

# O MÉTODO DE CUSTEAMENTO ABC ADAPTADO AO CONTROLE SUBSTANTIVO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA AO SETOR PÚBLICO

Flávio da Cruz  
Contador

*O presente trabalho apresenta  
uma proposta para que o setor público,  
através da contabilização  
da despesa orçamentária,  
adote modernas técnicas  
de controle substantivo emergentes  
na literatura contábil.  
Tradicionalmente o controle exercido  
sobre as contas públicas privilegia  
o componente despesa orçamentária.  
Contudo, os esforços tem acontecido  
sobre categorias econômicas  
oriundas daquilo que foi programado  
na lei orçamentária anual.  
Somente após 1975  
se volta muito timidamente  
para a funcional-programática  
e para a orgânica.*

## 1 ASPECTOS GERAIS DO CONTROLE FORMAL E DO CONTROLE SUBSTANTIVO

A contabilidade desempenha, no âmbito das instituições pública, o garante dos controles internos. Aliás, aqui no Brasil em muitas aziendas é apenas ela o controle interno de suporte para as decisões a tomar nas áreas econômica e financeira.

O termo azienda, aqui utilizado para facilitar a amplitude applicativa dos receptores da ação contábil consta no dicionário de contabilidade:

*" (...) Azienda são, portanto, sistemas organizados que visam a atingir um fim qualquer. São aziendas, a casa de comércio, a indústria, o nosso lar, a Prefeitura, as empresas de transporte, os hospitais, etc., porque em todas elas há uma finalidade a ser atingida e para isto lá existem pessoas que se cercaram de elementos materiais próprios para que o fim fosse atingido"*  
(LOPES DE SÁ, 1983, p. 37).

No Artigo 75 da Lei Federal 4320/64 fica evidenciada a responsabilidade que possui o Poder Executivo de se auto-fiscalizar e ir além do mero cumprimento de exigências formais e legais. Ainda que este aspecto seja o prevalecente para países que respeitam o estado de direito, não é o único. Assim, a fidelidade funcional e o cumprimento de programas já eram citados pelo artigo em referência.

A discussão terminológica sobre formas de controle interno e externo é extensa. Para efeito

deste trabalho nos deteremos em distinguir **controle formal** daquilo que se conhece como **controle substantivo**. Minha preferência por esta abordagem está ligada ao que entendo ter sido o propósito reformista contido na Constituição Federal de 1988 para o tema: a modernização via controle dos três ês.

O controle formal visa, no mais das vezes, constatar se os atos administrativos se identificam com a legislação autorizativa. Sabe-se que no setor público a existência de uma frase sintetizadora do grau de liberdade para o gestor: **o poder de realizar deve abranger tudo aquilo que a lei permitir**.

Esta característica é bastante diferente do paralelamente aplicável nas gestões do setor privado onde o administrador pode realizar tudo aquilo que a lei não proíbe e o proprietário do negócio permitir.

No âmbito do setor público o controle formal tradicionalmente é exercido por meio de exame de transações e da sua contabilização, dos informes financeiros, dos atos de pessoal, dos modelos de organização e métodos adotados, do cumprimento de prazos e formas legais, etc. Quando levado ao exagêro pode ser praticado prévia e concomitantemente com a execução com grandes chances de emperramento ao funcionamento do aparelho de Estado, geração de papelório volumoso e uma série de desperdícios e ineficiências. Sua renovação e efetividade depende, no mais das vezes, da capacidade normativa de conjuntura e exige uma redobrada atualização com infraestrutura cara e pesada.

O controle substantivo é de fácil assimilação pelo público em geral, vez que se dedica a avaliar o mérito da despesa pública. Assim, estabelece comparações diretas devidamente embasado em parâmetros da economicidade, da eficiência e da eficácia. A **economicidade** pressupõe a obtenção e utilização adequada de recursos nas quantidades necessárias e suficientes e no momento adequado. Por **eficiência** se entende atingir o máximo de produção, com o mínimo de recursos possíveis. Na **eficácia** se tem que os resultados alcançados devam estar dentro dos objetivos propostos pela azienda.

Modernamente, inclusive na contabilidade de custos é bastante difundido o controle substancial na medida em que os dados econômico-financeiros devem ser acompanhados de informes sobre tecnologias, mercadologia, etc. Portanto, é este o controle predileto para uma economia em

processo de transformações rumo à competitividade globalizada. Teorias administrativas como: qualidade total, reengenharia, readministração, reempresariamento, planejamento estratégico, planejamento participativo, contabilidade estratégica, etc. apontam esta tendência de forma contundente.

Um outro aspecto fundamental aos contadores e técnicos de contabilidade que se envolvem com o setor público é dominar os princípios a obedecer no ato administrativo deste setor:

*“Todo ato administrativo, de qualquer autoridade ou poder para ser legítimo e operante, há de ser praticado em conformidade com a norma legal pertinente (princípio da legalidade), com a moral da instituição (princípio da moralidade), com a distinção pública própria (princípio da finalidade) e com a divulgação oficial necessária (princípio da publicidade)”* (MEIRELLES, 1992, p. 604)

Além dos citados a nossa Constituição menciona os da impessoalidade, igualdade e probidade administrativa.

## 2 PRINCÍPIOS, CONCEITOS E POSSÍVEIS UTILIDADES DO CUSTEAMENTO ABC

ABC significa *Activity Based Costing* e se tornou conhecido a partir dos anos noventa.

NAKAGAWA (1994, p. 29) afirma que o ABC é um método de análise de custo que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo de recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

TUNG (1996) ensina com simplicidade uma série de condicionantes para que a utilidade deste método de custeamento possa ter o seu efeito contribuidor validado:

- 1) as aziende devem ter custos indiretos crescendo em relação ao custo total;
- 2) aziende onde existe uma única base de rateio sendo usada para toda a organização são mais receptivas ao novo método;
- 3) aziende onde ocorreu a substituição do padrão manual de mão-de-obra pelos

equipamentos automatizados ou computadorizados. Esse autor advoga a idéia de que apenas o método ABC isoladamente é insuficiente para emprestar grandes contribuições e propõe paralelamente um programa amplo de melhoramento contínuo. O programa de melhoramento contínuo pode ser implantado através do ABM – *Activity Based Management* referido também pelo autor Nakagawa. TUNG (1996) alerta de que o método de custeamento ABC pode conviver tranquilamente com outros métodos desfazendo o tabú de que os depois que ele surgiu os métodos anteriores devam se descartados.

A atividade pode ser definida como uma combinação de trabalhos interrelacionados para atender a execução de determinado objetivo de uma azienda. Na contabilidade pública, a Portaria Seplan 09/74 já conceituava atividade como sendo:

*“um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias á manutenção da ação de governo”*  
(MACHADO Jr., 1996, p. 308)

A tarefa pode ser definida como a combinação de elementos constituintes de uma atividade e se apresentam na forma de trabalho ou operações.

Atividade primária é aquela que contribui diretamente para a missão nuclear de uma unidade administrativa da azienda.

Atividade secundária é aquela que contribui para dar suporte infra-estrutural ou de apoio às atividades primárias de uma unidade administrativa das aziendias.

Atividade com Valor Adicionado é aquela que contribui para que sejam atingidos os objetivos da azienda e/ou das atribuições ou níveis de serviços pelos quais os usuários estão dispostos a pagar

### 3 FUNÇÕES E ATIVIDADES ASSOCIADOS A BENEFÍCIOS MENSURÁVEIS

Do ponto de vista legal o tratamento das funções e sua classificação, no âmbito da contabi-

lidade pública brasileira, surge com o Decreto-Lei 2426/40, a partir de estudos iniciados pela Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios.

A terminologia adotada naquela ocasião, mencionava a função como **serviços** e estes apresentavam a seguinte composição:

- 0 – Administração Geral
- 1 – Exação e Fiscalização Financeira
- 2 – Segurança Pública e Assistência Social
- 3 – Educação Pública
- 4 – Saúde Pública
- 5 – Fomento
- 6 – Serviços Industriais
- 7 – Dívida Pública
- 8 – Serviços de Utilidade Pública
- 9 – Encargos Diversos

A Lei Federal nº 4320/64, responsável pela normatização da contabilidade pública nas três esferas de governo no Brasil, trouxe uma revisão para a distribuição anterior, cuja terminologia mencionada era **classificação funcional da despesa**, a saber:

- 0 – Governo e Administração Geral
- 1 – Administração Financeira
- 2 – Defesa e Segurança
- 3 – Recursos Naturais e Agropecuários
- 4 – Viação, Transportes e Comunicações
- 5 – Indústria e Comércio
- 6 – Educação e Cultura
- 7 – Saúde
- 8 – Bem-Estar Social
- 9 – Serviços Urbanos

O Decreto-Lei nº 200/67, pelo Artigo 16, exigiu que o orçamento-programa deveria pormenorizar os programas. Também, no Artigo 39 definiu os assuntos de competência de cada Ministério. Para atender essas recomendações, embora não utilizada como terminologia de função e sim **rol de programas** passou a ser apresentado nos diversos documentos do planejamento governamental.

O rol, que no original não continha numeração, era o seguinte:

- 0 – Administração
- 1 – Agropecuária
- 2 – Assistência e Previdência
- 3 – Colonização e Reforma Agrária
- 4 – Comércio
- 5 – Comunicações
- 6 – Defesa e Segurança
- 7 – Educação
- 8 – Energia
- 9 – Habitação e Planejamento Urbano
- 10 – Indústria
- 11 – Política Exterior
- 12 – Recursos Naturais
- 13 – Saúde e Saneamento
- 14 – Transporte
- 15 – Programação a Cargo de Estados e Municípios

Apesar da evolução experimentada, conforme descrito supra, foi somente através da Portaria nº 9 de 28 de janeiro de 1974, já citada ao se definir a atividade, que a funcional-programática foi instituída e tornada obrigatória para a União, os Estados e os Municípios. A composição das funções era a seguinte:

- 01 – Legislativa
- 02 – Judiciária
- 03 – Administração e Planejamento
- 04 – Agricultura
- 05 – Comunicações
- 06 – Defesa Nacional e Segurança
- 07 – Desenvolvimento Regional
- 08 – Educação e Cultura
- 09 – Energia e Recursos Naturais
- 10 – Habitação e Urbanismo
- 11 – Indústria, Comércio e Serviços
- 12 – Relações Exteriores
- 13 – Saúde e Saneamento
- 14 – Trabalho
- 15 – Assistência e Previdência
- 16 – Transporte

O avanço técnico, experimentado nos últimos vinte anos, conseguiu associar a função com programas e subprogramas e a eles vincular os projetos e as atividades. Definiu, também, o conceito de tipicidade e a ele associou a possibilidade de atipicidades internas. Para as finalidades deste trabalho não é conveniente e tampouco necessário explorar os níveis internos da classificação funcional-programática. Nosso objetivo é mostrar a possibilidade de mensuração dos custos baseados em funções no nível das atividades e utilizando o método de custeamento ABC.

Todo progresso técnico advindo com a prática do orçamento-programa não fará sentido enquanto o Estado se omitir a medir adequadamente os seus custos. É conveniente levar em consideração que o *General Accounting Office* – GAO/USA, reconhece a existência de algumas limitações para mensuração de benefícios, no âmbito das atividades do setor público:

*“Os benefícios podem ser:*

*Mensuráveis: são exemplo a economia dos recursos orçamentários, a anulação ou suspensão dos que resultem em melhor uso dos fundos públicos, tal como o uso destes a um custo mínimo, ou a suspensão ou corte de determinadas despesas, etc.*

*Os benefícios mensuráveis devem:*

- superar qualquer elevação de custos que a eles seja associada;
- ser fundamentadas e estarem explicadas de forma criteriosa;
- cobrir apenas dois anos – o ano passado e o atual ou o ano atual e o próximo.

*Não-Mensuráveis: são os benefícios de difícil ou de impossível quantificação. São aqueles que melhoram os serviços prestados pelo governo sem um resultado financeiro facilmente mensurável” (OLIVEIRA, 1995).*

Nossa proposição para os últimos é que se utilize o contacto direto, por pesquisa aberta e sistemática, junto aos próprios usuários medindo sobretudo o nível de satisfação e os custos globais aplicados no processo, como aliás fazem alguns

interessados na época pré-eleitoral. Para os mensuráveis basta colocar um código diretamente na nota de empenho para obter uma referência, para o caso dos mensuráveis e a partir de então estabelecer o controle substantivo.

No Estado de Santa Catarina já temos uma experiência em andamento. Nela as obras públicas estaduais são acompanhadas mediante a citação de um código em todos os empenhos que a ela se destinem.

Através de índices e da criação de padrões máximos e mínimos é viável criar parâmetros para o acompanhamento dos custos públicos. Um programa de redução de custos não pode prescindir de informações básicas e atualizadas. Portanto, quanto maior a especialização no sentido de aprofundar a mensuração maior a garantia de economicidade e por consequência a possibilidade da menção usual de **melhoria de qualidade**.

É visível que o controle do SIAFI, na esfera federal e outros similares já implantados no Estado de Santa Catarina, no Estado de Minas Gerais e possivelmente em outros a informatização acentuada no controle da despesa pública, aliás bem fortalecido e abundante em dados e informações, não possui instrumentos suficientemente técnicos para uma avaliação de eficácia.

#### 4 BENEFÍCIOS MENSURÁVEIS A PARTIR DO CONTROLE SUBSTANTIVO NA ATIVIDADE POR ELEMENTOS DE CUSTO

Para cada projeto, atividade, obra ou tarefa deve ser criado um código obrigatoriamente citado no histórico da nota de empenho e o histórico (ou discriminação) deverão ser melhor direcionados, via treinamento terminológico para conter os dados suficientes. Isto, permitirá, que posteriormente seja levantado o custo individualizado de cada atividade, no nível de especificação desejado de maneira a permitir que sejam estabelecidos parâmetros para determinação da eficácia.

Associar o benefício com o custo é o fundamento para o modelo aqui proposto. Apenas, para exemplificar e situar o leitor, vamos listar indicadores de benefício para a função 08 – Educação e Cultura, conforme já delimitamos para o ensaio pretendido. Não significa que estes indicadores sejam definitivos. Inclusive, neste sentido e no âmbito acadêmico e em projetos-pilotos estaremos experimentando, na prática, a inovação técnica.

Portanto, nossa posição é por parâmetros de mensuração com expressividade e representatividade contextualizada. Advertimos, dadas as diferentes tipicidades regionais num País de dimensões continentais, como é o Brasil, que o conjunto de indicadores e os passos intermediários do método de custeamento proposto neste trabalho, devem ser, antes de implantado, submetidos a testes de expressividade histórica e representatividade contextualizada.

08 – Função educação e cultura indicador EDU.01 indicador do nível de ensino custos a mensurar:

##### Custo a Mensurar:

*edu.01 – A – Custo dos Funcionários na Folha de Pagto*

*edu.01 – B – Custo dos Funcionários em Sala de Aula*

*edu.01 – C – Custo dos Recursos Instrucionais*

*edu.01 – D – Custo da Manutenção dos Laboratórios*

*edu.01 – E – Custo do Mat. Permanente e Outros Custeios*

##### Benefícios e/ou anti-benefícios gerados:

*benef. edu.01 – A – N<sup>o</sup> de Alunos Matriculados*

*benef. edu.01 – B – N<sup>o</sup> de Alunos Concluintes*

*benef. edu.01 – C – N<sup>o</sup> Médio de Evasões no Período*

*benef. edu.01 – D – N<sup>o</sup> Médio de Alunos por Professor*

*benef. edu.01 – E – N<sup>o</sup> Médio de Pessoas Fora da Escola*

O acompanhamento da despesa orçamentária tradicionalmente feito por categorias econômicas faz uma subdivisão onde os elementos de despesa, os subelementos, os itens e os subitens caracterizam que tipo de insumo foi utilizado para realizar a atividade. É o Anexo 4 da Lei Federal 4320/64 que regula esta codificação oficial da despesa. Como veremos mais adiante, a classificação, bastante importante para organizar a produção econômica, é insuficiente para a finalidade de medir economicidade, eficiência e eficácia.

A insuficiência da classificação oficial da despesa fez com que, numa experiência onde participamos da definição de instrumentos avaliativos para acompanhar um projeto do BIRD junto a Municípios catarinenses, discutíssemos com uma equipe técnica a validade dos elementos de custos para manutenção e operacionalização de projetos. Isso ocorreu em 1989, portanto, bem antes da difusão do ABC nos cursos da FEA – USP – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, que segundo TUNG (1996) ocorreu a partir do segundo semestre de 1992 nos cursos de pós-graduação (mestrado e

doutorado). Evidentemente, que o plano aplicativo imediato que experimentamos era bem mais limitado e despido de uma retaguarda teórica de sustentação ampliada.

#### ROL DE ELEMENTOS DE CUSTO

O rol de elementos de custo, embora não exaustivamente aqui apresentado, se limitará apenas ao suficiente para a demonstração a que nos propomos neste trabalho:

- 01 – Abastecimento de Água
- 02 – Abastecimento de Alimentos e Bebidas
- 03 – Abastecimento de Combustíveis e Lubrificantes
- 04 – Acessórios para Instalações Elétricas
- 05 – Artigos Cirúrgicos e de Laboratório
- 06 – Artigos de Enfermaria
- 07 – Artigos de Higiene e Conservação
- 08 – Artigos de Vidraçaria
- 09 – Artigos de Esporte e Lazer
- 10 – Calçados Especiais
- 11 – Cercas
- 12 – Defensivos Agrícolas
- 13 – Despesas com Reprodução de Documentos
- 14 – Energia Elétrica
- 15 – Equipamentos
  
- 20 – Salário de Pessoal Estatutário
- 21 – Salário de Pessoal Temporário
  
- 30 – Giz, Transparência e outros Materiais para Aulas

“N” – Demais Elementos de Custo

#### 5 EXEMPLO SIMULADO DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEAMENTO ABC ADAPTADO AO CONTROLE SUBSTANTIVO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Tabela 1 apresenta os custos associados a classificação por categorias econômicas, que é a modalidade oficialmente exigida juntamente com a orgânica e a funcional-programática.

**Tabela 1**  
MODELO TRADICIONAL  
DE DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Descrição (edu.01)	Elemento/ Subelemento	Código	Valor
A – Funcionários na folha de pagamento	Vencimentos	3.1.1.1.00	4.000,00
B – Funcionários na sala de aula	Vencimentos	3.1.1.1.00	2.000,00
C – Custo de recursos instrucionais	Material de Consumo	3.1.2.0.00	100,00
D – Manutenção de laboratórios	Material de Consumo	3.1.2.0.00	100,00
E – Outros Custeios e mat. permanente	Outros Serviços e Encargos	3.1.3.2.00	200,00
Total em \$			6.400,00

Para utilizar o método de custeamento ABC de uma forma bastante simplificada vamos **num primeiro passo** simular uma Escola Isolada, num Município, que possua as características físicas pesquisadas e tabuladas, de conformidade com a seguinte Tabela.

**Tabela 2**  
CARACTERIZAÇÃO DOS DADOS FÍSICOS  
DA ESCOLA ISOLADA

Descrição (edu.01)	Número de funcionários	Valor/ mês	custo
A – Funcionários na folha de pagamento	08	4.000,00	500,00
B – Funcionários na sala de aula	05	2.000,00	400,00
C – Custo de recursos instrucionais		100,00	
D – Manutenção de laboratórios		100,00	
E – Outros custeios e mat. permanente		200,00	
Total em \$		4.400,00	

Obs: Os funcionários em sala de aula são, também, da folha de pagamento.

Também é necessário num **segundo passo** uma identificação e codificação das tarefas componentes da atividade: Manutenção da Escola Isolada Municipal. É este o papel da Tabela 3, a seguir simulada.

Tabela 3

DESCRIÇÃO DOS COMPONENTES  
DA ATIVIDADE EM REFERÊNCIA

Descrição da Funcional-Programática	Código	Especificação das Tarefas
Atividade 08421882.001 onde:	05	Reescrever conteúdo insuficientes da matérias
08 - É a função	15	Transmitir o conteúdo das disciplinas aos alunos
42 - É o programa	25	Prestar serviços de apoio adm. aos Professores e alunos
188 - É o subprograma	35	Participar de Conselhos de Classe APP e Similares
2.001 - É a atividade	45	Supervisionar controlar e avaliar a tarefas

Na tabela 4 iremos ao **terceiro passo decisivo** que consiste em identificar e delinear o envolvimento de cada pessoa com as tarefas e fixar por análise a ocupação operativa de cada uma delas e do grupo: Vamos simular que a Escola Isolada Municipal possua um Diretor, dois Auxiliares Administrativos e cinco Professores contratados temporariamente (ACT's). O processo operativo é assim descrito:

Além do que foi analisado nos gastos com pessoal pode ser aplicado aos demais componentes de custos, definindo-se as unidades de medição e estabelecendo o volume de saída com quantificação possível. Para a tarefa de reescrever os conteúdos insuficientes o volume de saída pode ser medido pelos módulos componentes de uma apostila e vamos vincular com o custo EDU.01 C - CUSTO DOS RECURSOS INSTRUCIONAIS, cujo valor absorvido é metade dos 100,00 ali consumidos, isto é, 50,00. Para a tarefa prestar serviços o volume de saída pode ser medido pelo número médio de usuários atendidos e vamos vincular com o custo EDU.01 D - CUSTO DE MANUTENÇÃO DOS LABORATÓRIOS DOS RECURSOS INSTRUCIONAIS (100,00) e os restantes 50,00 do custo EDU.01 C - A tarefa de reunir-se com os Conselhos, APP's - Associações de Pais e Professores e a tarefa de transmitir conhecimentos não absorvem outro custo senão os gastos com pessoal. Por último, a tarefa de

supervisionar, controlar e avaliar as tarefas que tipicamente é a atribuição própria do Diretor provoca o custo EDU.01 E - OUTROS CUSTEIOS E MATERIAL PERMANENTE. É esta a finalidade do **quarto passo e que a Tabela 5 procura evidenciar.**

Tabela 4

CODIFICAÇÃO E ANÁLISE  
DA BASE DA ATIVIDADE  
(FUNCIONÁRIOS)

Posição	Quantidade de	Código Tarefa	% Participação da Tarefa	Pessoas/Equivalentes	
				Pessoa	Grupo
Diretor	01	05	20	0,20	0,20
		25	40	0,40	0,40
		35	10	0,10	0,10
		45	30	0,30	0,30
Subtotal	01		100	1,00	1,00
Auxiliares administrativos	02	05	5	0,05	0,10
		25			
		35	85	0,85	1,70
		45	10	0,10	0,20
Subtotal	02		100	1,00	2,00
Professores ACT	05	05	20	0,20	1,00
		25	5	0,05	0,25
		35	10	0,10	0,50
		45	15	0,15	0,75
Subtotal	05		100	1,00	5,00

## LEGENDA

- 05 - Reescrever conteúdos insuficientes das matérias.
- 15 - Da tarefa Transmitir o conteúdo das disciplinas aos alunos.
- 25 - Da tarefa Prestar serviços de apoio administrativo aos Professores e Alunos
- 35 - Participar de Conselhos de Classe APP e Similares.
- 45 - Supervisionar Controlar e Avaliar as Tarefas.

**Tabela 5**  
DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE MENSURAÇÃO  
E QUANTIDADE DE SAÍDA

Código e Tarefa	Unidade de medição	Volume de saída	Quantidade de saída	Custo
05 – Reescrever conteúdos insuficientes das matérias	Módulos	120	120	50,00
15 – Transmitir o conteúdo das disciplinas aos alunos	Horas/aula	320	300	-
25 – Prestar serviços de apoio administrativo aos Professores e Alunos	Usuários	126	126	150,00
35 – Participar de Conselhos de Classe APP e Similares	Horas/reunião	20% s/320	64	-
45 – Supervisionar Controlar e Avaliar as Tarefas	Horas/não realizadas	20	20	200,00
Total dos custos (extra-folha de pagamento)				400,00

Descrição dos cálculos e concepções avaliativas:

- 05 – 4 turmas, com 30 alunos cada uma e cada módulo reescrito contém em média 10 páginas;
- 15 – 4 turmas, com 20 dias letivos por mês, com 4 horas diárias perfazendo 320 horas/aulas;
- 25 – 126 usuários sendo que 120 são alunos e os outros seis são o Diretor e os Professores ACT's;
- 35 – Para cada hora-aula de transmissão de conteúdo existe 20% de Conselhos, AP-P's, e Outras avaliativas;
- 45 – A supervisão, o controle e a avaliação é feita sobre as 4 turmas e se justifica pelas falhas que combate.

O quinto passo consiste em converter a análise da base das atividades dos funcionários nos respectivos valores do custo havido na folha de pagamento. Sabe-se que cada ACT (professor em caráter temporário) percebe em média 400,00 vez que  $2.000,00/5 = 400,00$ . Resta identificar qual o montante cabível ao Diretor e a média de vencimentos para os dois auxiliares administrativos. Vamos simular que o Diretor tenha uma função gratificada elevada a três vezes o salário de um ACT e mais um vencimento de 400,00 percebendo, portanto, 1.600,00. Para os auxiliares administrativos, conseqüentemente, fica 200,00 para cada um, isto é, 400,00.

A Tabela 6, nos mostra este passo e apropria também os custos rastreados na Tabela 5.

**Tabela 6**  
DEFINIÇÃO DO CUSTO DAS TAREFAS E DO UNITÁRIO  
A PARTIR DA QUANTIDADE DE SAÍDA  
(FOLHA E EXTRA-FOLHA DE PAGAMENTO)

Código e Tarefa	Volume de saída	Custo da folha	Custo Extra	Custo das tarefas	Total
<b>UNITÁRIO</b>					
05 – Reescrever conteúdos insuficientes das matérias	120	740,00	50,00	790,00	6,58
15 – Transmitir o conteúdo das disciplinas aos alunos	300	1.000,00		1.000,00	3,33
25 – Prestar serviços de apoio administrativo aos Professores e Alunos	126	740,00	150,00	890,00	7,06
35 – Participar de Conselhos de Classe APP e Similares	64	700,00		700,00	10,94
45 – Supervisionar Controlar e Avaliar as Tarefas	20	820,00	200,00	1.020,00	51,00
Total dos custos (extra-folha de pagamento)		4.000,00	400,00	4.400,00	

Descrição dos valores para o custo da folha:

- 05 – Possui 20% dos 1.600,00 dos Diretores (320,00), (20) dos Auxiliares Administrativos e (400) dos ACT's que somam (740);
- 15 – Possui zero do Diretor, zero dos Auxiliares Administrativos e 50% dos ACT's que é (1.000,00);
- 25 – Possui 40% do Diretor (640,00), zero dos Auxiliares e 5% dos ACT's (100,00) que somam (740,00);
- 35 – Possui 10% do Diretor (160,00), 85% dos Auxiliares (340,00) e 10% dos ACT's (200,00) que é (700);
- 45 – Possui 30% do Diretor (480,00), 10% dos Auxiliares (40,00) e 15% dos ACT's (300,00) que é (820,00).

Apenas um aspecto está fora deste controle, embora essencial para perceber de forma antecipada o momento da reposição ou manutenção dos materiais e serviços. Trata-se do funciona-funcionamento da escola. Para cobrir esta deficiência os elementos de custo, referidos no item 4, são fundamentais. Dimensionar os quantitativos e a época própria, além de oportunizar a organização de critérios para controle do preço de aquisição e

preço de mercado pode ser o produto da exploração adequada do mencionado item. O controle dos subelementos da Tabela 2, a partir das próprias notas de empenho e/ou notas fiscais de compra permitem alcançar o atendimento dessa necessidade.

É importante que os gestores saibam exatamente quanto é consumido de água em termos de m<sup>3</sup>; quanto é consumido de energia elétrica em termos de kilowatts, qual é o volume necessário de reprografia, qual é o volume e a qualidade do giz necessário, quanto se necessita de resmas de papel e de disketes para a manutenção dos laboratórios de informática, etc. Não se pode mais pensar em conviver com a desorganização capaz de informar a falta deste ou daquele insumo operacional em escolas como se fosse assunto alheio ao planejamento ou à contabilidade. É sabido que o nível de credibilidade somente será recuperado com exemplar controle substantivo.

Ao contador e aos técnicos de contabilidade cabe lutar pela descentralização decisória de vida da população. O envolvimento com o controle das condições de vida da população de informar adequada e corretamente detalhes operativos das atividades se constitui na nossa opinião numa grande chance de elevação da prestigiada categoria tanto no meio empresarial, quanto nas atividades sem fins lucrativos.

### **MONTANTE GERAL DOS CUSTOS COM FOLHA DE PAGAMENTO (400)**

Tabela n

MODELO TRADICIONAL *VERSUS* MODELO PELO CUSTEAMENTO ABC

Vencimentos	3.1.1.1.00	4.000,00
TOTAL		4.000,00

As informações básicas publicadas ou comentadas para o público passam que os funcionários percebem em média 500,00 sem associar a um desempenho e aos benefícios dele resultante. Quando muito o controle formal verifica a legalidade dos contratos e cuida para que os ACT'S não se tornem efetivos ou para que o montante da despesa com pessoal esteja dentro do limite constitucional (65% da receita líquida disponível) ou se o total de despesa com a educação atinge os 25% exigidos pela Constituição Federal no Artigo 212).

AS INFORMAÇÕES DO NÍVEL INTERNO POSSUEM VÁRIOS SUBSÍDIOS PARA A TOMADA DE DECISÃO E QUANDO DIVULGADAS PODERÃO POSSIBILITAR UM ACOMPANHAMENTO PELO MÉRITO TANTO AO NÍVEL DOS PAIS E DOS ALUNOS NO TOCANTE AOS CUSTOS DOS SERVIÇOS QUE SEUS FILHOS ESTÃO USUFRUINDO QUANTO PARA O ACOMPANHAMENTO DA ENTIDADE PÚBLICA PARA SABER SE O VOLUME DE RECURSOS PARA CADA TAREFA E PARA CADA ATIVIDADE COMO UM TODO. O NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA E JULGAMENTO PARA CRIAR UMA NOVA ESCOLA TAMBÉM É VALIOSO. ALÉM DISSO, PODERÁ AVALIAR QUE REESCREVER CONTEÚDOS E SUPERVISÃO PODERÃO SER TAREFAS SEM VALOR ADICIONADO E PASSÍVEIS DE REDUÇÃO QUANDO JULGADO OPORTUNO.

Com a despesa orçamentária submetida a um controle substantivo é conseqüente estabelecer os benefícios mensuráveis como exemplificado no item 4 e fará sentido acumular, num período anual o número de evasões, o número de alunos concluintes, o número de alunos por professor, o número de alunos matriculados e, principalmente, o número de alunos fora da escola. Vencida esta etapa, poderemos falar em conhecimento da relação critério/causa/efeito e finalmente passar a avaliar a eficiência e a eficácia no setor público brasileiro.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho apresentou uma proposta de mensuração de custos no setor público, na despesa orçamentária a partir dos conceitos que o autor vem desenvolvendo e difundindo a partir de experiências prática acontecida desde 1987 e do método de custeamento por atividades recentemente difundido no Brasil.

O caráter público da despesa pública e o que ela afeta nos recursos da população são estimuladores de uma linha de pesquisa muito pouco desenvolvida no Brasil.

Acredito que o produto gerado pelo presente trabalho traga uma forte contribuição para que os gestores de instituições públicas traduzam o nível de aparelhamento e sofisticação da informatização em valioso instrumento de avaliação, a partir do custo do processo de produção dos bens e serviços.

E que os benefícios sejam maiores e mais acessíveis para todo o conjunto de contribuintes no exato momento em que deles necessitem.

Um outro ponto relevante é que os órgãos encarregados do controle externo e do controle interno das instituições públicas brasileiras invistam em pesquisa e desenvolvimento técnico de maneira a atualizar suas metodologias de fiscalização. Com o controle substantivo não se deseja dizer que o controle formal deva ser abandonado. Somente afirmamos e acreditamos ter demonstrado outras vantagens advindas quando se volta o controle para aspectos operativos, julgamento da qualidade e da economicidade. A criação de indicadores de benefícios e de custos deve refletir a cultura organizacional de cada instituição e simplesmente adotá-los sem uma conseqüente e gradativa implantação devidamente acompanhada e criticamente avaliada é um grande risco gerencial.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANGÉLICO, J. *Processamento das receitas e despesas públicas nas prefeituras e autarquias*. São Paulo: Atlas, 1973.
- ASSOCIAÇÃO DOS CONTADORES DA INGLATERRA E PAÍS DE GALES. *Custo-padrão*. São Paulo: Atlas, 1972.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1988.
- BRASIL. Lei Federal nº 4.320. Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1994.
- CRUZ, F. *Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público*. Florianópolis, Edição do Autor, 1988.
- LOPES DE SÁ, A. *Dicionário de contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- MACHADO Jr., J. T. *Orçamento-programa no Brasil*. Fundação Getúlio Vargas, 1979.
- , COSTA REIS, H. *A Lei 4320 comentada*. 27. ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1996.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1982.
- MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- MUSGRAVE, R. *Teoria das finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 1976.
- NAKAGAWA, M. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- NASCIMENTO, J. O. *O orçamento público: aspectos relevantes*. Porto Alegre: [s.ed.], 1986.
- OLIVEIRA, E. M. B. *GAO: alguns aspectos de relevo para os tribunais de contas*. Curitiba, [s.ed.], 1995.
- SILVA, L. M. *Contabilidade Governamental*. São Paulo: Atlas, 1988.
- TUNG, N. *Custeio á base de atividade*. São Paulo: Universidade - Empresa, 1996. (Mimeogr.)