

# VERIFICAÇÃO DA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DE PROJETOS EFETUADOS PELO PODER EXECUTIVO, UTILIZANDO MÉTODO DE CUSTEIO ABC (*ACTIVITY-BASED COSTING*).

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

## RESUMO

A análise de desempenho nos permitirá destacar à identificação das causas e práticas antieconômicas e ineficientes, o cumprimento das metas, assim como a elaboração do mapeamento do processo das atividades. Este trabalho objetiva a descrição e a análise das possíveis metodologias de avaliação de desempenho existentes que possam ser aplicadas nas instituições públicas. A metodologia utilizada foi com base na necessidade de avaliação de custos pelas instituições governamentais por meio da análise de desempenho. Contudo, é possível aplicar *Balanced Scorecard* e *Activity-based Costing*, tendo em vista a criação do modelo empírico de uma determinada situação para um programa de trabalho.

**PALAVRAS-CHAVE:** Informação; Auditoria; Evidenciação; Custos; Desempenho.

## ABSTRACT

The performance analysis it will allow in them to detach to the identification of the practical causes and practical uneconomical and inefficient, the fulfilment of the goals as well as the elaboration of the mapping of the process of the activities. This objective work the description and the analysis of the possible methodologies of evaluation of performance existing that they can be applied in the public institutions. The used methodology it was on the basis of the necessity of evaluation of costs for the governmental institutions by means of the performance analysis. However, it is possible to apply *Balanced Scorecard* e *Activity-based Costing*, in view of the creation of the empirical model of one determined situation for one work program.

**KEY WORDS:** Information; Auditing; Costs; Disclosure; Performance.

## 1. INTRODUÇÃO

Atualmente, os processos de mudanças ocorridas na gestão governamental, ocasionados por escândalos, denúncias e falta de controle interno nas instituições públicas, tornou-se essencial à aplicação de novas metodologias de estudo para tornar eficaz o serviço executado pelo Gestor, independentemente da esfera governamental.

Com efeito, estudos apresentados com base nos paradigmas da administração demonstram que as teorias descritas estão sendo aplicadas no âmbito governamental, como por exemplo: Max Weber que escreveu sobre natureza da organização burocrática que é um paradigma que focava a racionalidade e a eficiência, Peter Drucker introduziu o conceito do desempenho organizacional que é um paradigma que prometia resultados e efetividade, e Peter Senge, que tem ajudado a popularizar o conceito da organização aprendiz que é um paradigma centrado na adaptação contínua a um ambiente em permanente mutação”. Campos apud Hitt (2002,80)

Tendo em vista a gestão da qualidade nos serviços públicos e a transparência das informações contábeis, por meio da evidenciação, torna-se necessária a 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.

Baseados neste pressuposto, retrataremos os pontos principais de se avaliar pelo método *Activity-Based Costing - ABC* identificando como poderíamos elaborar uma análise dos custos atribuídos para a avaliação adequada ao 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 o desempenho com base no *Balanced Scorecard* referente aos projetos efetuados pelo Poder Executivo?

O objetivo deste estudo é descrever e analisar quais são as possíveis metodologias de análise de desempenho existentes que possam ser aplicadas nas instituições públicas do Poder Executivo 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, de forma que seja possível a elaboração de um modelo empírico de aplicação em uma instituição 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 por meio da análise de desempenho.

No período em que coletávamos os dados, tivemos dificuldade em 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 pudessemos 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.

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, a auditoria de programas, o custeio por atividades e a análise de desempenho por meio do *Balanced Scorecard*, com base nos custos das atividades prestadas e, principalmente, naquilo que está correlacionado, possivelmente, ao desempenho do custo do governo municipal.

Apresentação dos assuntos abordados neste trabalho, seus objetivos, sua metodologia, seus resultados esperados e sua estrutura geral. Posteriormente, com a avaliação do desempenho dos serviços prestados nos órgãos públicos municipais, o método *Activity-based Costing - ABC* na

avaliação de custos, como medida de desempenho governamental, o Balanced Scorecard nas instituições governamentais e o papel da auditoria governamental para a auditoria de desempenho nos programas e, por fim, a elaboração de um modelo empírico de aplicação da avaliação do desempenho, 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-desempenho para a instituição pública do Poder Executivo da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, por meio de um modelo empírico de estudo.

### **2.1. A avaliação do desempenho dos serviços prestados nos órgãos públicos municipais.**

A análise de desempenho é atualmente a maior meta a ser executada pelo governo, pois aferir o resultado significa melhorar a *performance*. Osborne e Gaebler (1994:151) retratam 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*.”

Para tanto, a gestão pública deve ser enfocada em resultados, atendendo o pressuposto de que é necessário criar mecanismos de avaliação de desempenho, que possa ter utilidade e que o resultado do trabalho seja efetivo.

Catelli (2001:199 e 211) diz que devemos evidenciar o estudo do processo, por meio da “avaliação de desempenhos”. Este estudo visa fundamentar o modelo conceitual da estruturação e proposição de um sistema que são: a avaliação de desempenho para um processo de gestão (planejamento, execução e controle) e o aspecto qualitativo (eficácia) do desempenho.

Outro aspecto relacionado à medida de desempenho é com relação aos custos e resultados. Drucker (1998:59) retrata que “De modo geral, focalizar os recursos nos resultados é o melhor e mais eficaz controle de custos. Afinal, o custo não existe por si mesmo. Portanto, o que importa não é o nível absoluto de custo, mas à proporção entre esforços e seus resultados. Não importa o quanto um esforço é barato ou eficiente, ele será um desperdício ao invés de um custo se não apresentar resultados.”

Sendo assim, para a Administração Pública retratar a avaliação de resultado e de desempenho na avaliação de projetos e programas governamentais, devem-se focar diversos parâmetros relacionados a custo, atividades, questões políticas e econômicas. No entanto, necessita-se da criação de indicadores para que sejam efetuadas as medições de desempenho, de forma que possa ser admissível quantificar as metas preestabelecidas.

Desta forma, uma atividade que está em crescente evolução é a auditoria de natureza operacional para a avaliação sistemática dos programas governamentais, pois é a partir das suas modalidades, auditoria de desempenho operacional e avaliação de programa, a prática do exame da ação governamental.

Slomski apud Teixeira (2003:411) diz que “a avaliação de desempenho deveria ser priorizada em um novo modelo de gestão pública através de iniciativas como: redirecionamento do sistema de avaliação dentro da administração governamental para uma ação centrada no eixo da avaliação de desempenho do serviço prestado, qualitativa e quantitativamente, pelos diversos setores e unidades.”

Não obstante, as despesas relativas a projetos são determinantes quando podemos avaliar o bom desempenho, por meio de indicadores. Salienta-se que este deve ser representativo, homogêneo, prático, confiável, simples; características estas que influenciarão na análise de custos governamentais.

A concretização dos objetivos pretendidos com a identificação de produtos, a atribuição de indicadores e metas, admite-se avaliar o sucesso ou fracasso do programa, por meio do grau de satisfação do usuário dos serviços públicos, Silva (2002:139).

É basilar, a redefinição dos conceitos contábeis, geralmente aceitos para incluir, entre eles, o critério de avaliação de desempenho, isto posto a tarefa primeira é eliminar todo o mapeamento de processos de forma a identificar as atividades obsoletas, Osborne e Gaebler (1994:152).

Drucker (1998:115) entende que para tornar a empresa eficaz, o executivo dispõe de três abordagens bem comprovadas:

“1-Ele pode começar com um modelo de “empresa ideal” a qual produziria resultados máximos, a partir dos mercados e conhecimentos disponíveis ou ao menos resultados; 2- ele pode procurar maximizar oportunidades concentrando os recursos disponíveis nas possibilidades mais atraentes e dedicando-os à obtenção dos maiores resultados possíveis e 3- ele pode maximizar os recursos para a descoberta ou criação de oportunidades que dotem os recursos de alta qualidade disponíveis do maior impacto possível.”

Por este motivo, e com base nas abordagens apresentadas, pode-se criar um modelo de avaliação de desempenho da gestão dos serviços públicos prestados por meio da utilização do “Balanced Scorecard” e pela avaliação gerencial do *Activity-based Costing* - ABC como forma de instrumento de planejamento e orçamento para determinar melhor os programas, que será descrito nos itens 2.3 e 2.2 respectivamente.

Grateron (1999, 9) retrata que “os indicadores para a análise de desempenho são uma ferramenta ou meio de avaliação da comparação com os padrões pré-estabelecidos para que possam permitir o acompanhamento e a avaliação em forma periódica, as variáveis consideradas importantes em uma organização, sendo feita através da comparação com os valores ou padrões correspondentes sejam internos ou externos à organização.”

Contudo, devemos observar que a análise de desempenho tem como foco principal a identificação das causas e práticas antieconômicas e ineficientes, e a verificação do cumprimento das metas dos programas governamentais, de forma que o gestor possa tomar a decisão da continuidade, ou não, de determinado programa, com base na estratégia organizacional elaborada pelo Governo por meio do Plano Plurianual de Investimentos.

No capítulo a seguir, relata-se sobre o método *Activity-based Costing* – ABC na avaliação de custos como medida de desempenho governamental.

## **2.2. O método activity-based costing - abc na avaliação de custos como medida de desempenho governamental**

O controle de custos eficaz requer uma concentração semelhante de trabalho e esforços nas poucas áreas em que melhoras no desempenho de custos terão impacto importante no desempenho e nos resultados da empresa, isto é, nas áreas em que um aumento de eficiência relativamente pequeno irá produzir um grande aumento da eficácia econômica, este conceito definido por Drucker (1998:10), e reporta-se ao cotidiano, principalmente naquilo relacionado às instituições governamentais.

Desta forma, para que se possa efetuar a avaliação de determinado programa ou atividade, é necessário que a verificação seja sistemática e mais objetiva possível, para que seja identificada a relevância dos objetivos, a eficiência das ações executadas, a efetividade, o impacto das ações e a sustentabilidade do programa.

Para tanto, necessita-se a utilização do orçamento como uma ferramenta primordial para a análise do método ABC, que tem como objetivo facilitar a análise estratégica de custos, com uma forma de visão e de gestão de negócios.

Por este motivo, constata-se que é possível aplicar o método ABC na avaliação de custos como medida de desempenho governamental, porque a estrutura contábil governamental e orçamentária existentes admite-se a viabilização das operações destinadas referentes aos programas, projetos, atividades e operações específicas, Slomski (2003:382).

Face à especial atenção da Contabilidade por Atividades na gestão governamental constata-se um direcionamento importante na avaliação do que poderia ser a excelência empresarial para o governo, principalmente, porque é necessária a integração eficaz do custo das atividades de todas as unidades da instituição para que seja eficaz a execução dos serviços perante o cliente que, no nosso caso, é o cidadão.

Desde que os termos de responsabilidade, performance e resultado começaram a ecoar nas instituições governamentais passou-se a ter uma valorização do cliente, Osborne e Gaebler (1994:131) diz que “os orçamentos orientados por missões dão a cada funcionário incentivo para poupar dinheiro, liberam recursos para experimentar novas idéias, dotam os administradores da autonomia necessária para que se adaptem a mudanças nas circunstâncias, criam uma atmosfera de previsibilidade, simplificam enormemente o processo orçamentário, poupam recursos em auditorias e especialistas em orçamento e deixam o legislativo livre para se ocupar de questões importantes.”

Isto posto, para avaliarmos a contabilidade por atividades em uma Instituição Governamental, devemos, primeiramente, elaborar o mapeamento do processo das atividades e depois adequar os seus custos para que possamos evidenciar as metas e o desempenho para atender o planejamento estratégico da instituição, observando os possíveis desperdícios e fatores que possam influenciar no custo. No entanto, devem ser enfocados quais as medidas de atividades ou os direcionadores de custos utilizados para se atribuir a menor unidade de custo para àquela determinada atividade dentro da empresa que, no nosso caso, é uma instituição governamental.

No capítulo a seguir, relata-se sobre a aplicação do Balanced Scorecard nas Instituições Governamentais.

### **2.3. O balanced scorecard nas instituições governamentais.**

No sentido de efetuar um gerenciamento das atividades para as instituições públicas governamentais, tendo por objetivo a minimização dos desperdícios e a verificação das atividades que não agregam valor dentro da instituição, de forma que possam impactar na determinação da área de negócio da instituição governamental.

Considerando que o resultado econômico é uma forma de avaliação da eficácia para qualquer instituição, então se consideram que seja necessária a identificação dos processos internos críticos no qual a empresa deve alcançar a excelência.

O BSC traduz a missão e a estratégia em objetivos e medidas organizados em quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos, do aprendizado e crescimento e deve ser

utilizado como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um sistema de controle, Kaplan (1997:25).

Constata-se que seja necessário transformar os administradores em empreendedores, pois, se os administradores não puderem poupar para si parte do lucro obtido, não terão a motivação de buscar tal lucro. Se os administradores do orçamento continuar recebendo suas dotações, a despeito das conquistas de seus departamentos, muito provavelmente não desperdiçarão tempo tentando empreender estratégias para fazer mais dinheiro, Osborne e Gaebler (1994:230).

Kaplan (1997:26) retrata que as quatro perspectivas são:

“ 1- A Perspectiva Financeira é valiosa com o intuito de sintetizar as conseqüências econômicas imediatas de ações consumadas. 2- Perspectiva do Cliente permite que os executivos identifiquem os segmentos de clientes e mercados, nos quais a unidade de negócios competirá e as medidas do desempenho da unidade nesses segmentos-alvo. 3- Perspectiva dos processos internos os executivos identificam os processos internos críticos, nos quais a empresa deve alcançar a excelência, que permitirá oferecer as propostas de valor capazes de atrair e reter clientes em segmentos-alvo de mercado e que satisfaça às expectativas que os acionistas têm de excelentes retornos financeiros. 4- Perspectiva do Aprendizado e Crescimento identifica a infra-estrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria a longo prazo, demonstram os fatores críticos para o sucesso atual e futuro e provêm das pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais.”

Deve-se avaliar que um bom BSC deve conter uma combinação e uma integração das medidas de resultado e de indicadores de desempenho, pois que as unidades de negócios vinculem seus objetivos financeiros à estratégia da empresa. Para tanto, elaboramos a seguir como seria uma proposta de BSC para a Instituição Pública.

Quadro 1

<b>Tipo de Perspectiva</b>	<b>Características</b>	<b>Aplicação na área pública</b>
Financeira	Lucratividade Retorno sobre o capital empregado Valor econômico agregado Fluxo de Caixa	Orçamento. Avaliar o plano de desempenho durante o ano fiscal. Explicar e descrever o não alcance das metas. Estabelecer planos e programações para alcançar a meta pré-estabelecida.
Clientes	Satisfação do cliente; Retenção do cliente; Aquisição de novos clientes; Lucratividade dos clientes; Participação em contas	Cidadãos; Verificar se a medida de desempenho é impraticável ou ineficiente.
Processos Internos	Propostas de valor capazes de atrair e reter clientes em segmentos-alvo; Expectativas que os acionistas têm de excelentes retornos financeiros	Medição de resultados efetivos. Comparar os resultados com o planejado; Identificar e explicar a variância; Praticar ação corretiva.
Aprendizado e Crescimento	Pessoas; Sistemas; Procedimentos Organizacionais	Pessoas; Sistemas. Procedimentos Organizacionais.

Fonte: Kaplan (2000:598), adaptado pelo autor.

No capítulo a seguir, relata-se sobre o papel da auditoria governamental na atuação da avaliação dos programas governamentais.

## **2.4. O papel da auditoria governamental para a auditoria de desempenho nos programas**

A auditoria de desempenho nos programas iniciou-se a partir da publicação do 1º Planejamento Plurianual do Município do Rio de Janeiro, em 2003, com a implementação dos trabalhos de auditoria operacional voltados para a área de desempenho e de programas.

Isto posto, a Auditoria vem passando por uma reformulação de conceitos que estão inter-relacionadas à nova evolução tecnológica e aos aspectos econômicos, fiscais e sociais. Por este motivo, foi necessária à especialização da auditoria governamental no ambiente de negócio.

O papel da Auditoria, neste aspecto, é de avaliação e certificação das informações: se estão corretas e oportunas, se os programas estão funcionando eficazmente durante esse processo, ou seja, se as operações ocorrem adequadamente.

Admite-se que possa ser examinado em que medida as organizações governamentais estão operando de forma econômica, eficiente e eficaz, o cumprimento de metas previstas, aquisição, proteção e utilização dos recursos de órgãos e entidades públicas e, por fim, cumprimento de dispositivos legais, assim como a efetividade de programas e projetos governamentais.

Cruz (2002:159) retrata que, “a contabilidade, enquanto ciência social propõe-se a prestar serviço de alta relevância para as unidades empresariais e familiares. Num sentido mais amplo, a auditoria precisa manter e elevar a credibilidade. Também, a percepção e a aceitação da sociedade em geral, no tocante a benefícios gerados devem ser conquistadas e preservadas, entende também, que a contabilidade pública deveria efetivar o princípio da publicidade e estimular didaticamente a participação dos cidadãos no julgamento das contas públicas”.

Para tanto, o que se propõe é a aptidão dos sistemas de controles apresentarem resultados que possam traduzir em eficiência, economicidade e efetividade. Sob este aspecto, OSBORNE & GAEBLER (1998:24) retrata que “precisamos transformar instituições burocráticas em instituições inovadoras, dispostas a eliminar iniciativas obsoletas, prontas a fazer mais com menos recursos, interessadas em absorver novas idéias”.

Atualmente, a Auditoria está passando por uma reformulação de conceitos que estão inter-relacionadas à nova evolução tecnológica. Com a evolução da *Internet* foi necessária uma especialização da auditoria no ambiente de negócio.

Contudo, entendemos que analisar desempenho é, hoje, um dos maiores problemas enfrentados pelo governo, tendo em vista a quantidade de denúncias, escândalos e cobranças que vêm da sociedade por meio da imprensa, pelas próprias secretarias e pela internet.

A solução é assegurar a permanente exatidão e proteção dos serviços a serem executados. O papel da Auditoria, neste aspecto é de avaliação e certificação das informações, corretas e oportunas, se os programas estão funcionando eficazmente durante esse processo, ou seja, se as operações ocorrem adequadamente.

Admitindo que risco seja qualquer evento que possa causar impacto na capacidade da instituição atingir seu objetivo de negócio, este pode ser classificado e tratado como uma oportunidade, uma incerteza ou uma ameaça.

O risco, como oportunidade, está centrado no investimento e tem base em iniciativas estratégicas. Ele está relacionado à estratégia de crescimento da instituição e ao retorno dos investimentos. Quanto maior o risco, maior o potencial do retorno e, paralelamente, maior pode ser o potencial da perda. Nesse contexto, a ousadia é um requisito e o gerenciamento do risco requer técnicas orientadas para maximizar ganhos diante dos obstáculos.

A terceira dimensão, o risco como incerteza, refere-se à preocupação com a eficiência operacional. Nesse contexto, o gerenciamento de riscos consiste em adotar técnicas para reduzir qualquer variação que possa ocorrer entre o resultado projetado e o real.

Concluindo, Cruz (2002:159) retrata que: “a contabilidade, enquanto ciência social, propõe-se a prestar serviço de alta relevância para as unidades empresariais e familiares. Num sentido mais amplo, a auditoria precisa manter e elevar a credibilidade. Também a percepção e a aceitação da sociedade, em geral, no tocante a benefícios gerados, devem ser conquistadas e preservadas. Entende também, que a contabilidade pública deveria efetivar o princípio da publicidade e estimular, didaticamente, a participação dos cidadãos no julgamento das contas públicas”.

O papel da auditoria de desempenho é avaliar os controles internos por meio da adequação dos registros adotados e o acompanhamento do desempenho das ações de uma Secretaria/Entidade classificada a partir da análise de risco, que tem como objetivo a avaliação de ferramentas, visando avaliar os controles adotados para o registro e acompanhamento do desempenho das ações, o seu impacto, o tempo necessário à realização desses trabalhos e a readequação do quantitativo de pessoal.

Não obstante, devemos considerar que para que a auditoria obtenha a sua eficácia na realização dos serviços, é necessário que tenha o comprometimento do gestor com a divulgação das informações, pois estimar o desempenho de um órgão é avaliar, juntamente, todas as diretrizes estabelecidas no plano plurianual.

## **2.5. Modelo empírico de aplicação da avaliação do desempenho**

### ***2.5.1. Histórico e metodologia***

A Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro vem se destacando nas suas atividades, pautada 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 o quanto 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 planejados, com o objetivo de evitar desperdícios orçamentários e financeiros.

Por este motivo, salientamos que quando conhecemos o negócio, podemos avaliá-lo estrategicamente, o 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 onde 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 atribuído à 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 disponíveis na Prestação de Contas do Município do Rio de Janeiro, disponível no site da Prefeitura, referente ao ano de 2005, para que pudéssemos evidenciar a análise de custos. Seleccionamos, dentre os gastos por função, aquele que obteve a maior dotação atualizada para o ano de 2005 que, no nosso caso, foi a Assistência à criança e ao adolescente que teve R\$ 11.249,00 que corresponde a 3,74% da dotação, atualizada no ano que foi de R\$ 300.545,00.

### 2.5.2. Análise de dados

Devido à dificuldade de obter informações analíticas da Secretaria, elaboramos um modelo empírico para apresentarmos como seria a análise de desempenho, tanto por *Activity-based Costing* quanto pelo *Balanced Scorecard*.

Criamos uma situação hipotética de prestação de serviços assistenciais ao atendimento à criança e ao adolescente, tendo em vista uma política de inclusão social das camadas mais pobres da população: 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, para implementar este projeto os recursos são originários do tesouro municipal e financiados por fornecedores estrangeiros sendo necessária a composição dos gastos e a identificação dos direcionadores de custo.

Elaboramos o cálculo do custo unitário de cada tipo de despesa com base no direcionador de custo (evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos Nakagawa (2001:74)), conforme descrito no quadro 2.

Quadro 2

Despesas	Orçamento (a)	Direcionador de custo (b)		Custo unitário (c = a/b)
Pessoal	29.200,00	Horas de mão-de-obra	8 horas por 360 dias x 5 vezes na semana = 14.400 hs	2,028
Professores Especializados	59.700,00		8 horas por 360 dias x 3 vezes na semana = 8.640 hs	6,91
Lanches	173.600,00	Quantidade de pessoas beneficiadas	500 adolescentes x 3 dias x 89 aulas = 133.500	1,30
Seleção	39.750,00		500 adolescentes	79,50
Gerenciamento	69.680,00	Quantidade de eventos	10 apresentações	6.968,00
Material de Consumo	69.536,00	Quantidade de pessoas beneficiadas	600 pessoas / 12 meses	579,47
Apresentação	200.500,00	Quantidade de eventos	10 apresentações	20.050,00
Marketing	50.000,00		10 apresentações	5.000,00
Serviços Terceirizados	130.000,00		10 apresentações	13.000,00
<b>Total</b>	<b>821.966,00</b>			

Fonte: Modelo empírico - elaborado pelo autor situação hipotética

Pode-se observar que para cada tipo de atividade a ser efetuada pela Secretaria em atendimento ao Programa de Inclusão Social, deve-se avaliar cada detalhe componente da despesa, pois os custos de atividades de apoio são alocados aos serviços individuais nos respectivos níveis de seus direcionadores de custo.

Desta forma, a medida de desempenho atribuída é a quantidade de crianças que concluíram o projeto. Portanto, foi considerada, hipoteticamente, a quantidade de 500 alunos que frequentam o projeto três vezes por semana, apresentando determinados custos como: lanches, transportes e material de consumo. Existem também, cerca de 50 profissionais trabalhando para a realização do projeto, todos funcionários da Secretaria.

Em face da identificação das atividades principais, quadro 3, é possível elaborar a análise pelo método ABC. Como podemos observar, o custo do projeto total é de R\$ 821.966,00 e a estimativa dos custos por atividades está descrita a seguir na determinação das tarefas a serem executadas:

Quadro 3

ATIVIDADES	TAREFAS
Material de consumo e serviços terceirizados	Organização das estimativas; Apresentação da proposta em orçamentária; Programação de despesas; Licitação; Pagamento.
Apresentação	Verificação da limitação do crédito orçamentário e a Relação da composição dos custos; Material e Equipamentos (quantidade); Infra-estrutura; Lanche; Bolsa; Seleção dos alunos.
Recursos humanos	Composição dos funcionários que irão participar do projeto; Pagamento dos salários e benefícios dos funcionários e professores.

Nota: Elaborado pelo autor.

Neste caso, a medida de desempenho dependerá da especificação de todas as atividades para a implementação do negócio, sendo de interesse do gestor, a precisão de custo do serviço aplicado, em relação aos custos indiretos.

Retratamos por meio da análise do ABC com relação a este projeto, as seguintes tarefas que são efetuadas pelos servidores que são os professores especializados que possuem um custo total de R\$ 59.700,00. No quadro 4 é demonstrado o custo por atividade, somente deste centro de custo, incluindo desta forma o percentual de participação das pessoas que trabalham no setor.

Quadro 4

Tarefas	Direcionador de custo	% de aplicação	Quantidade de profissionais	R\$
Organizar e efetuar a relação das turmas do projeto	Pessoas atendidas	10	5	5.970,00
Analisar a ficha cadastral para que os alunos possam participar de projetos		30	15	17.910,00
Analisar os padrões de qualidade de atendimento		20	10	11.940,00
Relacionar os alunos escolhidos para os projetos		10	5	5.970,00
Avaliar as instalações e equipamentos		20	10	11.940,00
Verificar a capacitação dos professores		10	5	5.970,00
<b>Total</b>		<b>100</b>	<b>50</b>	<b>59.700,00</b>

Nota: elaborado pelo autor situação hipotética – total de funcionários 50.

Constatamos que dentre a avaliação do custo por atividade, 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, com base no valor orçamentário.

Desta forma, consegue-se apurar o verdadeiro valor atribuído às despesas de cada projeto sendo para isso necessário que a instituição tenha condições de efetuar o levantamento das rotinas e o custo atribuído a cada função.

Constata-se que para efetuar o detalhamento dos custos dos profissionais analiticamente, descrevemos as suas atividades principais e verificamos a quantidade de pessoas que atuam naquela

atividade, de forma que possa aplicar o percentual sobre o total do custo atribuído para este centro de custo.

Em consequência da apuração pelo ABC, torna-se possível atribuir a verificação da análise de desempenho pelo *Balanced Scorecard*, que está descrita no quadro 5.

Quadro 5

<b>Tipo de Perspectiva</b>	<b>Programa de Inclusão Produtiva da Secretaria Municipal de Assistência Social</b>
Financeira e Administrativa	Deve-se considerar que determinados programas devem ser custeados pelo PROAP II – Atenção a Criança e ao Adolescente, pelo Fundo Municipal de Assistência Social, recursos repassados pelo Ministério da Previdência e Assistência Social. Quanto ao aspecto administrativo e jurídico, tudo irá depender da vontade política dirimida no interesse da implementação das ações destinadas ao atendimento da inclusão social e devem ser consideradas também aquelas atividades que estão estabelecidas no plano de governo e que possuem um orçamento vinculado.
Clientes	Pessoas com no mínimo 18 anos, ser morador da cidade do Rio de Janeiro e ter o ensino fundamental completo (antigo 1º grau). Os clientes são os consumidores sua crescente preferência por nossos produtos é a meta da Secretaria.
Processos Internos	Desta forma, entende-se que para capacitar pessoas para inclusão social, significa ofertar programas/processos de ampliação do universo informacional/cultural, fortalecer os vínculos relacionais, desenvolver a auto-confiança e da autonomia; organizar grupos e movimentos locais de conquista de bens e serviços; assim como de micro empreendimentos produtivos, sociais, ou relacionais geradores de trabalho e renda, participação convivência.
Aprendizado e Crescimento	Está sendo feita relação de franca parceria sempre na busca por objetivos comuns que contribuam para os desenvolvimentos econômico e social do município.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Matriz SWOT significa Strengths (forças), Weaknesses (fraquezas), Opportunities (oportunidades); Threats (ameaças), é uma ferramenta facilitadora do diagnóstico institucional que integra as metodologias de planejamento estratégico organizacional.

Desta forma, descreve-se a análise SWOT do Programa, de forma que fosse possível identificar os pontos fortes e fracos, as características internas que possam inibir ou restringir o desempenho da organização, assim como a observância dos fatores externos vinculados às oportunidades e as ameaças que enfocarão o potencial para ajudar e/ou impedir o atendimento das metas planejadas.

#### A Matriz SWOT

<b>F FORÇAS</b>	<b>Fr FRAQUEZAS</b>
Comprometimento dos funcionários do Núcleo; Infra-estrutura local.	Falta de critério para seleção dos projetos pelo Núcleo; Falta de qualificação técnica dos profissionais; Falta de critérios técnicos para avaliação do orçamento dos projetos; Falta de critérios técnicos para avaliação da efetividade dos projetos; Falta de acompanhamento da execução dos projetos pela Secretaria.
<b>O OPORTUNIDADES</b>	<b>A AMEAÇAS</b>
Redução dos índices de vulnerabilidade social; Aumentar o número de vagas; Melhorar a qualidade dos cursos; Descentralização dos projetos para outras áreas da cidade; Criação de Banco de Dados de ex-alunos.	Descontinuidade administrativa; Descontinuidade por vontade política; Falta de previsão orçamentária; Falta de efetividade da execução dos projetos; Escolha inadequada da localização para a realização dos projetos; Falta de metas definidas no PPA; Evasão nos cursos de capacitação.

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. 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 importância do conhecimento de medidas de avaliação de desempenho referente a projetos efetuados pelo Poder Executivo, utilizando o método ABC.

Cabe destacar, que atualmente devido à necessidade de análise de desempenho com foco principal na identificação das causas e práticas antieconômicas e ineficientes, o cumprimento das metas dos programas governamentais, a elaboração do mapeamento do processo das atividades pode-se elaborar uma boa avaliação de desempenho, a partir da combinação e integração das medidas de resultados e de indicadores, de forma que seja possível o atendimento dos objetivos financeiros à estratégia da empresa.

Para tanto, tendo em vista a necessidade de se identificar o mapeamento do processo de determinada atividade, possibilitando assim, a realização de auditorias prévias ou de avaliação de desempenho de forma a evitar um planejamento inadequado a ser realizado por uma instituição pública.

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 para 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

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti: *Auditoria. Um Curso Moderno e Completo*. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANDRADE, Nilton de Aquino: *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. São Paulo: Atlas, 2006.
- 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.
- CRUZ, Flavio da: *Auditoria Governamental*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002, pg. 126.
- 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.

- 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. e NORTON, David P.: *A Estratégia em Ação. Balanced Scorecard*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- NAKAGAWA, Masayuki: *ABC – Custeio Baseado em Atividades*. 2ed. São Paulo: Atlas.
- NOREEN, Eric W. e GARRISON, Ray H.: *Contabilidade Gerencial*. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- OSBORNE, David e GAEBLER, Ted: *Reinventando o Governo. Como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Brasília: MH Comunicação, 1994.
- PARNEEL, John; KROLL, Mark J. e WRIGHT, Peter: *Administração Estratégica. Conceitos*. São Paulo: Atlas, 2000.
- 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>.
- 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.