

A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DE CUSTOS ABC (*ACTIVITY-BASED COSTING*) NO DESEMPENHO DOS GASTOS GOVERNAMENTAIS NO PODER EXECUTIVO

Denise Silva Ferreira Juvenal
Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (Brasil)

RESUMO

A informação contábil governamental tem apresentado mudanças no que tange a evidenciação, eficácia e o *Accountability*. Amiúde, as avaliações dos gastos governamentais têm relação com a análise de custos e de desempenho. Descrever as convergências doutrinárias existentes com base na legislação aplicável de forma aplicar uma análise dos custos governamentais. No entanto, a importância do ABC para o governo depende da legislação que influencia na abordagem dos custos por atividades. Contudo, o mapeamento de processos e o aprimoramento de programas da máquina governamental integrado com a evolução tecnológica, a atuação do Estado terá informações precisas para a tomada de decisão.

PALAVRAS CLAVE: Informação; Governamental; Evidenciação; Accountability; Atividades.

ABSTRACT

The governmental countable information has presented changes in what it refers to the effectiveness and the Accountability. It happens frequently, the evaluations of the expenses governmental they have relation with the analysis of costs and performance. To describe the existing doctrinal convergences on the basis of the applicable legislation of form to apply an analysis of the governmental costs. However, the importance of the ABC for the government depends on the legislation that it influences in the boarding of the costs for activities. However, with the mapping of processes and the improvement of programs of the machine governmental integrated with the technological evolution, the performance of the State will have necessary information for the decision taking.

KEY WORDS: Information; Governmental; Evidency; Acountability; Activities.

1. INTRODUÇÃO

As pessoas estão quase na sua totalidade obtendo informações, por meio da Internet e outros meios de comunicação, este fato, revoluciona todos os setores da economia, do governo e da tecnologia em diversos países, gerando uma exigência na redução das despesas governamentais.

Por este motivo e a busca pela “transparência” devido aos recentes escândalos, o governo brasileiro está procurando divulgar as informações referentes às despesas públicas. O que se questiona é saber até quanto pode-se gastar e em que gastar. Por este motivo enfocaremos neste trabalho, como objetivo principal, uma análise da importância da avaliação de custos pelo método de custeio por atividades, no âmbito governamental.

Abordaremos neste artigo, os aspectos gerais das atividades exercidas pelo Estado, parametrizando com as determinações legais que possam impactar na tomada de decisão de um gestor, avaliando por fim como se evidenciaria os gastos públicos pelo método ABC e o risco inerente da possibilidade de uma classificação errônea das despesas públicas.

Tendo em vista a gestão da qualidade nos serviços públicos e a transparência das informações contábeis, por meio da evidenciação, torna-se necessário à busca de novas formas de administrar e

divulgar as informações sobre os custos das prestações de serviços elaboradas pelas instituições públicas do País, principalmente, a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro vem permitindo, desde setembro de 2006, ao cidadão carioca acompanhar a execução orçamentária dos órgãos e programas do governo municipal.

Baseado neste pressuposto retrataremos quais os pontos principais de se avaliar pelo método *Activity Based Costing (ABC)* identificando como poderíamos elaborar uma análise de quais são os custos atribuídos para a avaliação de custos adequada com o tipo de serviço a ser prestado por uma instituição pública municipal, mais precisamente referente ao Poder Executivo.

Dada a importância do tema para o estudo das organizações públicas e, em particular, para a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro propôs-se a seguinte pergunta de pesquisa:

Como podemos aplicar o método *Activity Based Costing* para as instituições públicas da Administração Pública do Poder Executivo de forma que se possa avaliar a importância do desempenho dos custos relativos aos serviços prestados ao cidadão?

O objetivo deste estudo é descrever e analisar quais são as convergências doutrinárias existentes no que tange a legislação aplicável para que possamos aplicar uma análise gerencial dos custos governamentais pelo método por atividades por meio do método *Activing Based Costing (ABC)* aplicado ao Poder Executivo, principalmente à Administração Direta da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

A análise dos dados coletados irá nos permitir o desenvolvimento das interfaces necessárias entre as legislações brasileiras existentes em relação à contabilidade pública.

Admitimos que todas as fontes de informação são importantes para a formação de nossa opinião, neste caso a nossa coleta de dados teve que ser restrita e criteriosa, devido à atualidade do assunto, por isso utilizamos livros, artigos, legislação aplicável, *Internet* e, principalmente, a experiência profissional, enfim tudo aquilo que pudesse fundamentar a nossa opinião.

Quanto ao escopo utilizado, a ênfase foi sobre um fato que consideramos muito importante para o desenvolvimento do estudo e que está relacionado aos estudos realizados pela a necessidade de avaliação de custos pelas instituições governamentais e a aplicação de *Accountability* nas instituições públicas.

No período em que coletávamos os dados, tivemos dificuldade obter maiores informações práticas sobre a avaliação do método ABC para a implementação de análise dos custos governamentais, por causa da sua atualidade, em razão dos aspectos contábeis e fiscais, unificados nestas interpretações, idéias e opiniões, e por isso, sumarizamos os assuntos para que pudéssemos então começar a elaborar o trabalho de pesquisa. Selecionamos então os assuntos que apresentavam maior relevância dentro do seu conjunto enfocando o tema em questão.

Neste projeto de pesquisa utilizamos a aplicação, quantificação e qualificação das informações coletadas para que pudéssemos evidenciar qual a convergência doutrinária existente de forma que possam ser analisados os custos pelo método de custeio por atividades e retratar os possíveis impactos que possam surgir.

O presente estudo será limitado quanto aos aspectos qualitativos em função dos dados que serão apresentados e quantitativos em virtude da pesquisa consultada sobre os gastos públicos na Administração Direta da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro. Enfocaremos neste caso alguns fatos importantes e atuais voltados para a qualidade dos serviços, os custos das atividades prestadas e principalmente naquilo que está correlacionado possivelmente ao desempenho do custo do governo municipal.

O presente trabalho está organizado em 5 capítulos, compostos da seguinte maneira:

Apresentação dos assuntos abordados neste trabalho, seus objetivos, sua metodologia, seus resultados esperados e sua estrutura geral, posteriormente, será abordado as atividades exercidas pelo estado, os aspectos legais referentes às atribuições governamentais, o relacionamento do ABC no gerenciamento das funções contábeis públicas, e a importância da avaliação dos gastos governamentais para o sistema ABC e o estudo de caso, finalizando com a conclusão do trabalho e as referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O desempenho dos serviços governamentais é uma meta a ser atingida em relação à qualidade do serviço prestado ao cidadão. Neste trabalho, evidenciaremos quais são as possíveis concepções existentes sobre a aplicação da análise pelo método *Activity Based Costing (ABC)* em relação à legislação existente do Município do Rio de Janeiro.

2.1. Aspectos legais referentes às atribuições governamentais

Ao avaliarmos quais são os aspectos referentes à apuração de custos e o seu impacto quanto à legislação pertinente da Contabilidade Governamental necessitaremos compreender o que é a Administração Pública, que Moraes (2001:299) apud José Tavares, define “que pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.”

Tendo por base o conceito descrito anteriormente, enfocaremos dentre os princípios da Administração Pública que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, previstos no artigo 37 da Constituição Federal - CF de 1988, corroboramos aqueles possam influenciar diretamente na avaliação econômica das entidades são os descritos a seguir:

QUADRO 1

<i>Princípios</i>	<i>Dispositivo Legal</i>	<i>Objetivo(*)</i>
Legalidade	Art. 5, II da CF/1988	O administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei, e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois a incidência de sua vontade subjetiva, pois a Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.
Impessoalidade	Art. 37, caput	Segundo Hely Lopes Meirelles, ele impõe o administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal, é unicamente aquele que a norma de direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal.
Eficiência	Art. 37, caput Emenda Constitucional - EC nº 19/98	A EC 19/1998, pretende garantir maior qualidade na atividade pública e na prestação dos serviços públicos.

Fonte: Moraes (2001:300-312) adaptado pelo autor (*)

Os aspectos legais principais que influenciam a determinação dos gastos e receitas públicas, são as leis, decretos, portarias e resoluções que influenciam diretamente na informação contábil, principalmente na análise dos fatos administrativos. Para tanto, é importante efetuarmos a avaliação, a evidenciação e a correlação da legislação com a análise de custo dos serviços a serem prestados pelo Estado para que os resultados e a projeção de seu futuro devam ser implementados de forma adequada, eficiente e objetiva nos marcos políticos, sociais e econômicos para o atendimento ao cidadão.

Sendo assim, descrevemos no Quadro nº 2 dentro do contexto da Constituição Federal quais são os tipos de políticas, as atividades e a existência da possibilidade de execução de prestação de serviços internos e externos aos órgãos, de forma que possamos compreender se as atividades meio e fim a que os órgãos públicos exercem são favoráveis ou causam algum impacto na avaliação dos custos de determinado ente governamental.

QUADRO 2

<i>Artigo da CF/88</i>	<i>Tipo de Atividade</i>	<i>Tipo de política e plano</i>	<i>Atividades</i>	<i>Serviços Internos</i>	<i>Serviços Externos</i>
92 a 135	Fim		Justiça	Não	Não
144			Segurança Pública	Não	Não
136 a 143			Defesa Nacional	Não	Não
145 a 192	Meio	Políticas e Estratégicas	Planejamento	Não	Não
		Plano Plurianual			
145 a 169			Orçamento	Não	Não
37 a 43			Recursos Humanos	Não	Não
74			Controle Interno Integrado	Sim	Não
205 a 217	Fim	Administrativas e de Apoio Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento Anual	Educação	Sim	Sim
196 a 200			Saúde-Saneamento	Sim	Sim
203 a 204			Assistência Social	Sim	Sim
178			Transporte	Sim	Sim
182 a 183			Urbanismo	Não	Não
184 a 191			Agricultura	Não	Não
225			Gestão Ambiental	Sim	Sim
70 a 74			Documentação	Não	Não
70 a 74			Serviços Gerais	Não	Não
70 a 74			Controle Interno de cada Poder	Sim	Não

Fonte: Silva (2002:25) - Adaptado pelo autor.

O Quadro nº 2 resume quais as atividades podem prestar serviços internos e externos, como podemos observar constatamos que, o Controle Interno Integrado e o Interno de cada Poder são exclusivos na prestação de serviços internos porque nem todos os órgãos tem esta atividade implementada, salvo exceções que possam mostrar a experiência adquirida na execução deste serviço.

Observando também, que a saúde, saneamento, assistência social, transporte e gestão ambiental são serviços que possam ser mostrados como exemplo para qualquer ente governamental assim como pode ser feito um intercâmbio entre Países sem interferências administrativas, porque são serviços

prestados diretamente ao cidadão, por este motivo podem ser vistos casos de sucesso e os de fracasso na implementação de rotinas que melhoraram a eficácia e a eficiência dos serviços prestados.

No entanto, para qualquer tipo de serviço atribuído ao órgão público deverá ser observado os aspectos legais e o impacto referente à aprovação de leis pelo Poder Legislativo que possam influenciar financeiramente na tomada de decisão de permanência ou não da manutenção de determinado projeto ou atividade instituído pelo Poder Público em atendimento ao cidadão.

Por este motivo, é importante entendermos o que o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias tenta minimizar o impacto de alterações orçamentárias durante um determinado período, o que não significa que alterações não possam ser feitas durante a gestão governamental, seja ela do Município, Estado ou do Governo Federal, é definido por Silva (2002:36,38-40) como:

“O Plano Plurianual é o instrumento constitucional utilizado para o planejamento estratégico de forma regionalizada que define as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para despesas de capital e outras delas decorrentes, a para os programas de duração continuada”.

“A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e terá como objetivos fundamentais: a orientação da lei orçamentária anual, bem como a sua execução, dispor sobre as alterações na legislação tributária, e estabelecer a política de aplicação das agências oficiais de fomento. A Lei Orçamentária Anual obedecerá a Lei de Diretrizes Orçamentárias e deverá conter o orçamento fiscal, de investimentos das empresas estatais e o da seguridade social.”

Contudo, devemos observar que existem limites constitucionais e legais que foram fixados pelo Poder Legislativo por meio da Constituição Federal, Leis, Decretos e Resoluções que obrigaram aos órgãos governamentais a atender minimamente um percentual fixo para determinadas atividades exercidas pelo Estado, fazendo com que a saúde, educação e assistência social tenham verbas orçamentárias e financeiras para implementação de suas atividades sem prejudicar o atendimento do serviço ao cidadão. Na prática, observamos que ainda temos muito que melhorar por meio da análise de desempenho das metas governamentais, isto depende não só do interesse do gestor a sua execução como também de recursos financeiros para a sua implantação.

No capítulo a seguir enfocaremos os aspectos gerais das atividades exercidas pelo Estado.

2.2. Aspectos gerais das atividades exercidas pelo estado

O Estado tem como finalidade o bem comum no que tange a sua realização, desta forma, entendemos que para avaliarmos o custo e/ou despesa de uma atividade exercida pelo Estado, é necessário entendermos quais os aspectos legais que influenciam no funcionamento da ordem pública, onde o Estado faz parte.

Sendo assim, Harada (2003:25) diz que: “o conceito de atividade financeira do estado, enfatizando a noção de bem comum é difícil e complexa. Podemos conceituá-lo como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ... Para o atingimento dessa finalidade, o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública”.

Desta forma, entendemos que para atender as atividades do Estado, é importante saber onde o Estado é necessário prover e aplicar os recursos financeiros, de forma que seja concebida a integração

da atividade financeira com as próprias finalidades da atuação estatal tendo como objetivo às necessidades coletivas.

Na realidade podemos verificar que quando retratamos a análise de custo no âmbito governamental devem ser levados em consideração o aspecto pertinente de cada tipo de atividade, e quem são os entes (Administração Direta e Indireta) envolvidos, e enfatizar como as operações realizadas podem apurar o custo, retratando a complexidade por atos legais.

Necessitamos compreender que a administração pública é dividida segundo as atividades que exerce, como sendo, “as atividades-meio da administração pública são divididas em: nas atividades que envolvem o próprio papel do Estado e a sua estrutura para atender às necessidades da população. Tanto as atividades-meio quanto as atividades-fim podem ser divididas de acordo com a área de atuação em: atividades estratégicas e políticas e atividades administrativas e de apoio” Silva (2002:24).

No entanto, para a realização das atividades pertinentes ao Estado é necessário que sejam identificados os meios para corresponder às necessidades públicas, por meio de geração de receitas. Por este motivo é importante à identificação dos aspectos constitucionais que vinculam as competências governamentais.

Não obstante, evidenciamos que quando a Constituição da República Federativa do Brasil–CF/1988 retrata quais são as competências administrativa e legislativa de cada poder, também vincula a participação de cada ente no que tange às competências comuns da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com relação ao patrimônio, saúde e assistência pública, meio ambiente, cultura, urbanização, etc.

Contudo, para constatarmos a evidenciação do custo atribuído a cada atividade exercida pelo Estado, devemos observar os aspectos legais vinculados às atividades de saúde, educação, cultura e desporto e aquelas outras que podem ser influenciadas por verbas provenientes de outros entes administrativos, para tanto, devemos avaliar sob este aspecto qual deve a importância da avaliação dos gastos governamentais para o Método ABC, que será retratado no capítulo a seguir.

2.3. A importância da avaliação dos gastos governamentais para o sistema ABC

Atualmente, devido à busca da transparência governamental, retratamos a importância da avaliação dos gastos governamentais, tendo em vista a evidenciação de uma oportunidade de melhoria de produtividade de forma a produzir decisões satisfatórias para o gestor.

A análise de desempenho vem responder a questão da redução dos gastos governamentais, seja por meio de receitas ou por despesas, ela hoje faz parte da meta de muitos entes governamentais para alcançarem a sua eficiência com eficácia e gerando sempre uma economicidade para o órgão público.

Para tanto, é necessário analisarmos os custos gerencialmente para que possam ser traçados quais são os objetivos e o que se pretende atingir, isto posto, os recursos financeiros estão vinculados ao orçamento a ser executado, a meta definida nos programas, projetos e ações.

Admitindo que o órgão público já efetua a sua contabilidade por atividades, torna-se menos complexo apurarmos a avaliação do método ABC, como definição Nakagawa (2001:42), entende que a atividade pode ser definida como um processo que combina de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos, ou seja, é o processamento de uma transação.

Para tanto, Cruz (2002:126), retrata que o “Poder Executivo deverá desenvolver um sistema gerencial de apropriação de despesas com o objetivo de demonstrar o custo de cada ação

orçamentária.” Isto foi mencionado como uma das diretrizes orçamentárias do Governo Federal para a implementação do sistema integrado.

Um fator para ser considerado muito importante é desempenho das atividades de auditoria governamental, que neste caso, os serviços executados nos órgãos públicos, tendem a avaliar a situação real do que necessita ser melhorado, tendo em vista os pontos de auditoria e as oportunidades de melhorias elaboradas em cada trabalho.

Por este motivo, o principal aliado para a análise de desempenho de determinado órgão é o serviço de auditoria que é implementado quando este possui um sistema de controle interno, no qual a auditoria faz parte. Devemos retratar que isto não é primordial, pois analisar desempenho é mostrar como a aquele ente se comporta durante um determinado período, este tipo de serviço deve ser feito continuamente e deve ter o apoio do Gestor, que é o seu principal cliente.

Ao atribuímos a transparência como meio de informação para os cidadãos e torná-los questionadores das contas governamentais, não é uma tarefa fácil, porque o que ele deseja saber é se os investimentos atribuídos para o local em que mora, em relação a obras, saúde, educação e saneamento, foram relevantes e se forma implantados. Mensurar o custo de cada atividade em termos de bairro é complexo, pois envolve o mapeamento de processos de todo aquele serviço.

Em relação à atividade prestada pelo governo, Andrade (2006:96) retrata que “a atividade é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa e que envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo”.

Sendo assim, hoje no Brasil, com a implementação dos *sites* de Transparência Governamental, e para atender a este pressuposto, é possível verificar as contas públicas atualizadas pelo sistema de contabilidade implementado pelo órgão. Sendo que esta não é a forma mais adequada de evidenciar as contas para o cidadão, principalmente por problemas econômicos, financeiros e sociais, esta implementação não atinge a maioria da população, pois é quem determina o voto.

No capítulo a seguir avaliaremos a como pode ser feita a análise dos custos pelo método ABC.

2.4. Avaliação da contabilidade de custos governamental pelo método ABC.

Admitimos que para avaliar os custos nos órgãos governamentais é muito importante entendermos o funcionamento do Orçamento Público, que é, “um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve efetuar em um exercício é um instrumento da moderna administração pública... O orçamentoprograma, é capaz de expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade, visto que o orçamento deve indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o governo é intérprete”, Silva (2002:26;32).

A avaliação do processo atribuído à determinada atividade de um ente governamental não é uma tarefa simples, muito embora o orçamento público seja elaborado para o atendimento aos programas, projetos e atividades, no entanto, a evidenciação de qual o direcionador de custo atribuído às atividades e a quantidade de vezes em que é processado é uma tarefa inicial de mapeamento de processo e a identificação do tempo que o pessoal envolvido leva para executar essa transação, para que após esta avaliação das transações é possível calcular o custo unitário de cada direcionador.

Boisverst (1999:64-65) estabelece que o direcionador de recursos é uma relação entre os recursos e as atividades e uma unidade de trabalho de uma atividade ou processo consiste em uma medida das saídas dessa atividade ou desse processo. Na realidade quantifica o trabalho efetuado, para que se saiba qual o volume de uma atividade ou de um processo.

Sendo assim, Slomski (2003:382-383), define que para as atividades governamentais os “direcionadores de recursos –são a diretrizes orçamentárias, determinadas na Lei de diretrizes Orçamentárias.e que os direcionadores de atividades– são fatores que determinam a ocorrência de uma atividade e que “no método de custeio ABC, não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim atividades, ... que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública”.

O relacionamento do ABC com as contas públicas está vinculado inicialmente a partir do Plano de Contas, este que está dirimido com as atividades, porém a análise de desempenho que deveria ser apurada quando da determinação dos custos, a sua eficácia e eficiência e principalmente a aplicação de sua efetividade deveriam estar vinculados à análise por atividades, no que tange às atividades-fim que se destinam ao atendimento à saúde, educação e assistência social.

Desta forma, ao avaliarmos o aspecto governamental para definir as atividades, devemos observar que o mais importante na alocação de custos é a efetiva e adequada elaboração do orçamento, e que ao analisarmos os dados pelo método ABC, é necessário conhecermos quais as tarefas atribuídas para o atendimento às atividades.

Isto posto, identificamos que as atividades são ações e às organizações que conseguem elaborar seus planos estruturados em atividades, conseguem ter um melhor gerenciamento dos seus custos.

Portanto, devemos considerar que o ABC é uma ferramenta gerencial que auxilia os gestores a tomarem decisões, pois é a partir da transparência e da evidenciação dos custos que será possível mensurar quanto cada atividade custa, ou seja, o cidadão saberá com uma melhor eficácia as informações mais detalhadas sobre o que desejar saber sobre o desempenho das atividades governamentais.

No capítulo a seguir mostraremos a experiência da contabilidade pública em diversos países.

2.5. Experiências da aplicação da contabilidade pública em outros países

Ao avaliar experiências da aplicação da contabilidade pública em outros países como, por exemplo, em Portugal, Marques (2003:97) retrata que a Contabilidade Pública nos últimos tempos, tem vindo a ser alvo de especial atenção na maioria dos países e Portugal não é, quanto a esta matéria exceção. Em virtude de existirem determinadas especificidades e características em alguns setores da Administração Pública, foram aprovados planos setoriais, em seqüência do Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Desta forma, a partir do Decreto Lei nº 155/92, de 28 de julho que introduziu melhorias, no nível da realização e pagamento das despesas, que se deixou de estar sujeitas ao sistema de autorização prévia pela Direção Geral da Contabilidade Pública, definindo-se os sistemas de contabilidade, dos organismos públicos, onde a falta de uma contabilidade de compromissos impedia uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controle. Marques (2003:101).

Com a reforma da contabilidade portuguesa foi equacionado aos diversos pressupostos como o regime financeiro, a gestão, o processo de efetivação das despesas a escrituração das receitas e das despesas, as contas públicas, a sistematização das normas orçamentárias da União Européia, Marques (2003:102).

Isto posto, observou-se que a contabilidade pública de Portugal deixou de ser apenas relacionada a critérios eminentemente legais para exigir o cumprimento dos indicadores como a economia, a eficiência e a eficácia e espera-se que a plena adoção das mudanças represente uma

melhoria significativa da informação contabilística do setor público não empresarial e que se torne possível efetuar operações de consolidação, de forma automática, até aqui não concretizáveis.

Marion, ao reportar-se sobre a contabilidade governamental americana, disse que o Contador da Empresa Governamental: é a área menos importante como campo de trabalho, todavia tem crescido muito nos últimos anos. A necessidade de avaliação financeira, relatórios e controles das diversas organizações e agências sem fins lucrativos têm sido evidenciados a cada dia. Esta necessidade alcança hospital, instituição de ensino, organizações religiosas, agências de caridade e outras ramificações dos governos local, estadual e federal. Pelo fato de existirem maiores pressões e exigências por relatórios contábeis e controles, estas instituições sem fins lucrativos necessitam de mais profissionais da contabilidade.

Contudo a análise de desempenho é atualmente a maior meta a ser executada pelo governo americano, pois, aferir o resultado significa melhorar a performance, Osborne e Gaebler (1994:151) diz que “os governos burocratizados, por não mensurar os resultados raramente logram grandes conquistas de forma que, devemos satisfazer os eleitores, pois eles são o nosso indicador de performance.”

No capítulo a seguir mostraremos um estudo de caso, para enfatizarmos a importância deste tipo de análise.

2.6. Estudo de caso

2.6.1. Histórico e metodologia

A Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro vem se destacando nas suas atividades, pautado no desenvolvimento de programas, projetos e ações desenvolvidos garantindo uma valorização de seus recursos humanos e visando atender aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, e, principalmente, prestar contas ao contribuinte.

O Município do Rio de Janeiro, de acordo com a sua Lei Orgânica, constitui-se da Administração Direta e Indireta. A Administração Direta compreende os órgãos sem personalidade jurídica própria dos Poderes Legislativo e Executivo. Fazem parte da Administração Direta no Poder Legislativo a Câmara Municipal, bem como o Tribunal de Contas do Município. Já no Poder Executivo, a Administração Direta é composta pelas Secretarias Municipais e Especiais, os Fundos Especiais, o Gabinete do Prefeito, a Controladoria Geral e a Procuradoria Geral. A contabilidade de toda a administração direta é regida pela Lei 4.320/64.

É importante salientar que é fundamental que o gestor conheça o negócio da Secretaria, pois é a partir desta informação que os orçamentos dos programas passam a ser mais bem planejado com o objetivo de evitar desperdícios orçamentários e financeiro.

Por este motivo, salientamos que quando conhecemos o negócio, podemos avaliá-lo estrategicamente que exige de cada administrador a justificativa detalhada dos recursos solicitados. para que possamos conhecer o seu desempenho.

Neste sentido, ao verificarmos os dados apresentados na Prestação de Contas de 2005 (2005:138), selecionamos o que foi feito o maior investimento neste ano, que no nosso caso foi à área social que é composta por: Educação, Esportes, Saúde, Previdência e Assistência Social, Trabalho, Cultura, Reforma Agrária, Habitação e Saneamento, e que o maior gasto foi atribuída a Assistência Social com 46,40% de investimento e que a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, obteve um percentual de 4,37% de aumento em relação ao ano de 2004.

Desta forma, a partir dos conceitos anteriormente citados, analisaremos a Assistência Social, para medir os Custos ABC, tendo em vista que representativamente é a Secretaria que mais obteve recursos em investimento no ano de 2005, comparando com o ano de 2004.

Verificamos os dados a partir da Prestação de Contas de Gestão da Prefeitura referente ao ano de 2005, para que pudéssemos evidenciar a análise de custos para a Secretaria. Selecionamos dentre os gastos por função aquele que obteve a maior dotação atualizada para o ano de 2005 que no nosso caso foi a Assistência Comunitária que teve R\$ 158.970 que corresponde a 53% da dotação atualizada no ano que foi de R\$ 300.545,00, em relação à Administração geral, Formação de recursos humanos, a assistência ao idoso, a assistência a criança e ao adolescente, e alimentação e nutrição.

2.6.2. Análise de dados

Devido à dificuldade de obter informações analíticas elaboramos dados hipotéticos para apresentarmos como seria a análise por Atividades.

Criamos uma situação hipotética de prestação de serviços assistenciais a comunidade tendo em vista uma política de inclusão social das camadas mais pobres da população que incluem, ações integradas e complementares com objetivos, tempo e área de abrangência definidos para qualificar, incentivar e melhorar os benefícios e os serviços assistenciais.

Sendo assim, evidenciamos que para implementar este projeto é necessário os seguintes gastos, considerando que os recursos são do próprio tesouro municipal, ou seja não possui financiamento:

QUADRO 3

<i>Tipo de despesa</i>	<i>Orçamento</i>	<i>Direcionador de custo</i>		<i>Tempo</i>	<i>Custo unitário</i>
Pessoal	70.970,00	Horas de mão-deobra	8 horas X quantidade de profissionais envolvidos X tempo	38.400hs	1,85
Visitas	24.000,00			9.600 hs	2,50
Lanches	8.000,00			500 pessoas x 12 meses	1,33
Material de Consumo	56.000,00	Qdade de Famílias	Quantidade de pessoas beneficiadas x preço	500 pessoas x quantidade de meses	9,33
	158.970,00				

Fonte: elaborado pelo autor situação hipotética.

Foram considerados hipoteticamente a quantidade de 20 profissionais trabalhando 8 horas durante o período de 12 meses no projeto, atendendo 20 famílias, assim como as visitas familiares são necessárias 5 pessoas X 8 horas X 12 meses, atendendo 20 famílias.

Posto que, a partir da identificação das atividades principais, é possível elaborar a análise pelo método ABC. Como podemos observar o custo do projeto por atividades é de R\$ 4,35 por hora de serviço e de 10,66 por pessoa atendida.

Para avaliarmos a medida de desempenho dependerá da especificação de todas as atividades para a implementação do negócio, neste caso é interesse do gestor a precisão de custo do serviço aplicado em relação aos custos indiretos, por este motivo devem ser abordados os custos indiretos e aqueles custos que foram rastreados para a análise do ABC, e que não foram incluídos na análise

por atividades.

Nakagawa (2001:40) diz que o ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Retratamos por meio da análise do ABC com relação a este projeto, as seguintes tarefas que são efetuadas pelos servidores:

QUADRO 4

<i>Tarefas</i>	<i>Direcionador de custo</i>	<i>% de aplicação</i>	<i>R\$</i>
Organizar e efetuar as visitas periódicas às famílias		10	7,097,00
Analisar a ficha cadastral para que as famílias possam participar de projetos sociais		30	21.291,00
Analisar os padrões de qualidade de atendimento		20	14.194,00
Verificar as normas de funcionamento e recursos humanos	Pessoas atendidas	5	3.548,50
Avaliar as instalações e equipamentos		20	14.194,00
Relacionar os alunos escolhidos para os projetos		5	3.548,50
Verificar a capacitação dos professores		10	7,097,00
	Total	100	70.970,00

Fonte: elaborado pelo autor situação hipotética.

Constatamos que dentre a avaliação do custo por atividade verificamos que quando obtemos o mapeamento do processo, conseguimos avaliar o percentual de aplicação de serviços efetuados pela Secretaria, tornando-se possível à mensuração dos dados por meio de atividades. Desta forma, conseguimos apurar o verdadeiro valor atribuído às despesas de cada projeto.

Observando os dados, podemos identificar que para as mesmas condições de tipo de custo e/ou despesa empenhada conseguimos atribuir valores aos demais projetos. Desta forma, é possível avaliarmos o mapeamento do processo de determinada atividade, possibilitando assim, a análise e o efeito que um planejamento inadequado faz em um órgão e/ou secretaria, e caso exista uma alocação seqüencial do tipo de despesa deverá ser feita departamentalização para que possa identificar os níveis de consumo de serviços.

3. CONCLUSÃO

Durante o desenvolvimento deste trabalho, reconheceu-se à relevância da análise de risco e de controle para uma análise de custos para o Método de Custeio de Atividades-ABC, a partir do orçamento estratégico e operacional.

Cabe destacar que atualmente devido à integração dos sistemas, existe a possibilidade de correlacionar à legislação, à nova tecnologia, com os novos tipos de investimento, ou seja, características que embora bem diversificadas convergem em conteúdo e abrangência para o gerenciamento da gestão contábil.

Um fenômeno que está ocorrendo atualmente, é a transparência governamental, que está aliada diretamente aos tipos de gastos efetuados pelos órgãos governamentais, em atendimento aos serviços a serem prestados aos cidadãos.

Isto posto, verificamos a necessidade de aprimoramento de programas da máquina governamental necessários, para acompanhar a evolução tecnológica, e agilizar a atuação do Estado, por meio da informação precisa para a tomada de decisão.

Por este motivo, devido à necessidade de aprimorar as análises de dados existentes nos bancos de informações dos órgãos públicos, já são encontrados estudiosos e especialistas, principalmente em órgãos governamentais, para avaliar a metodologia utilizada, atestar e validar sistemas.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Nilton de Aquino: *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. São Paulo: Atlas, 2006. Aspectos do Ensino da Contabilidade nos Estados Unidos.
- BOISVERT, Hugues: *Contabilidade por Atividades. Contabilidade de Gestão. Práticas Avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 64 e 65.
- BRIMSON, James A.: *Contabilidade por Atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CAMPOS, Celso: *A Organização Inconformista. Como identificar e transformar mentes revolucionárias em um diferencial competitivo*. 2ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2002.
- CATELLI, Armando: Coordenador. *Controladoria. Uma abordagem da Gestão Econômica*. FIECAFI. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- COGAN, Samuel: *Modelos de ABC/ABM. Inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- *Constituição da República Federativa do Brasil* ano 1988. São Paulo: Saraiva, 2000. 26. ed.
- CRUZ, Flavio da: *Auditoria Governamental*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DRUCKER, Peter: *Administrando para obter resultados*. São Paulo: Pioneira, 1998.
- GRATERON, Ivan Ricardo Guevara: *Artigo Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores no setor público*. Publicado no Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI: nº 21 – Maio a Agosto de 1999.
- HARADA, Kiyoshi: *Direito Financeiro e Tributário e LRF*. 11ª edição. São Paulo: Jurídico Atlas. 2003.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George: *Contabilidade de Custos. Uma Abordagem Gerencial*. 11ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2006.
- KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; YOUNG, S. Mark: *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.: *A Estratégia em Ação. Balanced Scorecard*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- MARION, José Carlos: *Artigo Aspectos do Ensino da Contabilidade nos Estados Unidos*. Caderno de Estudos nº 07, São Paulo, FIECAFI-Outubro/1992.
- MARQUES, M.C. da Costa: *Artigo Seção Internacional. Tendências recentes de abordagem a Contabilidade Pública em Portugal*. Revista de Contabilidade e Finanças da USP. São Paulo: nº 31. p. 96-108. Janeiro a Abril de 2003.
- MORAES, Alexandre de: *Direito Constitucional*. Nova Edição. São Paulo: Atlas, 2001, p 299.
- NAKAGAWA, Masayuki: *ABC–Custeio Baseado em Atividades*. 2ed. São Paulo: Atlas.
- NOREEN, Eric W.; GARRISON, Ray H.: *Contabilidade Gerencial*. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- OBRA COLETIVA de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto; Márcia Cristina Vaz dos Santos; Luiz Eduardo Alves de Siqueira: *Código Tributário Nacional*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- OSBORNE, David; GAEBLER, Ted: *Reinventando o Governo. Como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Brasília: MH Comunicação, 1994.
- PARNEEL, John; KROLL, Mark J.; WRIGHT, Peter: *Administração Estratégica. Conceitos*. São Paulo: Atlas, 2000.

- PIGATTO, José Alexandre Magrini; LISBOA, Lázaro Plácido: Artigo. Evolução e Atual Estado da Contabilidade alemã. Caderno de Estudos, São Paulo: FIPECAFI, nº 21 de Maio a Agosto de 1999.
- *Prestação de Contas do Município do Rio de Janeiro* disponível no Diário Oficial do Município de 27/03/06, no site <http://www.rio.rj.gov.br/cgm>.
- ROSA Jr, Luiz Emydio: *Manual de Direito Financeiro e Tributário Jurisprudência atualizada*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- SILVA, Lino Martins da: *Contabilidade Governamental. Um enfoque administrativo*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SILVESTRE, William Celso: *Sistema de Custos ABC. Uma Visão Avançada para Tecnologia de Informação e Avaliação de Desempenho*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 64.
- SLOMSKI, Valmor: *Manual de Contabilidade Pública. Um enfoque na Contabilidade Municipal*. Atlas: 2003.



Denise Silva Ferreira

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, com MBA-Engenharia Econômica e Financeira, Pós-graduação em Controladoria e Finanças ambos pela Universidade Federal Fluminense e Pós-graduação em Controladoria Pública, pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Atualmente sou técnica em contabilidade na Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro - Controladoria Geral do Município. Área de pesquisa: Controle de gestão na área pública, como enfoque os seguintes temas: análise de risco para a tomada de decisão de projetos, análise de custos ABC o desempenho dos gastos governamentais e avaliação de desempenho de projetos utilizando o método ABC. Autora de artigos publicados em revistas assim como participa de congressos e seminários nacionais e internacionais.