

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^o de Alunos Matriculados

benef. edu.01 – B – N^o de Alunos Concluintes

benef. edu.01 – C – N^o Médio de Evasões no Período

benef. edu.01 – D – N^o Médio de Alunos por Professor

benef. edu.01 – E – N^o 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 CUSTEIROS 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	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
UNITÁRIO					
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 m³; 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.)