

METODOLOGIA DE APURAÇÃO E ANÁLISE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: ESTUDO NAS ESCOLAS MUNICIPAIS DE FORTALEZA

Maria da Glória Arrais Peter
gloria@arrais.com

Marcus Vinícius Veras Machado
marcus@acep.org.br

Ruth Carvalho de Santana Pinho
rcspinho@acep.org.br

Amanda de Oliveira Gomes
amanda@acep.org.br

Anelise Florencio Meneses
anelisefm@gmail.com

Área temática: A3 – Custos e gestão no setor público e organizações sem fins lucrativos

Palavras-chave: Custos no setor público. Escolas municipais. *Time Driven Model*.

Metodologia: M1 – Analytical / Modelling

RESUMO

A educação básica, segundo a UNESCO (2008), melhora os padrões de saúde pública, a demografia e a economia, e ainda, a governança e a estabilidade política, condições propícias ao desenvolvimento de democracias representativas e do respeito aos direitos humanos. Tendo em vista que, no Brasil, esse nível educacional encontra-se sob a responsabilidade do Poder Público municipal, torna-se imprescindível a adoção, por esses governos, de instrumentos capazes de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos. A gestão de custos no setor público é enfatizada na Lei de Responsabilidade Fiscal como necessária e imprescindível à avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, permitindo um efetivo monitoramento da utilização dos recursos públicos, tema disciplinado mais recentemente, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Assim, o objetivo do trabalho foi propor uma metodologia de apuração e gestão de custos para as escolas municipais, que possibilite a produção de informações úteis à tomada de decisões, utilizando-se da pesquisa bibliográfica, documental e de campo, tendo como universo as escolas municipais de Fortaleza. Destas, foi extraída uma amostra de 146 escolas, selecionadas de forma intencional, aplicando-se, para a coleta de dados, questionários aos gestores e analisando-se relatórios financeiros das escolas. Diante dos resultados, pode-se afirmar que a metodologia proposta, fundamentada no *Activity Based Costing (ABC)* aliado ao *Time Driven Model*, oferece um instrumental de informações relevantes para a tomada de decisão dos gestores educacionais contribuindo para a verificação da efetividade do uso dos recursos públicos.

Palavras-chave: Custos no setor público. Escolas municipais. *Time Driven Model*.

1 INTRODUÇÃO

Para a Constituição Federal de 1988, a educação é um direito social devendo ser exercida pela família e pelo Estado, tendo este último, a responsabilidade de fornecer toda a assistência, técnica ou financeira, para que este direito seja plenamente exercido (BRASIL, 1988). Os municípios, de acordo com a Lei nº 9.394/1996, Lei de Diretrizes da Educação Brasileira (LDB), são os responsáveis pelo desenvolvimento e controle dos recursos transferidos pela União e estados para o desenvolvimento dos ensinos infantil e fundamental, os quais formam a educação básica.

Nesse contexto, torna-se imprescindível a utilização, por parte dos administradores municipais, de instrumentos que possam auxiliar a adoção de um modelo de gestão que contemple o aumento da eficiência, a melhoria da qualidade com foco nas atividades fins da educação, como instrumento garantidor da cidadania.

Sob o enfoque da gestão, a utilização de um sistema de custos associa-se à outras ferramentas gerenciais, que podem ser utilizadas no aprimoramento de processos, na avaliação de desempenho, na busca da qualidade e no aumento da produtividade com redução de custos, entre outros aspectos, contribuindo para a eficiência e eficácia da gestão pública.

Embora a legislação brasileira já fizesse referência à utilização de controle de custos no setor público, desde a segunda metade do século XX, o tema foi reintroduzido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que ressaltou a importância de um sistema de custos para a produção de informações que poderão auxiliar os gestores públicos no processo decisório, como transmitir aos cidadãos a aplicação dos recursos originários dos recursos arrecadados.

Do exposto, o objetivo geral do trabalho foi propor uma metodologia de apuração e gestão de custos para as escolas municipais, que possibilite a produção de informações que auxiliem na tomada de decisões. Como objetivos específicos, definiram-se: (1) identificar os recursos utilizados, a estrutura de custos e as atividades relevantes desenvolvidas nas escolas municipais; e (2) verificar a viabilidade de utilização da metodologia de apuração e gestão de custos para as escolas municipais.

Para que os objetivos fossem alcançados, foram adotadas como principais técnicas as pesquisas bibliográfica, documental e de campo, tendo como universo as escolas municipais de Fortaleza, num total de 316 escolas (não foram considerados os anexos). A amostra do estudo foi estratificada, composta de 146 escolas selecionadas de forma intencional, considerando-se as Regiões administrativas e o quantitativo de alunos. Na coleta de dados foram aplicados questionários aos gestores das escolas e analisados documentos, dentre os quais ressaltam-se os relatórios de aplicação financeira.

O presente artigo está estruturado em cinco seções, incluída esta introdução. Na segunda seção é abordado o tema educação e custos na Administração Pública. A terceira, quarta e quinta seções apresentam, respectivamente, a metodologia utilizada, os principais resultados da pesquisa e as considerações finais.

2 EDUCAÇÃO E CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2008) afirma que “a educação, como um processo de acumulação de conhecimento, é o ganho social que mais enobrece a natureza humana [...]”.

Segundo Rodrigues *et al.* (2010, p. 2), “a educação na sociedade é considerada necessária, sendo reconhecida como uma condição fundamental na busca da igualdade social, para o desenvolvimento econômico, científico, humano, cultural, político e tecnológico”.

Para um funcionamento operacional da educação eficiente e eficaz, bem como dos recursos financeiros destinados às instituições, faz-se necessária uma gestão educacional estruturada com base nos princípios da administração e da educação.

Medeiros (2007) expõe a necessidade de manter uma gestão escolar democrática e emancipatória, devendo prevalecer a democracia, a autonomia, a criatividade, o diálogo e a solidariedade. Com isso, a gestão educacional abrange, além das atividades técnicas diárias, uma gama de características sociais que influenciam no crescimento individual do ser humano.

No Brasil, apesar dos avanços obtidos nos últimos anos, a situação existente, ainda é precária, sendo observadas escolas sem condições de funcionamento por falta de estrutura física adequada ou de professores capacitados para ministrar, com dedicação, as disciplinas curriculares, gerando um sistema educacional de baixo nível no País.

Para visualizar tal situação, ressalta-se que a taxa de analfabetismo no Brasil, em 2009, conforme dados do IBGE (2009), foi de 9,7%, apresentando uma redução de aproximadamente 2% se comparado a 2004, cuja taxa foi de 11,4%, mas ainda alta, se comparada a países da América do Sul como Chile (3,5% em 2007) e Argentina (2,8% em 2007).

A Região Sul do Brasil possui a menor taxa de analfabetismo (5%), seguida da Região Sudeste, com 5,2%. A Região Centro-Oeste apresenta uma taxa de 7,3% e a Região Norte de 9,6%. O maior índice está concentrado na Região Nordeste, que possui 17% da população analfabeta (IBGE, 2010).

No Nordeste, dos 1,207 de milhões alunos da educação infantil, 67,7% estão na rede pública. Já no ensino fundamental a representatividade é maior, pois são 11,513 milhões alunos, dos quais 86,9% frequentam as escolas públicas do Nordeste brasileiro (IBGE, 2010).

Diante das disposições apresentadas, evidencia-se necessidade do empenho do Poder Público em proporcionar um nível mais satisfatório no desempenho educacional. Assim, considera-se que, para evolução da educação, é preciso que os recursos sejam encaminhados à área, além da necessidade de uma administração eficiente e eficaz, analisando os custos necessários à realização das atividades.

O estudo sobre os custos é de fundamental importância para as administrações tanto públicas quanto privadas, uma vez que a busca por melhores resultados e redução de fatores onerosos às administrações é constante.

Martins (2010, p. 26) conceitua custo como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”. Vale ressaltar que um gasto só é reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) na elaboração de um produto ou na prestação do serviço.

Quanto aos métodos e metodologias de custeio, Johnson e Kaplan (1991) discorrem que estes estão voltados para produção de informações que afetam a redução de custos e o desempenho das organizações. Faz necessário destacar que custeio está voltado para a apropriação dos custos da organização. Dentre os métodos de custeio, tem-se aqueles denominados tradicionais - o custeio por absorção e o custeio variável ou custeio direto - amplamente disseminados nas organizações, e ainda, metodologias que buscam ir além da apuração do custo, propondo-se ao gerenciamento destes, como o custeio padrão, o *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* (RKW) e o Custeio baseado em Atividades (ABC).

Sobre os métodos de custeio, Martins (2010, p. 38) destaca que o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados [...]”. Já o custeio variável, segundo MEC/SESU (1994, *apud* Peter, 2007, p. 61), é como “um sistema de custeio de produto que só apropria os custos variáveis, relegando os fixos ao segundo plano, por serem do período”.

Já no que concerne as metodologias de custeio, Martins (2010) o considera o custeio padrão como instrumento auxiliar de custos e tem como finalidade o planejamento e o controle dos custos, porém não é uma metodologia de fácil utilização. Outra finalidade ainda do custeio padrão é a consequência que pode causar psicologicamente nos funcionários devido às metas traçadas pela administração. Já o RKW “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

Segundo Nakagawa (1994), o RKW deu origem ao ABC, sendo bastante conhecido e usado por volta de 1960. Peter (2007, p. 97) diz que o ABC “fundamenta-se na premissa de que as atividades desenvolvidas nas empresas é que geram custos, pois consomem recursos; enquanto produtos, clientes ou outro objeto de custo, consomem as atividades”.

Assim, o ABC foi criado sob a óptica da visão econômica de custeio, pois a alocação dos custos aos bens é feito por meio de departamentalizações, e sob a óptica da visão de aperfeiçoamento de processos, pois obtém os custos dos produtos por meio dos departamentos.

Para a análise dos custos pelo ABC, considera-se o valor das atividades e dos processos na elaboração do produto. Então, os custos são analisados por atividades, levando em conta o valor dessa atividade para o cliente, podendo ser dispensados quando não são importantes para o usuário. Para o entendimento do ABC, é imprescindível conhecer os fatores que ocasionam a existência dos custos, denominados direcionadores de custo.

O direcionador de custo, segundo Peter (2007, p. 108), “é qualquer fator que cause uma alteração no custo de uma atividade”. O direcionador de custos é o motivo fundamental da realização de uma atividade, influenciando assim na quantidade realizada e, conseqüentemente, no volume do custo.

Com isso, Martins (2010) considera o direcionador a verdadeira causa dos custos.

Considerando a classificação dos direcionadores de custos proposta por Kaplan e Cooper (2000), o custeio com base em atividade e tempo surgiu como uma resposta às dificuldades de implantação do ABC, que geravam certa rejeição por parte das empresas, fato este confirmado por meio de pesquisas como a de Frezatti (2005). Entendendo as dificuldades e complexidade na identificação dos indicadores, Kaplan e Norton (2004) propuseram um novo modelo para o ABC, elegendo o tempo como o único direcionador.

O ABC aliada à utilização do tempo como direcionador pode mostrar-se como uma ferramenta mais útil para as organizações, uma vez que estima o custo de cada uma das atividades, possibilitando a simplificação ou eliminação daquelas que não agregam valor para o cliente.

Desta forma, a adoção do *time-driven cost* resultou da busca de um modelo (*Time Driven Model*) que melhor atendesse às necessidades informacionais das empresas e considerasse as limitações existentes quando da aplicação do ABC.

Algumas vantagens são destacadas por Andrade, Batista e Sousa (2004) na utilização do ABC na organização, tais como: informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio; menor necessidade de rateios arbitrários; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade; identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos; identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade; e possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Assim, pode-se afirmar que o ABC é uma importante ferramenta voltada para gestão de custos e que auxilia na melhoria dos processos de uma organização, sendo esta privada ou pública. Nesse sentido, Borges, Mário e Carneiro (2011, p.1) discorrem que “as informações sobre custos no setor público são extremamente importantes para uma análise adequada de eficiência e qualidade do gasto público”. Segundo Hansen e Mowen (2006), o custo é uma medida crítica de eficiência e Rodriguez (2011) argumenta que a

efetiva eficiência da utilização dos recursos públicos está relacionada com os conhecimentos e a aplicação dos custos.

Cabe salientar que, historicamente, a Administração Pública municipal brasileira tem desenvolvido suas atividades seguindo um modelo de gestão ultrapassado e extremamente burocrático, em que as novas tecnologias do processo administrativo não tiveram ainda sua importância reconhecida. Um modelo de gestão, que contemple o aumento da eficiência, melhoria da qualidade com foco nas atividades fins e a ênfase nas políticas públicas como instrumentos garantidores da cidadania, tornou-se a nova ordem do dia.

A utilização de ferramentas de controle apenas na sua concepção de legalidade, não tem demonstrado ser o instrumento mais adequado para garantir o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos da administração pública, inclusive dos Governos Municipais, tendo em vista as dificuldades constatadas na gestão destes. A escassez de recursos, a diversidade e complexidade dos serviços produzidos e a rigidez das normas e regulamentos que cercam o processo administrativo governamental, fazem com que se passe a compreender a importância da utilização de metodologias de custos nessa esfera de governo.

Pode-se afirmar que a utilização de metodologias de custos na gestão pública encontra fundamentação legal no artigo 85 e 99 da Lei nº 4.320/64, no Decreto-Lei nº 200/67, especificamente, na Lei Complementar nº 101/2000, e, recentemente, nas Resoluções CFC nº 1.129/2008 e nº 1.366/2011.

Para evolução da educação, é preciso que os recursos sejam encaminhados à área, além da necessidade de uma administração eficiente e eficaz, analisando os custos necessários à realização das atividades. Peter (2007) afirma que as universidades federais devem trabalhar com sistema de custos que trata as suas particularidades, bem como atenda os gestores com informações úteis, sendo utilizado, para tanto, o ABC. Desta forma, entende-se que o ABC seja a metodologia mais adequada para as entidades educacionais públicas.

No contexto de custos na Administração Pública, verificou-se a realização da pesquisa de Rodrigues *et al* (2010) que teve como objetivo

propor um modelo conceitual de apuração dos custos que apoie o processo decisório quanto à implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais. Tratou-se de estudo de caso na Universidade Federal do Ceará (UFC) através de análise documental, além de entrevistas aplicadas com os atores envolvidos no processo de implantação de curso de graduação na UFC. Ressalta-se que modelo proposto poderá ser aplicado ou reelaborado para outras instituições de ensino superior, já que os aspectos observados foram aderentes à realidade de qualquer instituição de ensino superior, sendo consideradas perspectivas de análise de parâmetros social e financeira, e respeitando as condições presentes nas instituições, tornando-se uma fonte de informações gerenciais.

Ainda nesse sentido, Ferreira (2008) objetivou propor uma metodologia de apuração e controle de custos para hospitais públicos municipais, por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva. A pesquisa tratou-se de um estudo de caso aplicado no Hospital Distrital Gonzaga Mota Messejana (HDGMM), sendo utilizado o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), o qual foi adaptado às condições do hospital. Os resultados encontrados na presente pesquisa demonstram que o método de custeio ABC proposto pode ser aplicado na mensuração dos custos deste hospital detalhando ao nível dos procedimentos médicos, bem como trazer benefícios para o gerenciamento das diversas atividades desenvolvidas.

Tendo em vista os objetivos do presente trabalho, são explicitadas nas próximas seções as questões inerentes à metodologia de apuração e análise de custos proposta para as escolas municipais.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, nos termos conceituados por Beuren (2003), por pretender identificar, relatar e comparar características de determinada situação. Quanto aos procedimentos, o estudo foi conduzido pela pesquisa bibliográfica, documental e de campo.

Tendo em vista que a Região Nordeste apresentou a maior taxa de analfabetismo do Brasil (IBGE, 2010); que no Estado do Ceará, de acordo com as informações do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará

(IPECE, 2009), o índice de alfabetização vem crescendo, passando de 75,4% da população, em 2003, para 80,2%, em 2008, representando assim um total de 6.295.558 de alfabetizados no Estado; e que o maior aumento se deu na faixa etária de 7 a 14 anos (81,9%, em 2003, para 87,4%, em 2008), optou-se por analisar as escolas municipais de Fortaleza, capital deste Estado.

Ademais, a opção por realizar a pesquisa nas escolas municipais nesta cidade do Nordeste do Brasil tornou viável a realização da pesquisa de campo, tendo em vista a facilidade de acesso às informações financeiras das escolas, bem como a aplicação de entrevista, utilizando-se, conforme Yin (2001), o levantamento formal, que é uma entrevista realizada seguindo um roteiro com questões mais estruturadas, não havendo, neste caso, a espontaneidade. As entrevistas foram aplicadas diretamente com os coordenadores pedagógicos de cada escola.

No Município de Fortaleza, a organização administrativa está descentralizada, em seis Secretarias Executivas Regionais (SER), que consistem em conjuntos de bairros com características semelhantes, buscando reduzir os desníveis sociais nos bairros.

Assim, conforme dados solicitados a Secretaria Municipal de Educação, obtidos na Coordenação de Informações e Pesquisas da SME (2009), a Prefeitura Municipal de Fortaleza gerencia um quantitativo de 316 escolas, localizadas nas referidas Regionais, distribuídas (Tabela 1) de acordo com a representatividade de alunos, nos grupos: ensino infantil, ensino fundamental e ambos os ensinos (fundamental e infantil).

Tabela 1 – Escolas Municipais, por Secretaria Regional e Tipo de Ensino

SER	Infantil		Fundamental		Ambos		Total	%
	Qnt. Escolas	%	Qnt. Escolas	%	Qnt. Escolas	%		
I	4	17,39	44	15,49	0	0	48	15,19
II	4	17,39	24	8,45	1	11,11	29	9,18
III	3	13,04	37	13,03	3	33,33	43	13,61
IV	1	4,35	22	7,75	3	33,33	26	8,23
V	7	30,43	77	27,11	0	0	84	26,58
VI	4	17,39	80	28,17	2	22,22	86	27,22
TOTAL	23	7,28	284	89,87	9	2,85	316	100,00

Fonte: SME (2009).

Consoante o tamanho da população (316 escolas) e critérios estatísticos, a amostra foi calculada, considerando-se o erro tolerável de 5%, resultando em 146 escolas. Dadas características da população, optou-se

pela utilização da estratificação, elegendo-se como estratos as SER e tipo de ensino ministrado, ou seja, infantil, fundamental ou ambos.

Para a coleta dos dados da pesquisa foi realizada a aplicação de questionários e a análise dos relatórios financeiros das escolas selecionadas. Os questionários, os quais foram aplicados nos meses de novembro e dezembro de 2009, tiveram por objetivo identificar as atividades relevantes realizadas nas escolas, agrupadas por Centros de Atividades, quais sejam: Direção, Coordenação Pedagógica, Supervisão Pedagógica, Ensino, Merenda Escolar e Serviços Gerais, relacionados aos seguintes grupos hierárquicos, conforme a relação com a atividade fim das escolas: Secundários, Primários e de Apoio. O Quadro 1 apresenta as perguntas do questionário aplicado ao diretores e coordenadores das escolas pertencentes a amostra.

Quadro 1 – Questionário aplicado aos diretores e coordenadores das escolas

Blocos		Perguntas
Secundários	1 - Direção	1.1 Estabelecer e transmitir normas de funcionamento
		1.2 Reunir a equipe técnica
		1.2 Acompanhar e controlar os processos administrativos
		1.3 Enviar informações a Secretaria Municipal de Educação
	2 - Coordenação Pedagógica	2.1 Orientar o corpo docente na utilização dos espaços físicos e uso das bibliotecas, laboratórios, equipamentos e materiais didáticos disponíveis na escola
		2.2 Acompanhar os docentes na elaboração dos planos de ensino subsidiando-os com indicadores que fazem parte dos componentes curriculares
		2.3 Orientar os procedimentos de avaliação definidos pela escola, com vistas à implementação de um processo de aprendizagem contínuo
	3 - Supervisão Pedagógica	3.1 Acompanhar e avaliar os processos educacionais
		3.2 Informar aos órgãos competentes as demandas das escolas e suas condições de funcionamento
		3.3 Apoiar e encaminhar os estudantes considerados "problema" a psicólogos
		3.4 Garantir a integração dos atores educacionais
		3.5 Manter reuniões semanais com as classes
3.6 Estabelecer uma parceria com as famílias		
Primários	4 - Realizar o ensino	4.1 Planejar as aulas
		4.2 Ministras as aulas
	5 - Merenda Escolar	5.1 Controlar e armazenar os gêneros alimentícios
		5.2 Preparar e distribuir a merenda escolar
		5.3 Encaminhar relatórios aos órgãos competentes do controle da merenda escolar
Apoio	6 - Serviços Gerais	6.1 Realizar a manutenção predial
		6.2 Realizar serviços de limpeza

Blocos	Perguntas
	6.3 Manter a segurança do ambiente
	6.4 Realizar a manutenção tecnológica

Fonte: Elaborado pelos autores (2009)

As perguntas foram classificadas em primárias, que são as atividades voltadas diretamente para ensino dos alunos, secundárias, envolvem as atividades complementares na questão do ensino, e apoio, constam as atividades relacionadas com a estrutura básica para que o ensino seja transmitido aos alunos.

A partir das afirmações positivas às perguntas dos questionários do Quadro 1, buscou-se, também, verificar a frequência e a quantidade de horas consumidas para a execução de tais atividades, considerando a utilização do tempo como principal direcionador de custo.

No tocante aos relatórios financeiros, estes foram solicitados à Secretaria Municipal de Educação de Fortaleza (SME), identificando, por escola selecionada, os valores gastos com remuneração do pessoal efetivo e terceirizado, incluindo os respectivos encargos sociais; água, luz, telefone e aluguel; material de consumo; serviços de terceiros e material permanente, bem como o quantitativo de professores efetivos e alunos, por escola, obtendo-se dados do exercício de 2009.

Como limitação da pesquisa, cabe ressaltar que os gastos com pessoal das escolas da Regional VI não foram encaminhados, portanto foi feita uma estimativa com base na média dos gastos das demais Regionais, segregando o pessoal terceirizado.

Após coletados, os dados foram analisados, com o objetivo de propor modelo para determinação dos custos das escolas municipais de Fortaleza.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Na análise dos questionários, constatou-se que no Centro de Atividades “Direção” a atividade mais relevante das escolas é “acompanhar e controlar os processos administrativos”, a qual consome, diariamente, entre 1 e 2 horas. Já no Centro de Atividade “Coordenação Pedagógica”, a atividade “acompanhar os docentes na elaboração dos planos de ensino subsidiando-os

com indicadores que fazem parte dos componentes curriculares” foi a mais recorrente, a qual é desenvolvida com frequência mensal.

No Centro de Atividade “Supervisão Pedagógica”, as atividades “acompanhar e avaliar os processos educacionais”, “apoiar e encaminhar os estudantes considerados ‘problema’ a psicólogos” e “garantir a integração dos atores educacionais” são as mais recorrentes, consumindo, diariamente, de 2 a 4 horas, até 1 hora, e de 2 a 4 horas, respectivamente.

As atividades do Centro “Ensino” (“planejar as aulas” e “ministrar as aulas”) são realizadas, diariamente, por todas as escolas pesquisadas, consumindo acima de 8 horas. Quanto ao Centro de Atividades “Merenda Escolar”, as atividades mais relevantes são “controlar e armazenar os gêneros alimentícios” e preparar e distribuir a merenda escolar”. Já o Centro de Atividade “Serviços Gerais” tem como atividades relevantes “realizar serviços de limpeza” e “manter a segurança do ambiente”.

Verificou-se, ainda, que a grande maioria das escolas da amostra destaca que recebe recursos adicionais além daqueles aportados pela SME, sendo o maior percentual de origem pública (PDDE e Programa Mais Educação), aplicados, de forma mais frequente em material de expediente. Quanto aos recursos de origem privada, estes vêm da comunidade, dos diretores e em um caso, da paróquia local.

Foram identificadas como relevantes as atividades que se fizeram mais frequentes na maioria das escolas estudadas e que são desenvolvidas diariamente, considerando-se que o direcionador utilizado no modelo é o tempo, e, que as atividades diárias consomem a maior parte do tempo dos atores envolvidos no processo de ensino-aprendizagem, consumindo, conseqüentemente, a maior parte dos recursos.

O modelo consolidado, elaborado a partir dos resultados da aplicação dos questionários, para análise dos dados financeiros ficou definido, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Atividades relevantes desenvolvidas nas Escolas

Hierarquia	Centro de Atividade	Atividade	Execução	Frequência (%)	Tempo	Frequência (%)
Secundários	Direção	Acompanhar e controlar os processos administrativos	Diária	43,57	1 a 2 horas	24,29
	Coordenação	Orientar o corpo docente	Diária	34,29	Até 1	30,71

Hierarquia	Centro de Atividade	Atividade	Execução	Frequência (%)	Tempo	Frequência (%)
	o Pedagógica	na utilização dos espaços físicos e uso das bibliotecas, laboratórios, equipamentos e materiais didáticos disponíveis na escola			hora	
	Supervisão Pedagógica	Acompanhar e avaliar os processos educacionais	Diária	28,57	2 a 4 horas	30,71
		Apoiar e encaminhar os estudantes considerados "problema" a psicólogos	Diária	42,14	Até 1 hora	45,00
		Garantir a integração dos atores educacionais	Diária	25,71	2 a 4 horas	24,29
Primários	Ensino	Planejar as aulas	Diária	100,00	Acima de 4 horas	100,00
		Ministrar as aulas	Diária	100,00	Acima de 8 horas	100,00
	Merenda Escolar	Controlar e armazenar os gêneros alimentícios	Diária	83,57	Até 1 hora	53,57
		Preparar e distribuir a merenda escolar	Diária	99,29	6 a 8 horas	18,57
	Apoio	Serviços Gerais	Realizar serviços de limpeza	Diária	99,29	6 a 8 horas
Manter a segurança do ambiente			Diária	95,00	Acima de 8 horas	89,29

Fonte: Dados da Pesquisa (2009).

A partir dos dados financeiros, foi possível identificar a estrutura de custos, que corresponde ao total de recursos consumidos, bem como a média de consumo por Regional e pelo conjunto de escolas, e ainda, a representatividade de cada categoria de gasto em relação ao total.

Na análise destes dados, verificou-se que a maior média de consumo localiza-se na SER II (R\$ 204 mil), embora esta seja a que tem o segundo menor quantitativo de escolas, bem como de professores efetivos, fato que merece uma atenção por parte dos gestores. Em segundo lugar está a SER VI (R\$ 202 mil), que tem a maior quantidade de escolas, bem como de professores efetivos. Ambas apresentam consumo de recursos acima da média do conjunto de escolas (R\$ 191 mil), enquanto as demais Regionais encontram-se abaixo da média geral. A SER IV (R\$ 176 mil) apresenta a menor média do grupo.

Quanto à categoria de gastos, foi possível constatar que o maior volume de recursos consumidos nas escolas é com a categoria Pessoal,

representando cerca de 70% do total de recursos do conjunto de escolas estudadas (R\$ 27.891.003,12). Nessa categoria estão incluídos os servidores efetivos e terceirizados, estes últimos correspondendo a cerca de 11% do total do gasto com pessoal e encargos. Em seguida, vêm os gastos com Água, Luz e Telefone (cerca de 18%), sendo a menos representativa a Depreciação. Entretanto, deve ser lembrado que tal categoria encontra-se subestimada, uma vez que não foram obtidos dados sobre a real situação do patrimônio das escolas integrantes da amostra desta pesquisa.

Em seguida, para verificar a viabilidade de aplicação do modelo, os gastos foram alocados aos centros de atividades, mencionados. Ressalte-se que para otimizar o uso das informações recebidas da Prefeitura de Fortaleza, os centros de atividades Direção, Coordenação Pedagógica e Supervisão Pedagógica foram reunidos no grupo denominado “Administração”.

Vale salientar que só foi possível alocar, de forma direta, os gastos com material de consumo, outros custeios e depreciação, que correspondem a, aproximadamente, 10% do total, o que reforça a necessidade de aplicação da metodologia em estudo, que se propõe a explicar os gastos indiretos. As demais categorias (pessoal, água, luz e telefone e aluguel) foram alocadas em função dos direcionadores estabelecidos no modelo, ou seja, em função do tempo.

Evidenciou-se que, no tocante ao material de consumo, o Centro de Atividades “Administração” consumiu o maior volume de recursos. Quanto à categoria outros custeios, o centro “Serviços Gerais” apresentou o maior consumo, o que pode ser explicado por se tratar, na maioria dos casos, de aquisição de serviços de manutenção necessários às atividades daquele centro.

Já a categoria Depreciação tem maior volume no “Ensino” o que demonstra que os investimentos têm sido feitos em benefício das atividades fins das escolas, o que demonstra coerência na aplicação desses recursos.

No tocante aos gastos com pessoal, água, luz e telefone e aluguel, foram alocados com a utilização do direcionador “Tempo”, com as seguintes considerações: a) Os gastos com pessoal foram segregados em efetivos e terceirizados, obtendo-se a média salarial dos efetivos, arbitrando-se que

estes estariam envolvidos nas atividades dos Centros que integram o bloco “Administração” e no Centro “Ensino”; b) Definiu-se, conforme verificado durante a aplicação do questionário que o bloco “Administração” compõem-se de 6 membros; c) Para os Centros “Merenda Escolar” e “Serviços Gerais”, considerou-se o pessoal terceirizado.

Quanto à alocação dos gastos com água, luz, telefone e aluguel, seguiu-se a proporção dos gastos com pessoal, categoria mais relevante no conjunto de recursos que compõe a estrutura de gastos das escolas estudadas.

Ao se comparar as Regionais, verificou-se que há uma expressiva diferença entre estas quanto ao volume de recursos despendido nas categorias de gastos apresentadas. A Regional VI obteve o maior montante (R\$ 8,087 mil), seguido da Regional V, com R\$ 7,326 mil. Já, as Regionais I, II, e III apresentaram, respectivamente, os montantes de R\$ 4,094 mil, R\$ 2,657 mil, R\$ 3,617 mil, e a Regional IV apresentou o menor volume, com R\$ 2,110 mil.

Diante dos dados apresentados, foi possível construir a Tabela 3, composta pela média do custo dos diversos Centros de Atividades, por Regional.

Tabela 3 - Custo Médio do Centro de Atividades, por Regional

CENTRO DE ATIVIDADE	REGIONAL					
	SER I	SER II	SER III	SER IV	SER V	SER VI
Direção	6.818,46	11.518,32	7.497,26	12.421,02	3.845,26	3.751,92
Coordenação Pedagógica	4.545,10	7.678,88	4.998,18	8.280,68	2.563,51	2.501,28
Supervisão Pedagógica	31.815,67	53.752,17	34.987,23	57.964,76	17.944,56	17.508,94
Total Administração	43.179,22	72.949,38	47.482,68	78.666,46	24.353,33	23.762,14
Ensino	179.339,99	220.043,86	179.795,37	205.293,80	170.871,16	180.236,74
Merenda Escolar	16.527,54	18.781,93	16.239,44	17.648,74	10.835,55	12.494,40
Serviços Gerais	59.578,58	91.637,54	63.595,58	96.575,64	35.120,75	36.172,47
Media por SER	186.068,99	204.401,56	180.834,87	175.858,62	187.842,21	202.185,45
Média Geral do conjunto de escolas						191.034,27

Fonte: Dados da Pesquisa (2009).

Verificou-se que o grupo Administração, que consolida os Centros de Atividades “Direção”, “Coordenação Pedagógica” e “Supervisão Pedagógica”

tem custo semelhante nas Regionais, com média discrepante nas Regionais II e IV. A menor média está na Regional VI que concentra o maior quantitativo de escolas, fato que merece ser observado. Por outro lado, a maior média encontra-se na Regional IV que concentra o menor quantitativo de escolas.

O Centro de atividades “Ensino” não apresenta grandes distorções, destacando-se com a maior média a SER II e com a menor a SER VI; já em relação à “Merenda Escolar” destaca-se a SER II, com a maior média e a SER VI com a menor; em relação aos “Serviços Gerais” destacam-se as SER IV e II com as maiores médias, o que indica que houve maior investimento nestas, enquanto as SER V e VI tiveram as menores médias do conjunto de escolas.

A última etapa da metodologia de custos refere-se à alocação, pelo fator tempo, dos custos às atividades desenvolvidas em cada Centro de Atividade. Verificou-se, assim, que no centro de atividade “Ensino”, a atividade “Ministrar Aulas” teve o maior volume de recursos alocados, seguido do centro de atividade “Serviços Gerais” na atividade “Serviços de Limpeza”. Tais fatos destacam-se em todas as Regionais analisadas.

Constatou-se que as Regionais VI e V apresentam o maior custo médio por hora de atividade, bem acima do total das escolas, enquanto a Regional IV e II apresentam o menor. Esses dados podem ser comparados com indicadores de qualidade, otimizando a alocação de recursos e corrigindo possíveis discrepâncias.

Com a aplicação do modelo, foi possível verificar uma gama de informações úteis como apoio à tomada de decisão, que devem ser utilizadas em conjunto com indicadores de qualidade para promover uma discussão sobre a efetividade da alocação dos recursos. Com a utilização do modelo, pode-se avaliar e corrigir distorções, eliminar desperdícios e melhorar as decisões de investimento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo propor uma metodologia de apuração e gestão de custos para as escolas municipais, que possibilitasse a produção de informações, auxiliando a tomada de decisões.

Para tanto, foram selecionadas 146 escolas do Município de Fortaleza, sendo realizadas visitas a estas para a aplicação de questionários, com intuito de obter as informações necessárias para consecução do referido objetivo. Após a coleta dos dados, procedeu-se a definição do modelo e a respectiva aplicação, utilizando os dados financeiros das escolas compreendidas na amostra.

Em linhas gerais, a metodologia consistiu na segregação dos gastos por categoria, entre escolas e Regionais e na sequência, estes foram atribuídas aos centros de atividades por meio de alocação direta ou pelo direcionador tempo. Por fim, efetuou-se a alocação dos centros de atividades para as diversas atividades que as compõem, também utilizando o direcionador tempo.

Constatou-se que, embora haja certa homogeneidade entre as Regionais no que diz respeito ao quantitativo médio de alunos e professores, a média de consumo de recursos não acompanha a estrutura existente no que se refere ao quantitativo de escolas e respectivo quadro de professores efetivos.

Verificou-se, ainda, que o Centro de Atividades “Administração” consumiu elevado volume de recursos (material de consumo), não obstante entender-se que tais recursos deveriam ser aplicados majoritariamente, em Centros de Atividades consideradas primárias, a exemplo do Ensino e Merenda Escolar.

Analisando-se os custos médios dos Centros de Atividades, por Regional, observa-se que o comportamento dos custos não acompanha, proporcionalmente, o quantitativo de escolas, traçando por vezes, uma trajetória inversa.

Foi possível ainda, identificar os dois centros de atividades que mais consomem recursos, a saber “Ensino” e “Serviços Gerais”, e dentre destes as atividades também maiores consumidoras, “ministrar aulas” e “serviços de limpeza”. Nestes, o recurso mais consumido diz respeito a gastos com pessoal.

Por fim, pode-se afirmar que a metodologia de apuração e gestão de custos proposta, fundamentada no *Activity Based Costing (ABC)*, aliada ao

Time Driven Model, oferece um instrumental de informações relevante para a tomada de decisão dos gestores educacionais, possibilitando comparações entre escolas e Secretarias Regionais, podendo inclusive aliar indicadores financeiros e de qualidade, para verificar a efetividade do uso dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. A.; BATISTA, D. G.; SOUSA, C. B. **Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC**. 2004. Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2013.

BEUREN, I. M.. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, T. B.; MÁRIO, P. C.; CARNEIRO, R. **A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3494>. Acesso em: 13 set. 2012.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 out. 1998.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

_____. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 dez. 1996.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 nov. 2011.

FERREIRA, A. M. **Sistema de custos para os hospitais públicos Municipais: estudo no hospital distrital Gonzaga Mota – Messejana (HDGMM)**. 2008. 206p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, da Universidade Federal do Ceará.

FREZATTI, F.. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost Management: Accounting and Control, Fifth Edition**. 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2008**. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

_____. **PNAD 2009: rendimento e número de trabalhadores com carteira assinada sobem e desocupação aumenta**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1708&id_pagina=1>. Acesso em: 04 nov. 2010.

_____. **Educação**. 2011. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/trabalhoerendimento/pnad2009/tabelas_pdf/sintese_ind_3_8.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2012.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTATÍSTICA ECONÔMICA DO CEARÁ. **Educação**. 2009. Disponível em: <http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/ceara_em_numeros/2009/social/04_Educacao.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2010.

KAPLAN, R.S.; COOPER, R. **Custo e Desempenho - Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

_____; NORTON, D. P. Medindo a prontidão estratégica de ativos intangíveis. **Harvard Business Review** (em Português), p.1-13, fev. 2004-b.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost**. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1991.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, A. M. S. **Administração Educacional e Racionalidade: O desafio pedagógico**. São Paulo: Editora Unijui, 2007.

NAKAGAWA, M.. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PETER, M. G. A.. **Controladoria na Administração Pública: um estudo fundamentado no activity based costing**. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

RODRIGUES, M. D. N.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; MACIEL, T. J. P.; MENESES, A. F. **Modelo conceitual de apuração dos custos do processo de implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3126>. Acesso em: 13 set. 2012.

RODRIGUEZ, R. M. **La eficiencia pública y su vinculación obligatoria con los costos**. In: Congreso Internacional de Costos, 12, Punta Del Este, Uruguai, 2011. **Anais...** CIC: Uruguai, 2011.

YIN, R. K. **Estudo de caso**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.