações relativas a custos devem ser disponibilizadas aos gestores das unidades de forma que estes possam acompanhar e aperfeiçoar o próprio desempenho, que passarão a ter um interesse direto no fornecimento de informações confiáveis para o sistema. Os custos não devem ser controlados e acompanhados apenas centralizadamente;

f) a importância de a contabilidade de custo ser utilizada como uma ferramenta gerencial como na Marinha, fornecendo informações para o planejamento e elaboração de indicadores de desempenho;

g) a necessidade de um planejamento adequado do processo de implantação do sistema de custo, como o adotado na ECT, tendo em vista a necessidade inicial de coleta de informações e a integração entre sistemas, atividades que envolvem diversas pessoas;

h) quanto ao sistema de custos a ser adotado, não existem fórmulas prontas que se adaptem perfeitamente às necessidades de cada instituição. Cabe aos gestores públicos avaliarem suas condições financeiras, humanas e tecnológicas para definir o método mais compatível com as suas realidades, em que muitas vezes são escassos os recursos humanos e materiais necessários para desenvolver seus trabalhos rotineiros, além de faltar mão-de-obra capacitada para lidar com a área de custos. É importante que se tenha essas dificuldades em mente para que sejam definidas claramente as condições e expectativas que se possam ter com relação ao método de custeio a ser implantado.

Mesmo sabendo de todos os benefícios que o método ABC apresenta com relação ao método tradicional, tais como: uma visão mais ampla do processo produtivo, ou seja, maior detalhamento das atividades envolvidas no processo de produção dos bens e serviços, maior facilidade em se detectar quais as atividades que agregam ou não valor ao produto e outras vantagens discutidas anteriormente, é importante ressaltar que esse método não apresenta uma forma de implantação das mais fáceis, principalmente, pelo grande volume de trabalho envolvido, profissionais bem capacitados e conhecedores desse novo método, elevado nível de informatização devido ao grande número de cálculos realizados periodicamente etc.

O método tradicional por absorção implantado pelo Comando da Marinha está atendendo com bastante eficiência o atual sistema de custos, mesmo porque a implantação desse método de custeio ocorreu inicialmente nas OMPS industriais (1994) e mais recentemente nas OMPS hospitalares (1998) que apresentam grande semelhança com os trabalhos desenvolvidos nas empresas da iniciativa privada e que possuem sistemas de apuração de custos, em sua grande maioria, segundo o método de custeio tradicional. Tal fato mostra que o método tradicional não deve ser esquecido, podendo vir a contribuir eficientemente como método de apuração de

custos para o setor público, obviamente, dependendo do segmento em que seja aplicado.

A apuração dos custos de produtos e serviços das organizações é requisito fundamental para a melhoria da eficiência na prestação dos serviços públicos. Essas três experiências de gestão de custos representam um exemplo da diversidade de soluções e formas de implementação adotadas, embora tenham em comum o resultado na melhoria da gestão da instituição, constituindo iniciativas pioneiras na quebra de velhos hábitos e na criação de uma nova mentalidade na administração pública.

Notas

- ¹ Este trabalho é uma versão editada e ampliada pela equipe da Pesquisa ENAP do relatório “Estudos de Casos: do Comando da Aeronáutica, do Comando da Marinha e da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos” realizado de outubro a dezembro de 1999 pelo pesquisador Mauro César Corrêa Gomes. A pesquisa teve o apoio do Convênio FAT/ENAP005/98 — Programa Amplo de Educação Continuada de Servidores Públicos. Em função da atenção dispensada ao pesquisador contratado, a ENAP agradece ao Tenente Coronel Ian Beschoren (Aeronáutica), ao Capitão-de-Corveta (IM) José Alceu de Oliveira Filho (Marinha), ao Tenente Rubens Corrêa (Marinha), ao Sr. Jameson Renaux da Cunha (Correios) e ao Sr. Aluísio Paiva Gomes (Correios).
- ² Em 1998, a ENAP passou a ministrar o curso Gerenciamento de Custos no Setor Público, uma iniciativa pioneira de esforço de capacitação da administração pública para a gestão de custos.
- ³ Os mapas de distribuição e classificação de custos (PC-01) são utilizados para apropriação dos consumos verificados com a distribuição de materiais de almoxarifado geral ou almoxarifados parciais, serviços e obras.
- ⁴ O relatório de distribuição e classificação de custos (PC-03) é utilizado para o registro da apropriação consolidada dos custos verificados na Unidade Apoiada (pessoal, material, serviços, obras e aquisição de imóveis).
- ⁵ O mapa mensal de distribuição e classificação de pessoal efetivo (PC-02) é o documento de custos emitido pelo órgão de pessoal da Unidade Apoiada, com a finalidade de auxiliar na apropriação de custos do pessoal militar e civil distribuído nos diversos setores.
- ⁶ VASPEX, CARGO VARIG, FEDERAL EXPRESS, TAM EXPRESS.
- ⁷ Exemplo: pagamentos feitos para a manutenção de um navio pela unidade militar competente, a uma unidade reparadora. Nesse caso, eram considerados duas vezes os mesmos recursos financeiros, primeiramente quando ocorria o repasse de verbas à unidade militar responsável pelo navio, e segundo, quando este mesmo recurso era transferido para outra unidade interna do Comando da Marinha como forma de pagamento pelos serviços de manutenção prestados. O recurso circulou internamente sendo contabilizado duas vezes, mas permaneceu na Instituição, sendo efetivamente gasto apenas no momento da realização de pagamento a algum fornecedor externo.

- ⁸ As FREs são operadas nas contas contábeis do grupo compensado do SIAFI, pois essas contas registram as operações mas não alteram o patrimônio. Também foi criado nesse período, o Banco Naval, cujas contas podem receber lançamentos a débito e a crédito referentes a: a) Folha de pagamentos — registro do débito total líquido dos gastos com pessoal ligado a atividade prestadora de serviços (mão-de-obra direta, indireta e despesas administrativas); b) Despesa paga — lançamentos à débito, correspondentes aos valores pagos, por intermédio da execução financeira no SIAFI em reais; c) Recebimento do serviço — lançamentos feitos, a crédito, pela OMPS no Banco Naval, decorrentes de serviços executados ou produtos vendidos.
- ⁹ Como exemplo, podemos citar o controle de compras instituído para as OMPS — Hospitalares, que adotaram o monitoramento dos valores dos materiais comprados por meio da unificação das informações coletadas.
- ¹⁰ Pode-se citar, como exemplo, a Imprensa Naval no Rio de Janeiro, parque gráfico de grande porte, que apresentava dificuldades relacionadas à eficiência e atualização tecnológica, o que implicava um custo de produção superior ao existente no setor privado; considerando-se os altos investimentos necessários à manutenção ou modernização, foi decidida a extinção desse parque gráfico.
- ¹¹ Como exemplo, cita-se a parceria existente entre uma unidade hospitalar naval e o SENAC, cujo objeto envolve a administração do restaurante deste hospital. Essa parceria proporcionou benefícios para ambos os lados: o Comando da Marinha, com o deslocamento da mão-de-obra para áreas prioritárias e também com a redução nos desperdícios de material; e o SENAC, com a disponibilidade de um restaurante equipado e aparelhado para os seus alunos.

Referências bibliográficas

- AFONSO, Roberto A. E. (1999) , “A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Melhoria do Desempenho Público”. III Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional.
- ALLORA, Valério; GANTZEL, Gerson. (1996), *Revolução nos Custos — Os Métodos ABC e UP e a Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta para a Competitividade*. Salvador: Editora Casa da Qualidade.
- COGAN, Samuel. (1994), *Activity Based Costing (ABC) — A Poderosa Estratégia Empresarial*. São Paulo: Editora Pioneira.
- _____. (1997), *Modelos ABC/ABM: Inclui Modelos Resolvidos e Metodologia Original de Reconciliação de Dados para o ABC/ABM*. Rio de Janeiro: Editora Qualitymark.
- CORREIOS E TELÉGRAFOS — [www.correios.com.br].
- DIÁRIO DO CONGRESSO NACIONAL. (1999), “*Projeto de Lei do Congresso Nacional nº 19, de 1999 CN:Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 2000 – 2003*”, agosto.
- KAPLAN, Robert. (1998), “Dos Custos a Performance”. *Revista HSM Management*, março/abril.
- BRASIL, Ministério da Defesa. *Manual de Instruções de Apropriação de Custos IMA-172, Comando da Aeronáutica*.
- _____. *Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade – SGM 301, Comando da Marinha*.
- BRASIL, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão.
[www.planejamento.gov.br].
- MARTINS, Eliseu. (1998), *A Contabilidade de Custos: Inclui o ABC*. São Paulo: Editora Atlas.
- NAKAGAWA, Masayuki. (1994), *ABC Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Editora Atlas.
- PESQUISA BAIN & COMPANY. (1998), “Alta Gerência – Ferramentas para Vencer”. *Revista HSM Management*, janeiro/fevereiro, n.6.
- PINHEIRO, Armando C., GIAMBIAGI, Fábio; GOSTKORZEWICZ, Joana. (1999), *O Desempenho Macroeconômico do Brasil nos Anos 90*, Rio de Janeiro: BNDES p. 11 – 41 .

- PLAYER, S., KEYS, D., LACERDA, R. (1997), *ABM — Activity Based Management: Lições do Campo de Batalha*. São Paulo: Makron Books.
- PRÊMIO HELIO BELTRÃO. (1999), *O Sistema OMPS (Organizações Militares Prestadoras de Serviços)*, 4º Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal, Comando da Marinha, Ministério da Defesa.
- REVISTA DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL. (1999), “As Raízes do Desequilíbrio Fiscal”, entrevista com o economista Raul Veloso, SEAP — MOG, maio/junho.
- RIBEIRO, Osni M. (1997), *Contabilidade de Custos Fácil*. São Paulo: Editora Saraiva.
- SALGADO, Fernando; MURICY, Marcelo. (s/d) “Apostila de Custos”, Cursos de Administração de Empresas — CADEMP. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (FGV – RJ).

Normas para colaboradores

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

Texto para discussão

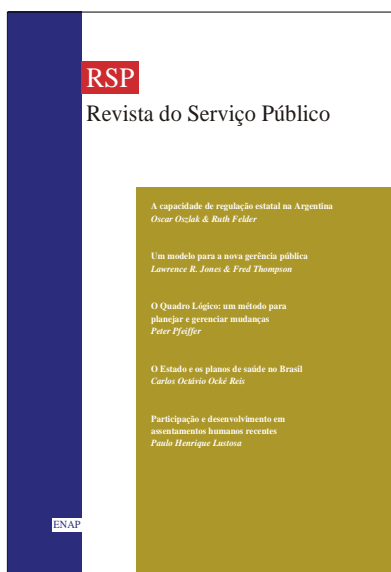
Números publicados

- 40 - *Entre o público e o privado: o modelo de gestão de resíduos sólidos adotado pela SLU de Belo Horizonte*
José Wanderley Novato Silva
Allan Claudius Queiroz Barbosa
fevereiro/01, 27p.
- 39 - *A percepção das chefias sobre a capacitação nos cursos da ENAP*
Pesquisa ENAP
dezembro/00, 20p.
- 38 - *Perfil dos dirigentes de recursos humanos da Administração Pública Federal*
Pesquisa ENAP
novembro/00, 28p.
- 37 - *Planejamento estratégico municipal no Brasil: uma nova abordagem*
Peter Pfeiffer
outubro/00, 37p.
- 36 - *Relatório de Avaliação do curso Elaboração de indicadores de desempenho institucional*
Pesquisa ENAP
outubro/00, 36p.
- 35 - *Modelo para informatização das administrações públicas municipais*
Maria José Ferreira Foregatto Margarido
agosto/00, 21p.
- 34 - *Perfil dos gestores de recursos humanos da Administração Pública*
Pesquisa ENAP
agosto/00, 20p.
- 33 - *A imanência do planejamento e da gestão: a experiência de Curitiba*
Luiz Carlos de Oliveira Cecilio
Carlos Homero Giacomoni
Miguel Ostojá Roguski
agosto/99, 22p.

- 32 - *Sociedade civil: sua democratização para a Reforma do Estado*
Luiz Carlos Bresser Pereira
novembro/98, 57p.
- 31 - *Custos no serviço público*
Marcos Alonso
outubro/98, 34p.
- 30 - *Demissão por insuficiência de desempenho na reforma gerencial: avanços e desafios*
Marianne Nassuno
setembro/98, 21p.
- 29 - *Reforma da previdência: negociações entre os poderes Legislativo e Executivo*
Marcelo James Vasconcelos Coutinho
agosto/98, 24p.
- 28 - *Diagnóstico da situação da mulher na Administração Pública Federal*
Franco César Bernardes,
Marcelo Gameiro de Moura e
Marco Antônio de Castilhos Acco
julho/98, 25p.
- 27 - *Capacitação de recursos humanos no serviço público: problemas e impasses*
Francisco Gaetani
junho/98, 27p.
- 26 - *Análise de macroprocessos na Secretaria de Recursos Humanos do MARE: uma abordagem sistêmica*
Marcelo de Matos Ramos
maio/98, 23p.
- 25 - *Desafios e oportunidades no setor de compras governamentais na América Latina e Caribe: o caso brasileiro*
Carlos César Pimenta
abril/98, 23p.
- 24 - *Reconstruindo um novo Estado na América Latina*
Luiz Carlos Bresser Pereira
março/98, 19p.
- 23 - *Reforma administrativa e direito adquirido*
Paulo Modesto
fevereiro/98, 25p.

- 22 - *Utilizando a internet na administração pública*
Cláudio Seiji Sato
dezembro/97, 25p.
- 21 - *Burocracia, capacidade de Estado e mudança estrutural*
Tereza Cristina Cotta
novembro/97, 13p.
- 20 - *A reforma administrativa francesa: da crise da função pública a uma nova racionalidade da ação coletiva, uma difícil transição*
Valdeir Araújo
outubro/97, 26p.
- 19 - *Formação e capacitação na construção de um novo Estado*
Evelyn Levy
setembro/97, 15p.
- 18 - *Agências Executivas: estratégias de reforma administrativa*
Marcos Alonso
agosto/97, 37p.
- 17 - *Controle interno e paradigma gerencial*
Sheila Maria Reis Ribeiro
julho/97, 27p.
- 16 - *Novos padrões gerenciais no setor público: medidas do governo americano orientadas para o desempenho e resultados*
Bianor Scelza Cavalcanti e Roberto Bevilacqua Otero
junho/97, 31p.
- 15 - *Cidadania e Res publica: a emergência dos direitos republicanos*
Luiz Carlos Bresser Pereira
maio/97, 45p.
- 14 - *Gestão e avaliação de políticas e programas sociais: subsídios para discussão*
Francisco Gaetani
abril/97, 15p.
- 13 - *As escolas e institutos de administração pública na América Latina diante da crise do Estado*
Enrique Saravia
março/97, 18p.
- 12 - *A modernização do Estado: as lições de uma experiência*
Serge Vallemont
dezembro/96, 16p.

- 11 - *Governabilidade, governança e capacidade governativa*
Maria Helena de Castro Santos
dezembro/96, 14p.
- 10 - *Qual Estado?*
Mário Cesar Flores
novembro/96, 12p.
- 09 - *Administração pública gerencial:
estratégia e estrutura para um novo Estado*
Luiz Carlos Bresser Pereira
outubro/96, 20p.
- 08 - *Desempenho e controle na reforma administrativa*
Simon Schwartzman
setembro/96, 22p.
- 07 - *Brasil século XXI - A construção de um Estado eficaz*
Virgínio Augusto Ferreira Coutinho e
Maria Teresa Oliva Silveira Campos
agosto/96, 24p.
- 06 - *A tecnologia da informação na reforma do Estado*
Ricardo Adolfo de Campos Saur
julho/96, 15p.
- 05 - *Reforma administrativa e direito adquirido
ao regime da função pública*
Paulo Modesto
outubro/95, 14p.
- 04 - *Estado, aparelho do Estado e sociedade civil*
Luiz Carlos Bresser Pereira
outubro/95, 31p.
- 03 - *Reflexões sobre a proposta da reforma do Estado brasileiro*
Gleisi Heisler Neves
outubro/95, 28p.
- 02 - *A questão da estabilidade do serviço
público no Brasil: perspectivas de flexibilização*
Érica Máximo Machado e
Lícia Maria Umbelino
julho/95, 21p.
- 01 - *A reforma do aparelho do Estado e a Constituição brasileira*
Luiz Carlos Bresser Pereira
maio/95, 24p.



Assine a **Revista do Serviço Público** *Conhecimento atualizado em Administração Pública*

A **RSP Revista do Serviço Público** é uma publicação voltada para a divulgação e debate de temas relacionados ao Estado, à Administração Pública e à gestão governamental. Reúne artigos de autores brasileiros e estrangeiros que apontam as tendências contemporâneas no debate sobre a área.

Publicada desde 1937, a RSP passou por uma profunda reforma editorial em 1996, inspirada pela consciência da necessidade crescente de manter a função pública em contato regular com análises dos grandes temas atuais.

Conheça o Catálogo de Publicações ENAP visitando o nosso site: www.enap.gov.br

Cartão de assinatura da RSP

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

Periodicidade: trimestral
Assinatura anual: R\$ 40,00
Exemplar avulso: R\$ 12,00
Exemplar anterior a 1997: R\$ 8,00

ENAP Escola Nacional de
Administração Pública
Diretoria de Informação e
Conhecimento em Gestão
SAIS — Área 2-A
70610-900 — Brasília - DF
Tel.: (0XX61) 445 7096 / 445 7102
Telefax: (0XX61) 445 7178
E-mail: publicacoes@enap.gov.br

Nome/Instituição:

CPF/CGC:

Endereço:

Cidade:

UF:

CEP:

Caixa Postal:

Telefone:

Fax:

E-mail:

Tipo de solicitação:

- Assinatura RSP Ano 51 - 2000
 Assinatura RSP Ano 52 - 2001
 Alteração de cadastro

Formas de pagamento:

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