

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BRUNA DO NASCIMENTO GONÇALVES

**CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO:
Um estudo comparativo em uma escola estadual entre o Custeio Absorção,
Custeio Variável e o Custeio ABC**

**JOÃO PESSOA/PB
2014**

BRUNA DO NASCIMENTO GONÇALVES

CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO:

**Um estudo comparativo em uma escola estadual entre o Custeio Absorção,
Custeio Variável e o Custeio ABC**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis, do Departamento de Finanças
e Contabilidade, do Centro de Ciências
Sociais Aplicadas, da Universidade
Federal da Paraíba, como requisito parcial
a obtenção do grau de bacharel em
Ciências Contábeis, tendo como
orientadora a professora Ms. Vera Lúcia
Cruz.

JOÃO PESSOA
2014

BRUNA DO NASCIMENTO GONÇALVES

CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO:

**Um estudo comparativo em uma escola estadual entre o Custeio Absorção,
Custeio Variável e o Custeio ABC**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Resultado: _____
João Pessoa, _____ de _____ de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof^a. Me. Vera Lúcia Cruz

Professor: Me. Luiz Felipe de Araújo Pontes Girão

Professor: Me. Marcelo Pinheiro de Lucena

DEDICATÓRIA

Aos meus pais pelo incentivo, ajuda e apoio, sem os quais não teria condições de concluir este trabalho e a minha sobrinha e afilhada, Ayla, que ainda não nasceu, mas já é fundamental em minha vida.

Eu amo vocês!

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado saúde, coragem e força necessária para superar os obstáculos e continuar seguindo sempre em frente.

À Nossa Senhora por ser minha fiel intercessora.

Aos meus pais amados, Damião e Linalva, por tudo que eles representam em minha vida e por serem sempre meu porto seguro.

Aos meus irmãos, Vandermond e Talles, por todo amor e por estarem sempre ao meu lado.

À minha cunhada, Aristânia Kelly, por todo carinho e incentivo.

Ao meu namorado, Anderson, pela dedicação, amor, compreensão, por estar sempre me ajudando sem medir esforços e por tudo que ele fez e faz por mim.

Aos meus tios, Luciene e Antônio, por me acolherem como se fosse uma filha e me incentivarem sempre.

Aos meus primos, Suenia, Suely, Swell e Tainah, por serem como irmãos sempre prontos a ajudar.

A todos os meus familiares por todo apoio e pela confiança que cada um deposita em mim.

À professora Vera Lúcia, minha orientadora, por ter aceitado o desafio da orientação fazendo-a com tanta dedicação e zelo.

Ao professor Marcelo Pinheiroque, por certo tempo, foi meu orientador.

A todos os professores do Colégio Santa Rita que me deram a base para que eu pudesse chegar até aqui.

A todos os professores da graduação por compartilharem seus valiosos conhecimentos.

Aos colegas de turma pelo incentivo e companheirismo.

Às minhas sócias, Ana Shirley, Ernailze, Fernanda, Larissa, Manuely, Thaís Furtado e Thaís Lira por todo carinho, compreensão e por estarem sempre ao meu lado durante todo o curso.

A todos os meus colegas de trabalho, em especial às minhas chefas: Consuelo e Rosângela, por me compreenderem e me apoiarem em momentos importantes.

A todos os meus amigos por representarem tanto em minha vida e nunca me deixarem sozinha.

A todos os que me ajudaram e que porventura não citei seus nomes, meus agradecimentos sinceros.

“Nunca, jamais desanimeis, embora venham
ventos contrários”.

(Santa Paulina)

RESUMO

A utilização de um sistema de custeio no Setor Público possibilita que os gestores apliquem de uma melhor maneira os recursos disponíveis. Permite, também, uma visão mais ampla do todo. Desse modo, serve de subsídio para uma tomada de decisões mais correta. A problemática do presente estudo está em identificar: Qual o método de custeio mais adequado à Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho? O objetivo geral da pesquisa foi evidenciar qual método de custeio melhor se aplica à referida Escola. A metodologia utilizada caracterizou-se como sendo estudo de caso, aliado à pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados obtidos indicaram que o Custeio Variável, Custeio Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC) chegaram ao mesmo resultado no período. No entanto, dentre os métodos de custeio analisados, o Custeio ABC foi o que apresentou melhores adequações dos custos, pois identifica o quanto cada atividade consome de recursos, o que pode ajudar ainda mais no processo decisório.

Palavras-chave: Custos aplicados ao setor público. Custeio Variável. Custeio Absorção. Custeio ABC.

ABSTRACT

The use of a costing system in the public sector can improve the allocation of resources, allowing too, a broader view of the entity expenses. Thereby, this system can serve as a basis for making decisions. The problem of this study is to identify: What is the most appropriate method of costing the State School of Elementary and Secondary Education José Bronzeado Sobrinho? The overall objective of the research is to identify which costing method best applies to that school. The methodology is characterized as a case study, combined with literature and documentary. The results indicated that the Variable Costing, Absorption Costing and Activity Based Costing (ABC) reached the same result in the period. However, among the costing methods analyzed, the Costing ABC showed the best breakdown of the costs incurred in the School, because it identifies how each activity consumes resources, may contribute to a better decision making process as for a possible to reduce costs.

Keywords: Costs applied to the public sector, Variable costing, Absorption costing, Costing ABC.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

EEEFMJBS	- Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho
NBCASP	- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
NBC T	- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
ABC	- <i>ActivityBasedCosting</i>
CPC	- Comitê dos Pronunciamentos Contábeis
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCT SP	- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
MOD	- Mão de Obra Direta
MOI	- Mão de Obra Indireta

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Resumo dos Conceitos e Classificação	21
Figura 2 - Esquema de Custeio por Absorção.....	23
Figura 3 - Custeio Direto ou Variável	26
Figura 4 - Aplicação do modelo de mensuração	34
Figura 5 - Cálculo do Resultado pelo Método de Custeio Variável	44
Figura 6 - Cálculo do Resultado pelo Método de Custeio por Absorção	46
Figura 7 - Proporção de Consumo dos Recursos por Departamento.....	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Segregação dos Gastos Incorridos na Entidade	41
Tabela 2 - Classificação dos Gastos em Fixos e Variáveis	42
Tabela 3 - Classificação dos Custos quanto a Apropriação	44
Tabela 4 - Cálculo do Custeio Variável na E.E.E.F.M. José Bronzeado Sobrinho	45
Tabela 5 - Total dos Gastos Incorridos na Escola.....	47
Tabela 6 - Cálculo do Custeio por Absorção na E.E.E.F.M. José Bronzeado Sobrinho	47
Tabela 7 - Atividades Desenvolvidas pelos Setores da Escola	48
Tabela 8 - Direcionadores de Recursos para as Atividades da Escola	49
Tabela 9 - Custo dos Recursos Alocados às Atividades de Acordo com Seus Respectivos Direcionadores.....	49
Tabela 10 - Apropriação por Atividade	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Aplicabilidade dos Métodos de Custeio.....	24
Quadro 2 - Aplicabilidade dos Métodos de Custeio.....	29

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Problematização	15
1.2 Objetivos	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos.....	15
1.3 Justificativa	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 Conceitos de Contabilidade de Custos	17
2.2 Terminologia da Contabilidade de Custos	18
2.3 Métodos de Custeio.....	21
2.3.1 Custeio por Absorção.....	22
2.3.2 Método de Custeio Direto ou Variável	24
2.3.3 Custeio Baseado em Atividades - ABC.....	27
2.3.3.1 Atividades.....	29
2.3.3.2 Direcionadores de Custos (Cost Drivers)	30
2.4 Contabilidade de Custos como Ferramenta Gerencial	30
2.5 Custos no Setor Público	33
3 METODOLOGIA	37
3.1 Tipologia da Pesquisa.....	37
3.2 Amostra e Universo da Pesquisa	38
3.3 Caracterização da Escola Pesquisada.....	38
3.4 Coleta dos Dados	39
3.5 Descrição das Etapas da Pesquisa.....	39
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	41
4.1 Classificação dos Gastos Da Entidade.....	41
4.2 Aplicação do Método de Custeio Variável.....	44
4.3 Aplicação do Método de Custeio Por Absorção	46
4.4 Aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC.....	47
5 CONCLUSÃO	54
5.1 Limitações da Pesquisa	55
5.1 Recomendações	55
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

Na década de 1980, o Brasil passou por uma intensa crise fiscal. Por parte do governo, houve dificuldade em aumentar a carga tributária, ficando obrigado a cortar os gastos e conter as despesas. Quando a adoção dessa política econômica de corte de gastos passou a ser utilizada, sabia-se da necessidade da mesma, porém não havia um meio que gerasse total confiança para embasar a decisão que fosse no momento, mais correta a ser tomada na identificação de quais gastos deveriam ter prioridade.

No entanto, uma das formas de se promover melhoria na alocação dos recursos públicos é seguir a vertente da contabilidade de custos, e de tal modo, obter uma visão mais ampla e gerencial do todo. O tratamento dos custos é abordado em diversos meios legais, obrigando os entes públicos a manterem uma apuração dos mesmos a fim de condicionar uma prestação de contas mais transparente, certo controle entre outras vantagens.

No Setor Público, faz-se necessária uma contabilidade de custos para que a mesma ofereça meios e modelos capazes de respaldar a mensuração dos resultados e um melhor planejamento das atividades desenvolvidas no âmbito, auxiliando e embasando o processo decisório, permitindo um serviço público transparente e servindo também para um controle de caráter gerencial (Mauss e Silva 2008).

O presente trabalho está dividido cinco em partes, sendo que na primeira parte foram abordadas as questões que motivaram o mesmo, em seguida listados quais seus objetivos geral e específicos, e o que justificou sua realização.

Na segunda, encontra-se todo o aporte literário que subsidiou a pesquisa. Já na terceira seção, foram percorridos quais os procedimentos metodológicos utilizados, mostrando qual a tipologia da pesquisa, identificando o seu universo, bem como sua amostra; caracterizando o objeto de estudo, apontando como foi feita a coleta dos dados e quais as etapas da pesquisa.

A quarta parte da pesquisa evidenciou os resultados alcançados em função da análise dos dados obtidos.

Na quinta e última seção, encontram-se a conclusão, as limitações encontradas para a realização da pesquisa e as recomendações.

1.1 Problematização

Para que seja criado um Estado menos oneroso e mais eficiente, é necessário, também, um maior controle dos gastos públicos. Pois, cada custo realizado desnecessariamente e cada desperdício cometido limitam recursos que poderiam ser aproveitados para outras finalidades. Entretanto, observa-se que desde o surgimento da contabilidade pública, suas abordagens principais sempre foram as orçamentárias, patrimoniais e financeiras, deixando de priorizar, muitas vezes, a mensuração dos seus custos.

A mensuração dos custos corresponde a uma das etapas fundamentais para transformação dos modelos que existem atualmente em relação à importância e à função do setor público como sendo o agente, o qual propõe a geração de eficiência na utilização dos recursos públicos, muitas vezes limitados. (Holanda, 2010)

Diante do que foi mencionado, o presente estudo sugere o seguinte questionamento: **Qual a metodologia de custeio mais adequada a ser utilizada na escola em estudo?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Este estudo tem por objetivo evidenciar qual é o método de custeio mais apropriado a ser utilizado na mensuração dos custos educacionais da Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Relacionar os gastos que ocorrem na Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho;

- Classificar os gastos da entidade em estudo, de acordo com a terminologia de custos;
- Comparar os resultados obtidos por cada um dos métodos de custeio;
- Apontar qual é o método mais apropriado para ser aplicado na Escola.

1.3 Justificativa

A implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) iniciaramalgumas mudanças na contabilidade pública brasileira, o que antes era considerado ator principal, como era caso do orçamento, passa a ser um importante figurante.

Uma contabilidade de custos, quando aplicada corretamente poderá fornecer informações confiáveis, úteis e tempestivas, contribuindo dessa forma para um melhor direcionamento dos recursos públicos, identificando onde pode reduzir ou até eliminar gastos e consequentemente oportunizar uma aplicabilidade mais proveitosa de tais recursos.

A Resolução do CFC Nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, aprova a NBC T 16.11 que tem por objetivo estabelecer a “conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.” O alcance da NBC T 16.11, além de mencionar a obrigatoriedade de um sistema de custo em todas as entidades do setor público, dita que:

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

No entanto, existe a obrigatoriedade legal por parte das entidades públicas em apurar seus custos e fornecer as informações aos cidadãos e órgãos fiscais competentes. Além da obrigatoriedade, a apuração dos custos públicos permite a quantificação do custo das atividades desenvolvidas, possibilitando uma avaliação dos recursos alocados e dos resultados alcançados.

Para que as organizações públicas disponham de um processo de tomada de decisões mais eficaz, faz-se necessário também um mecanismo que dê suporte para tal processo. A contabilidade de custos pode ser considerada como esse mecanismo capaz de munir os gestores públicos de uma capacidade gerencial mais aguçada.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo está dividido em cinco seções. A primeira seção apresenta a revisão da literatura, que versa sobre os conceitos de contabilidade de custos. Na segunda seção são apresentadas as terminologias usadas na contabilidade de custos. Na terceira seção são discutidos os métodos de apuração de custos utilizados. Na quarta seção, a revisão da literatura é feita sobre a contabilidade de custos, como sendo uma ferramenta gerencial.

2.1 Conceitos de Contabilidade de Custos

Na Era Mercantilista existia, praticamente, apenas a contabilidade financeira, isto é, a contabilidade geral. Nessa época, geralmente, os produtos eram produzidos pelos próprios artesãos e os custos das mercadorias vendidas eram facilmente encontrados se somasse os estoques iniciais às compras e deduzisse do estoque final. Entretanto, no século XVIII, com a Revolução Industrial, os produtos passaram a ser produzidos pelas indústrias, não era mais tão simples identificar quais os custos dos bens/serviços. Desde então, passou a existir uma maior preocupação com a mensuração monetária dos estoques, como também dos resultados, surgindo, assim, a necessidade de avaliar os estoques na indústria, fazendo nascer a contabilidade de custos, inicialmente, voltada apenas para avaliação dos inventários.

A partir desse momento, a gestão de custos se faz presente, incorporando informações e resultados que tendem a fornecer dados potencialmente mais úteis e, dessa maneira, melhor servir no processo decisório.

Leone 2008, (p. 19-20) define a contabilidade de custos como sendo:

[...] o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões, bem como tornar possível a alocação mais criteriosamente possível dos custos [...]

Derberck e Nagy (2001, p. 13), corroborando com Leone, afirmam que “a contabilidade de custos fornece as informações que permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação”. Porém, no entendimento de Lins e Silva (2005), a contabilidade de custos é um procedimento usado para definir, medir e esclarecer qual o custo dos serviços e produtos.

Crepaldi (2002, p.13), seguindo a mesma linha de raciocínio de Lins e Silva, conceitua a contabilidade de custos como “uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços”.

Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p.2-3), a Contabilidade de Custos “Mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização”.

Analisando os conceitos citados e as mudanças de cenário, no qual as empresas estão inseridas, pode-se perceber a utilidade das informações advindas da contabilidade de custos, em que a mesma vem mostrando-se de uma forma dinâmica, ou seja, vem tentando sempre adaptar-se e suprir as necessidades que vão surgindo para que, desse modo, possa servir como base para o melhor controle, alocação dos custos e, também, ser suporte para uma tomada de decisões efetivamente mais assertivas.

2.2 Terminologia da Contabilidade de Custos

Para que seja possível produzir informações confiáveis e ter um bom aproveitamento das informações geradas, a partir da contabilidade de custos, é necessário, também, que se tenha certo conhecimento a cerca das terminologias utilizadas.

Na literatura, diversas interpretações podem ser encontradas, entretanto,

nesta pesquisa as terminologias utilizadas estão de acordo com Martins (2010, p. 24-25), que define:

- a) Gasto — “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”;
- b) Investimento — “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).”;
- c) Custo — Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- d) Despesa — Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
- e) Desembolso — “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”;
- f) Perda — Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Na conceituação de custos, seguindo a mesma linha de raciocínio, Wernke (2001, p. 11) textualiza-os como sendo “Gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços.”.

Além da classificação dos gastos que ocorrem na entidade, os custos podem ser classificados, também, em relação à forma de apropriação ou a sua variabilidade. No que diz respeito à forma de apropriação, os custos se dividem em: diretos e indiretos. Para Lins e Silva (2005, p. 7), “a classificação de um item como custo direto e indireto é feita tendo como ponto de referência o produto que está sendo elaborado”.

No tocante aos custos diretos, Martins (2001, p. 52) afirma que são aqueles os quais “podem ser diretamente apropriados aos produtos/serviços, bastando haver uma medida de consumo”. Alinhando com Martins, Souza e Clemente (2007, p.27) expõem que custos diretos são “todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto.” Theiss e Kriek (2005, p.15) definem os custos diretos como sendo “as parcelas de custos, sejam estas fixas ou variáveis, que se relacionam diretamente com cada um dos produtos e serviços comercializados”. Pode-se considerar custo direto, o custo real existente na produção do bem ou serviço.

Já os custos indiretos, na ótica de Lins e Silva (2005, p. 7), são “aqueles custos cujas incorporações aos produtos necessitam da utilização de rateio em virtude da impossibilidade de mensuração”.

Bornia (2002, p. 44) descreve que “as alocações dos custos indiretos causam

a maior parte das dificuldades dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitos por vários critérios”. Os custos indiretos não permitem uma apropriação direta, pois, não é fácil visualizar quanto foi gasto para produzir determinado bem/serviço. A alocação dos custos indiretos aos bens ou serviços torna-se complexa, também pelo fato de ser feita através de estimativa.

Já no que abrange a classificação quanto à variabilidade dos custos, podemos citar como sendo fixos ou variáveis.

De acordo com Garrison e Noreen (2001, p.337), custo fixo:

É aquele cujo total permanece constante, independentemente das alterações no nível de atividade. Diferentemente dos custos variáveis, os custos fixos não são afetados pelas alterações da atividade. Em consequência, enquanto o nível de atividade sobe ou desce, o total do custo fixo permanece constante, a menos que seja influenciado por algum fator externo, como variações de preço.

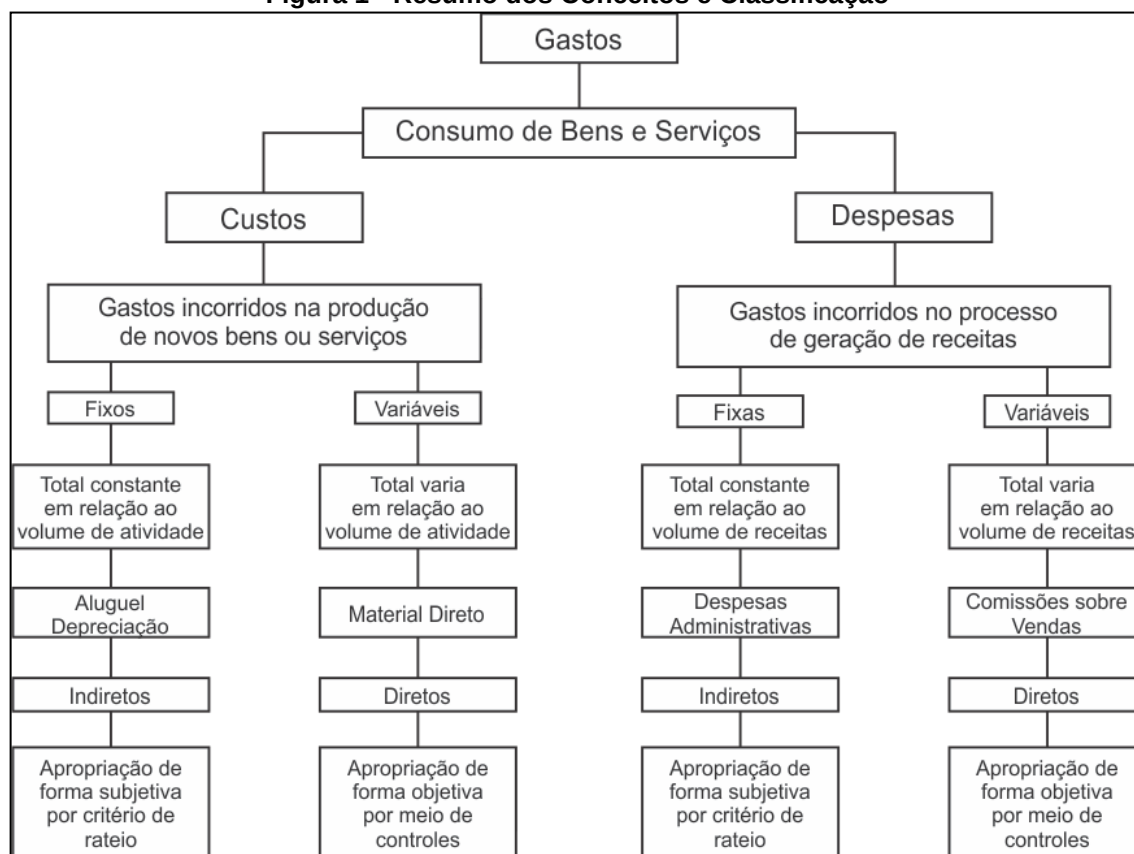
Hansen e Mowen (2003, p. 88) concordam com Garrison e Noreen (2001), no tocante a não dependência da quantidade de produção para definir os custos fixos e declara-os “como sendo os custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o nível do direcionador de atividade varia”.

Já os custos variáveis, segundo Garrison e Noreen (2001, p.337) são descritos como sendo o custo:

cujo total varia na razão direta das alterações do nível da atividade, que pode ser expressa de muitas maneiras, como, por exemplo, unidades produzidas, unidades vendidas, quilometragem percorrida, leitos ocupados, linhas de impressão, horas trabalhadas e assim por diante.

Berto e Beulke (2005, p. 54), corroborando com Garrison e Noreen explicitam que custos variáveis “são aqueles que variam com o volume de produção e vendas, logo só existiriam se o produto existisse e não existiriam em circunstâncias contrárias, são custos que surgem com o produto e desaparecem com ele”.

A ilustração seguinte mostra de uma forma sucinta os conceitos mencionados nessa seção.

Figura 1 - Resumo dos Conceitos e Classificação

Fonte: Adaptado de Perez Jr; Oliveira e Costa (2010).

Tratando-se sobre a contabilidade de custos, há certa importância em entender essas terminologias, pois, se aplicadas de maneira correta na hora de apurar os custos, pode-se fornecer aos administradores informações muito úteis, seja para analisar os resultados ou para embasar o processo de tomada de decisão.

2.3 Métodos de Custeio

O modo como uma empresa apropria seus custos é denominado Método de custeio. Para Martins (2003, p. 37), “custeio significa Método de Apropriação de Custo.” Corroborando com Martins, Crepaldi (2002, p. 217) define método de custeio como “o método usado para a apropriação de custos”.

Em se tratando dos métodos de custeios que as empresas e entidades poderão utilizar, pode-se dizer que são vários os métodos. Entretanto, neste estudo foram abordados os métodos utilizados, sendo eles: o Custeio Variável, Custeio por

Absorção e o Custeio ABC (*ActivityBasedCosting*).

2.3.1 Custeio por Absorção

O método de Custeio por Absorção é o método aceito pela legislação brasileira, tanto comercial como a fiscal e está contemplado no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 16. Mauss e Souza (2008, p. 45) afirmam que esse método “É o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais e Contabilidade”.

É através do Custeio por Absorção que todos os custos de fabricação são apropriados aos bens/produtos. Garrison e Noreen (2001, p.79) classificam-no como sendo “o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabricação – matérias, mão-de-obra e custos direto, fixo e variável – como parte dos custos de uma unidade concluída do produto”.

Wernke (2001, p. 20) ratifica o conceito citado por Garrison e Noreen e afirma que o custeio por absorção “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateios.”.

Acrescentando, Crepaldi (2002, p. 220) discorre que:

Os custos de produção podem ser apropriados diretamente, como é o caso do material direto e mão-de-obra direta, ou indiretamente, como é o caso dos custos indiretos de fabricação. Os gastos que não pertencem ao processo produtivo, como as despesas, são excluídos.

Mauss e Souza (2008, p. 45), descrevem o método absorção como sendo:

aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo. Os demais gastos são considerados como despesas e lançados no resultado do período em que ocorreram.

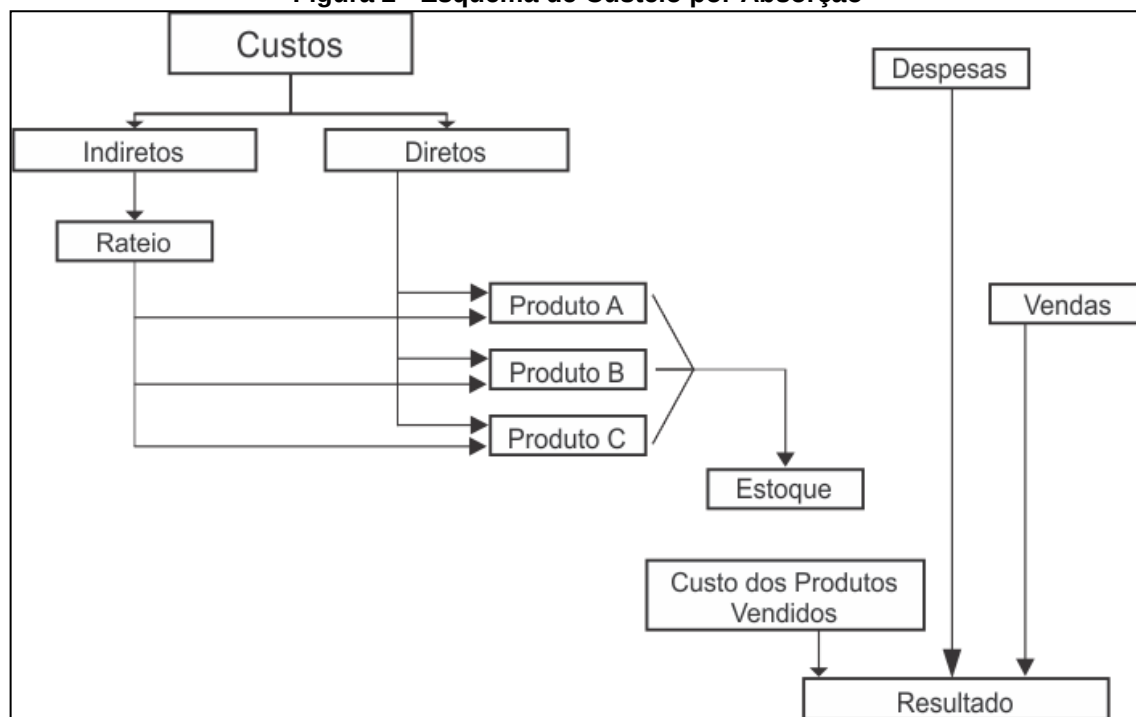
Nesse método, os custos indiretos são rateados de uma forma diferente, ou seja, o rateio se dá por alguma base de rateio a ser identificada. Já os custos diretos são rateados de um modo mais objetivo.

Ainda conforme Crepaldi (2004, p. 88), para se achar o custo do produto na

utilização do custeio absorção é preciso seguir 3 passos, sendo eles:

Primeiro, é preciso separar os custos de produto dos custos de período. Segundo, os custos diretos de produtos são atribuídos aos produtos específicos, enquanto os custos indiretos são atribuídos a centros de custos. Terceiro, os custos indiretos são distribuídos do centro aos produtos de acordo com seu uso. A soma de custos diretos e custos indiretos forma o custo do produto.

Figura 2 - Esquema de Custeio por Absorção



Fonte: Martins (2003, p.38).

No custeio absorção, as despesas são debitadas no mesmo período em que ocorrem. Já os custos incorridos só irão compor o resultado, se toda a produção for vendida, isto é, se não houver estoques finais.

Tratando-se da segregação dos custos e despesas no custeio absorção, de acordo com Martins (2010, p. 40):

Teoricamente, a separação é fácil: os gastos relativos aos processos de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas.

Na prática, entretanto, uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação clara e objetiva. Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à produção; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para a despesa e parte para o custo, rateio esse sempre arbitrário, pela dificuldade prática de uma divisão científica.

Megliorini (2001, p. 62) afirma que a dificuldade de alocação dos custos no

custeio absorção, “reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários”.

Colaborando com Megliorini (2001), Santos (2005, p. 83), ao avaliar o custeio por absorção, cita que “é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, por que tem a premissa básica os rateios (...) que, apesar de aparentemente lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas”.

Diante do exposto, pode-se observar que nem sempre as bases e os critérios de rateio utilizados para alocar os custos indiretos entre os serviços/produtos são objetivos, podendo causar distorções aos resultados e, assim, prejudicar alguns serviços/produtos, como também, beneficiar outros. Entretanto, mesmo com algumas limitações e a dificuldade de achar o parâmetro de rateio, o método de custeio por absorção é muito usado e, também, de certa importância.

Villela *apud* Silva (2007) realizou um estudo acerca dos métodos de custeio que poderiam ter aplicabilidade no âmbito público. Dentre os métodos aplicáveis no setor está o custeio absorção.

Quadro 1 - Aplicabilidade dos Métodos de Custeio

Método de Custeio	Conceito Básico (Resumo)	Aplicável ao Serviço Público	Por que
Custeio Por Absorção	Apropriação de todos os custos de produção aos bens e serviços produzidos.	Sim	Tem aplicação gerencial e, exceto com relação a itens não monetários como depreciação, amortização e exaustão, pode ser contabilizado com o orçamento anual, embora exista dificuldade no rateio dos custos indiretos.

Fonte: Adaptado de Villela *apud* Silva (2007, p. 9).

Apesar de algumas limitações já mencionadas sobre o método em questão, a viabilidade do custeio absorção se dá, também, pela possibilidade de visualizar o total dos custos do objeto de custeio, como por ser um tanto compatível com o orçamento.

2.3.2 Método de Custeio Direto ou Variável

O método de custeio variável, também chamado de custeio direto, aloca apenas os custos variáveis, sendo eles diretos e/ou indiretos. Maher (2001, p.360) esclarece que “no custeio variável, apenas os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas; os custos fixos de produção são considerados despesa do período”.

Corroborando com o pensamento de Maher, Martins (2003, p. 198) leciona que “no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período”. Os custos fixos são levados em sua totalidade, diretamente para o resultado do período.

Em razão do método de custeio variável considerar os custos fixos com despesa, esse método de custeio não é aceito pela legislação fiscal no Brasil. Isso se dá, também, porque o mesmo não obedece a todos os princípios contábeis. Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 130) afirmam que o custeio variável “fere os princípios contábeis da realização, competência e confrontação. Ocorre que os custos fixos, neste método, são reconhecidos como despesas”.

Martins (2010, p. 202) ratifica o conceito de Dubois, Kulpa e Souza quando declara que o custeio variável “de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação”.

Sobre o custeio variável, Padoveze (2004, p. 333) comenta que:

apesar de normalmente ser chamado de custeio direto, a nomenclatura correta é custeio variável, por que esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que tem relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. A nomenclatura custeio direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos.

Ferreira (2007, p. 82) ratifica a ideia e complementa dizendo que o custeio variável:

também é conhecido como sistema de custeio direto, em virtude de os custos variáveis serem, como regra, diretos. Mas, em razão de nesse método ser apropriados à produção tanto os custos variáveis diretos quanto os variáveis indiretos, parece ser mais adequado à expressão sistema de custeio variável.

O fato de o custeio variável levar em consideração apenas os gastos variáveis e/ou diretos, dispensa o uso de rateios. Berti (2006, p. 65) afirma que o custeio variável “parte do princípio de não ratear e não distribuir ao custo dos produtos ou

dos serviços às parcelas de custos fixos”. Berti complementa dizendo que “na técnica do custeio direto todos os custos diretos ou variáveis são imputados aos custos dos produtos ou serviços mediante sistemas de apuração e medição”. Uma das características desse método de custeio é a segregação dos gastos em variáveis e fixos, possibilitando, assim, uma visualização da margem de contribuição.

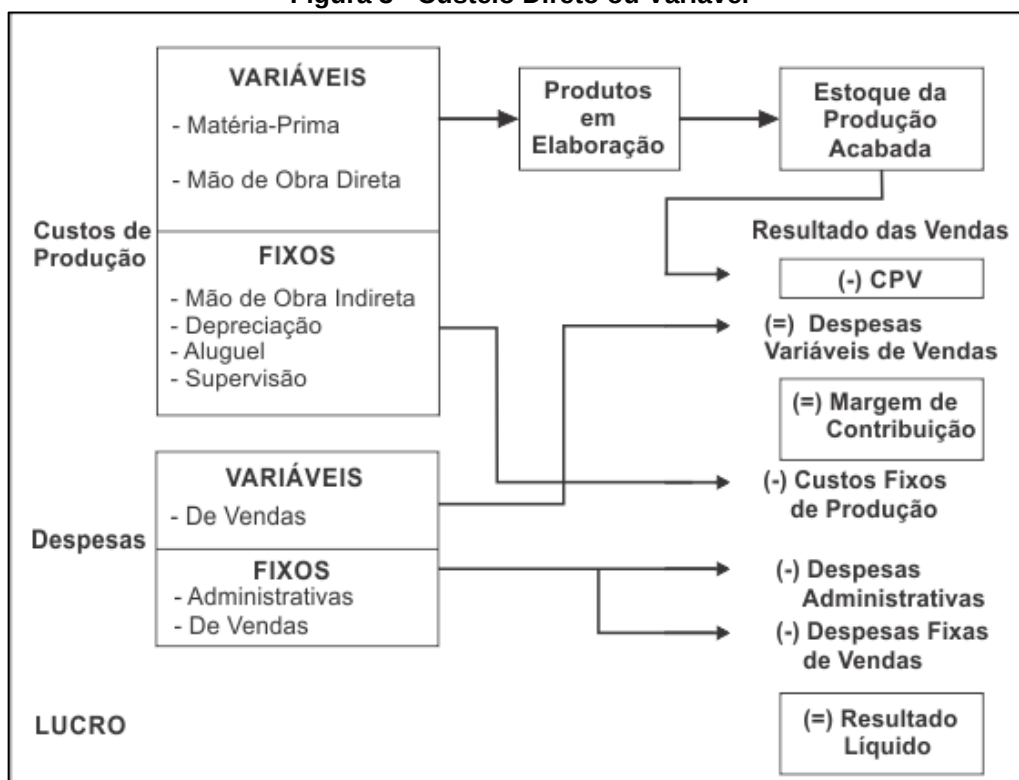
Martins (2010, p. 133) discorre sobre a Margem de Contribuição como sendo:

diferença entre Receita e soma de Custo e Despesa Variáveis, tem a faculdade de tomar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito.

No entendimento de Maher (2001, p.82), Margem de Contribuição é a “diferença entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários”. Isto é, Maher interpreta a margem de contribuição como sendo “a quantia disponível para cobrir os custos fixos”.

A figura 3 explica o tratamento dos custos e permite um melhor esboço do método de custeio variável.

Figura 3 - Custeio Direto ou Variável



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

O custeio variável, mesmo não sendo aceito pela legislação fiscal, pode ser utilizado internamente pelas entidades, seja para fins gerenciais, servindo de apoio aos gestores no processo decisório ou para outras finalidades.

2.3.3 Custeio Baseado em Atividades - ABC

Alocar os custos indiretos de forma estimada ou arbitrária pode causar certa distorção. O Custeio Baseado em Atividades, o ABC (*ActivityBasedCosting*), propõe a redução de tais distorções. Martins (2010, p. 87), ao falar do Custeio Baseado em Atividade, afirma ser “um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Ainda sob o enfoque de Martins (2010, p. 208), os custos, no custeio ABC, podem ser analisados sob duas visões:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

O surgimento do Custeio Baseado em Atividades para Mauss e Souza (2008, p. 57), se deu:

Para suprir uma nova necessidade de informações de custos e visa reduzir as distorções causadas pelo aumento dos gastos indiretos e do aumento do *mix* de produtos e serviços oferecidos. O ABC fornece uma informação mais acurada e precisa sobre o custo global de um serviço ou produto, atendendo a uma necessidade informacional condizente às peculiaridades das organizações com altos índices de custos indiretos e variados *mix* de produtos ou serviços.

Padoveze (2003, p. 331) discorre sobre o ABC, afirmando ser o método “que procura aprimorar o custeamento dos produtos através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima das atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos da empresa.”.

Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 158) fazem uma abordagem sobre o Custeio

Baseado em Atividades, como um:

modelo de custos que orienta e oferece parâmetros para as decisões administrativas, controle de atividades e investimentos; descarta distorções provocadas pelo rateio indiscriminado dos custos indiretos de fabricação; possibilita avaliar com acurácia as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para atribuir os gastos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços.

O custeio ABC em conformidade com Padoveze é o método que, primeiramente, verifica o custo das atividades e, posteriormente, o custo dos produtos, tomando por base o que cada produto utilizou de atividade e fundamenta-se no conceito de que, para produzir precisa-se da atividade e para realizar a atividade precisa-se dos recursos.

Já segundo Ching (2001, p.41), “O ABC é um método de ratear os custos de um negócio de departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.”.

Partindo para uma abordagem do método ABC, quanto aos seus objetivos, pode-se dizer, conforme relata Nakagawa (2008), que o seu objetivo é identificar quais as atividades mais importantes, mostrando os mais variados modos que a organização consome seus recursos, e assim, procurar um melhor planejamento para usá-los de um jeito mais eficiente e eficaz.

Algumas regras devem ser aplicadas para que haja uma aplicabilidade proveitosa do custeio, ABC, Perez Junior; Oliveira; Costa (2006, p.243) afirmam serem as seguintes:

- a) Efetuar mapeamento dos principais processos que ocorrem dentro da organização.
- b) Identificar as principais atividades existentes no processo.
- c) Levantamento dos custos e recursos associados a cada atividade.
- d) identificar atividades desnecessárias, dependendo da ocasião, eliminar ou reduzir sem afetar o custo final.
- e) Avaliação das atividades secundárias e sua participação no custo final.
- f) Identificar os direcionadores de custo, que são o parâmetro para sua adequada apropriação.

O custeio ABC não se limita a identificar qual o custo do serviço/bem, ele apresenta uma possibilidade de, também, custear as atividades desenvolvidas na organização. Dessa forma, permite uma visão de quais as atividades podem ou precisam ser melhoradas ou se podem ser eliminadas sem que haja

comprometimento da qualidade do serviço/bem e, assim, pode vir a melhorar o desempenho da entidade.

O estudo já mencionado de Villela *apud* Silva (2007), o qual aborda quais métodos de custeio podem ser aplicados no sistema público, contempla também o custeio ABC.

Quadro 2 - Aplicabilidade dos Métodos de Custeio

Método de Custeio	Conceito Básico (Resumo)	Aplicável ao Serviço Público	Por que
Custeio Baseado em Atividades	É o método que primeiro rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo.	Sim	Não segrega custos e despesas, mas separa atividades que agregam valor das que não adicionam valor aos produtos ou serviços.

Fonte: Adaptado de Villela *apud* Silva (2007, p. 9).

Brasil (2004) destaca que o custeio baseado em atividades é considerado compatível com a implantação no setor público, pois, possui características apropriadas, bem como, a possedo sistema público sobre um *mix* de vários serviços.

2.3.3.1 Atividades

Para que seja possível a aplicação do método de custeio ABC, faz-se necessário identificar quais as atividades que recebem os recursos. Nakagawa (2008, p. 42) define atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos e serviços”.

Corroborando com Nakagawa, Martins (2010, p.93) considerada atividade como sendo uma “combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias para o seu desempenho”.

Pode-se dizer que as atividades mostram como os recursos disponíveis são utilizados para que os bens e serviços sejam produzidos.

2.3.3.2 Direcionadores de Custos (Cost Drivers)

Para que as atividades sejam alocadas aos custos é necessário um direcionador de custos. Direcionador de custos pode ser entendido como o fator que motiva a utilização dos custos pelas atividades e das atividades pelos serviços e produtos.

Sobre direcionador de custos Martins (2003, p.96) afirma ser “o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa de seus custos”.

Existem dois tipos de direcionadores de custos um em relação aos recursos e outro em relação às atividades, também chamados de direcionadores de custos de recursos e direcionadores de custos de atividades, respectivamente.

Sobre os direcionadores de recursos Assef (2002, p.140) fala “indicam a maneira como as atividades consomem recursos e são utilizados para custeá-las”.

Já se tratando do direcionador de custo de atividades, Martins (2010, p. 104) assegura que o mesmo “identifica a maneira como os produtos ‘consomem’ atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios)”. Desse modo, pode-se dizer que o direcionador de atividade mostra a relação existente das atividades e dos produtos.

2.4 Contabilidade de Custos como Ferramenta Gerencial

A priori, a contabilidade de custos não tinha a preocupação de servir como um instrumento gerencial, seu enfoque era voltado basicamente para solucionar questões vinculadas ao estoque.

Segundo Brimson (1996, p. 25)

O principal objetivo da Contabilidade de Custos em suas primeiras aplicações, era de fornecer apenas uma mensuração dos estoques e resultados obtidos pelas empresas que adotavam tal sistema, não exercendo até então nenhum papel de instrumento para tomadas de decisões. Por essa não exploração de todo o potencial da Contabilidade de

‘Custos, que esta ficou estagnada por um longo período. Visto que o acentuado crescimento das empresas nas últimas décadas, tornou a limitada Contabilidade de Custos em uma eficiente forma de auxílio no desempenho da nova missão assumida, a Contabilidade de Custos inserida na Contabilidade Gerencial.

A não utilização da contabilidade de custos como ferramenta gerencial durante um longo período fragilizou um pouco sua evolução. Entretanto, a cada dia a contabilidade de custos vem ganhando força e utilidade, pois, passou a ser considerada como um dos instrumentos capazes de dar assistência à tomada de decisão e, também, dar suporte para uma visão mais gerencial do negócio.

Martins (2010, p. 21-22) declara que:

Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo.

De acordo com Bornia (2002, p. 36), “as informações fornecidas pela contabilidade de custos são potencialmente úteis com auxílio gerencial, extrapolando a mera determinação contábil do resultado do período”. Entende-se, então, que uma contabilidade de custos aplicada corretamente pode contribuir para uma melhor alocação de recursos, fornecimento de informações confiáveis, úteis e tempestivas e, dessa maneira, permitir uma aplicabilidade melhor e menos onerosa dos recursos disponíveis.

De acordo com a visão dos autores, no que tange à contabilidade de custos, é evidenciada a necessidade de sua utilização, devido à mesma ser capaz de auxiliar as decisões do ponto de vista gerencial e proporcionar determinado controle.

Para Mauss e Souza (2008, p.18), a contabilidade de custo como ferramenta gerencial na esfera pública viabiliza ao gestor dispor de:

Informações físico-financeiras, que se constituem em fundamentos econômicos para a tomada de decisão de uma entidade pública e [...] são tais informações que ampliam o horizonte de utilidade e possibilitam, também, a criação de cenários para planejamento, programação e orçamentação. Além disso, também viabiliza a avaliação de projetos e estudos de viabilidade com exame das relações de custo-benefício e resultado econômico para decisões de longo prazo.

Além de auxiliar nas decisões gerenciais, a contabilidade de custos também traz consigo repostas e esclarecimentos para problemas e discursões que antes não tinha tanto entendimento.

Na visão de Silva (2004.p. 228):

Somente com uma contabilidade de custos, utilizada como ferramenta de auxílio à gerência, é possível informar ao cidadão sobre a satisfação detalhada das suas necessidades, visto que a informação sobre o montante gasto em Educação, Saúde, Transportes ou Saneamento não tem para ele qualquer utilidade prática, por não permitir o esclarecimento sobre o aspecto qualitativo das ações governamentais que devem estar sempre orientadas para o processo de erradicação dos problemas.

A contabilidade de custos, vista como esse suporte gerencial, pode proporcionar uma melhor visualização no tocante ao cumprimento de metas e a respeito do desempenho da administração.

Tratando-se de utilidade, a contabilidade de custos, é benéfica em diversas organizações, pois, a mesma permite uma melhor e maior visibilidade da situação financeira, Almeida; Borba E Flores (2009, p. 580) afirmam que, “A gestão de custos visa não somente gastar menos, mas principalmente gastar melhor.”.

Para que as informações de custos sirvam como um instrumento gerencial adequado, elas precisam de algumas condições básicas, conforme a NBCT 16.11, as principais elencadas são as seguintes:

Relevância: entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.

Utilidade: deve ser útil à gestão devendo a sua relação custo benefício sempre positiva.

Oportunidade: refere-se à necessidade de que a variação dos custos seja reconhecida na sua totalidade, independentemente dos cumprimentos formais (legais) para sua ocorrência, de forma tempestiva e íntegra.

Compreensibilidade: característica que a informação precisa ter de ser compreensível aos usuários a que se destina.

Valor social: deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.

Fidedignidade: a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo para esse efeito apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica, e não meramente com a sua forma legal.

Especificidade: as informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.

Comparabilidade: entende-se como a qualidade que a informação deve ter para possibilitar a comparação de fatos em momentos diferentes e entre instituições da mesma área. É fundamental que o custo seja mensurado por

um mesmo por um mesmo critério e quando houver mudança estas deverão constar em nota explicativa.

Adaptabilidade: deve-se permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidade dos usuários.

Granularidade: a apuração de custos deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

A contabilidade de custos munida dos atributos necessários pode ser considerada como um forte instrumento aliado do auxílio à gestão, seja para tomar decisões, como para planejar, controlar, verificar o cumprimento de metas, analisar o desempenho da administração, entre outras atividades de caráter gerencial.

2.5 Custos no Setor Público

A legislação brasileira dispõe de vários dispositivos que abordam a questão dos custos no setor público. Dentre eles, pode-se mencionar a Lei nº. 4.320 de 1964, que discorre em seu artigo 85 sobre “a determinação dos custos dos serviços industriais”. Em fevereiro de 1967, foi promulgado o Decreto-lei nº 200, o qual determinou sobre a apuração dos custos no âmbito da administração pública federal.

Posteriormente, a Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, também chamada de Lei Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBCT – SP 16.2 vieram ordenar a obrigatoriedade do controle dos custos em toda esfera do setor público.

De acordo com o parágrafo 3º do artigo 50 da LRF:

Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

§3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Silva e Drumond (2004, p. 3) afirmam que a apuração dos custos públicos se justifica por duas maneiras:

Fundamentalmente, há duas vertentes precípuas que justificam a apuração de custos no setor público, ambas em sintonia com o que propõe a Administração Pública Gerencial: primeira, a adoção dos custos como

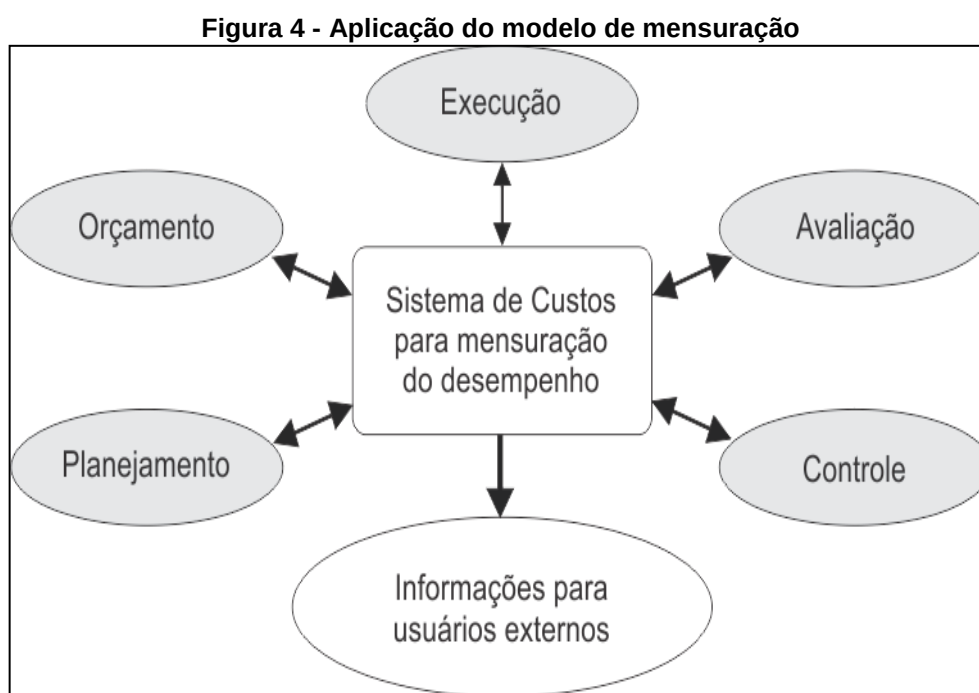
critério para a formação de preços públicos e de receitas de prestação de serviços; segunda, a redução de despesas e a conseqüente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

A contabilidade de custos aplicada ao setor público, além servir como base para a decisão dos gestores e para a redução das despesas é, também, um meio pelo qual a população e os órgãos fiscalizadores podem inteirar-se sobre quais os custos dos departamentos e dos serviços prestados, permitindo, dessa maneira, verificar se as atividades públicas estão sendo realizadas de modo eficiente.

De acordo com Mauss, Souza (2008, p. 19 e 20), a contabilidade de custos no setor público deve atender a três funções primordiais:

- a) Embasar as tomadas de decisões diárias que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para avaliação do desempenho e posterior controle das atividades;
- b) Oferecer um *feedback* dos resultados aos gestores para um novo planejamento;
- c) Informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência).

Ainda sob a visão de Mauss, Souza (2008, p. 20), essas funções podem ser desembolsadas da seguinte maneira:



Fonte: Mauss e Souza (2008, p.20).

Corroborando com Mauss e Souza (2008), Silva (2007, p. 4) afirma que a contabilidade de custos no setor público é o pilar que apoia as decisões a serem tomadas e auxiliam os gestores no momento de:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobre-atividades;
- e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo;
- f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
- g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
- h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;
- i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Já Cavalcante e Schmitz (2007, p. 50) discorrem sobre a utilização da gestão de custos no âmbito público, afirmando que “este setor precisa ser, no mínimo, auto sustentável e, para isso, é necessário conhecimento e controle dos custos.” Os mesmos autores também defendem que, o controle dos custos permite um controle melhor podendo orientar no processo decisório.

Conforme pesquisa realizada pela (ENAP, 2001 apud Campelo, 2012, p.235), o gerenciamento dos custos também ajuda os gestores a compreenderem:

- a) em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos;
- b) quais atividades que agregam valor ao resultado final de suas ações;
- c) qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
- d) quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais;
- e) onde ocorrem desperdícios e onde há eficiência na aplicação de recursos.

Para que seja possível tomar decisões mais coerentes, faz-se necessário, de certa forma, mensurar e avaliar os resultados para que se possa atestar a eficiência e eficácia. Isto implica em certa procura por informações acerca das atividades e ações governamentais.

Dentre vários motivos que implicam na procura de informações, um deles conforme Silva (2007, p. 13), é “o aumento da complexidade do ambiente socioeconômico, a pressão da sociedade por maior participação do Estado na oferta

de bens públicos com qualidade, a necessidade dos gestores públicos prestarem contas de seus atos”.

Diante do exposto, pode-se perceber que não só os órgãos normativos e fiscalizadores estão interessados em saber como está sendo gasto o dinheiro público, mas grande parte da sociedade. Procurando, também, saber se os recursos estão sendo gastos da forma mais proveitosa.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da Pesquisa

Para realização do presente trabalho o método utilizado foi o de estudo de caso. Uma pesquisa do tipo estudo de caso, conforme Alves (2007, p. 56), “trata-se de um estudo em profundidade, exaustivo, radical, de uns poucos objetos, visando obter o máximo de informações que permitam o conhecimento, o que seria impossível em outras pesquisas”.

Aliado ao estudo de caso, para a obtenção dos objetivos propostos, houve a utilização de livros, artigos, decretos, portarias, dissertações, normas, manuais, entre outros. Caracterizando-se, também, como uma pesquisa bibliográfica.

Marconi e Lakatos (2003, p. 183) conceituam que pesquisa bibliográfica é aquela a qual “abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc.”.

Lima (2004, p. 38) define pesquisa bibliográfica como:

Uma atividade de locação, consulta e aprofundamento de fontes diversas para conhecimento de informação orientada pelo objetivo específico de coletar materiais mais genéricos ou mais específicos a respeito do tema escolhido.

Paralelamente a pesquisa bibliográfica, utilizou-se a pesquisa documental, que no entendimento de Alves (2007, p. 55), “assemelha-se à pesquisa bibliográfica, porém, utiliza-se de fontes que não receberam tratamento analítico, como, por exemplo, certidões, atas, laudos”.

Corroborando, Silva e Grigolo, ao serem citados por Beuren (2006, p. 89), relatam que a pesquisa documental:

Vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam desempenhar futuramente o mesmo papel.

Para que os objetivos listados fossem alcançados, também se utilizou de uma pesquisa com abordagem qualitativa e quantitativa. Segundo Beuren (2003, p.92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Já a abordagem quantitativa, conforme Richardson (1999, p. 70), “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão”.

3.2 Amostra e Universo da Pesquisa

O universo da pesquisa foi a Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho, durante o ano de 2012. O conhecimento de pessoas na referida Escola foi fator determinante para sua escolha como objeto de estudo, tendo em vista que algumas dificuldades são encontradas na realização de pesquisa de campo.

A amostra do estudo foi composta pelos repasses que são destinados diretamente à Escola, correspondendo ao Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE), repassados pelo governo federal e estadual e o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), como, também, alguns gastos incorridos durante o período estudado. Considerou-se alguns, pelo fato de a direção do colégio não dispor dos registros de todos os gastos que ocorreram na instituição no período estudado.

A ideia inicial do presente estudo era analisar os gastos que ocorreram na instituição, nos anos de 2012 e 2013, entretanto, não foi possível realizar o estudo em 2013, devido ao fato da entidade não haver documentações necessárias que dessem suporte ao estudo. Dessa forma, limitou-se apenas ao ano de 2012.

3.3 Caracterização da Escola Pesquisada

A pesquisa foi realizada na Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho (E.E.E.F.M. J.B. S), localizada na Avenida Joaquim Cavalcanti de Moraes, nº 25, centro, Remígio - PB.

Essa escola foi Criada pela Lei nº 144, de 12 de julho de 1968, sendo estadualizada através do decreto nº 6.192, de 25 de julho de 1974.

A instituição contava, no período estudado, com um total de 1.193 alunos regularmente matriculados e distribuídos nos turnos manhã, tarde e noite. Contando, também, com 41 professores, efetivos e contratados, entre outros funcionários como: diretor, vice-diretor, técnicos administrativos, porteiros, auxiliares de serviços gerais e cozinheiras.

3.4 Coleta dos Dados

Nesta pesquisa, a coleta de dados foi realizada através de um estudo de caso feito na escola estudada. Para Gil (1999, p; 65) “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”.

Todos dados levantados e considerados para análise foram coletados *in loco* e compreendem o período de janeiro a dezembro de 2012, os quais correspondem aos: gastos com material de expediente, material de uso e consumo, prestação de serviços técnicos especializados, lista com relação dos funcionários, prestação de contas, extratos bancários, documentos impressos e digitais, como, também, planilhas de aplicações dos recursos repassados.

3.5 Descrição das Etapas da Pesquisa

O Primeiro passo da pesquisa constituiu-se da revisão literária, com a finalidade de obter material necessário para embasar as teorias aplicadas.

No segundo estágio da pesquisa foram feitas diversas visitas à escola e

realizados alguns telefonemas para os diretores, com o intuito de fazer o levantamento dos dados. Nessa mesma etapa, após o contato ser estabelecido com a direção do colégio, foi realizado o levantamento dos dados utilizados na pesquisa.

No terceiro e último momento, após os dados serem coletados, os mesmos foram colocados no *Microsoft Office Excel* e analisados para elaboração de algumas planilhas/tabelas, a fim de auxiliar a análise, fazendo com que os objetivos propostos fossem alcançados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta etapa da pesquisa elenca os resultados alcançados em função da análise dos dados obtidos na EEEFM José Bronzeado Sobrinho, referente ao ano de 2012. A ideia central do trabalho será estruturada através de informações distribuídas entre quadros, gráficos e tabelas. Desse modo, serão analisados em partes para um melhor entendimento.

Inicialmente, serão apresentadas as classificações dos gastos relacionados à atividade da escola e, em seguida, a aplicação do método de custeio por absorção, do método de custeio variável e do método de custeio baseado em atividades. Na sequência, será feita uma comparação entre os resultados obtidos em cada método aplicado.

4.1 Classificação dos Gastos Da Entidade

De acordo com as documentações recebidas da Escola, foram apuradas as receitas referentes aos repasses e os gastos incorridos no período estudado. Os gastos relacionados à atividade da Escola foram com: alimentos, prestações de serviços realizados por terceiros e materiais da entidade. Estes dados foram necessários para a aplicação dos três métodos de custeio estudados.

A Tabela 1 mostra a classificação com custos ou despesas dos respectivos gastos incorridos na entidade.

Tabela 1 - Segregação dos Gastos Incorridos na Entidade

Gastos	R\$	%
Custos	52.416,28	79,98%
- Merenda	50.294,89	76,74%
- Serviços Prestados - Pessoa Jurídica	1.388,50	2,12%
- Material de Expediente	732,89	1,12%
Despesas	13.121,50	20,02%

Continua

Conclusão

Gastos	R\$	%
- Serviços Prestados – Pessoa Física	4.000,00	6,10%
- Serviços Prestados – Pessoa Jurídica	3.571,93	5,45%
- Manutenção das Instalações	2.541,73	3,88%
- Material de Expediente	1.966,46	3,00%
- Material de Uso e Consumo	1.041,38	1,59%
Total dos Gastos	65.537,78	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

De acordo com a Tabela 1, pode-se observar que o total dos gastos levantados na pesquisa foi de R\$ 65.537,78, sendo o custo com Alimentação, o de maior representatividade, correspondendo a 76,74% dos gastos totais. Os demais custos encontram-se nos Serviços prestados por Pessoas Jurídicas, relacionados aos aluguéis das máquinas de Xerox e Material de Expediente, que são os lápis de quadro branco, papel, giz, entre outros, os quais correspondem a um total de R\$ 2.121,39, representando 3,24% do total dos gastos incorridos.

Já as Despesas, com um total de R\$ 13.121,50, representam 20,02%. Nessa classificação estão envolvidas as despesas com Prestação de Serviços, tanto Pessoa Jurídica quanto Pessoa Física, que são os serviços relativos aos contratados de podagem, retelhamento e pintura; o Material de Expediente, que corresponde aos materiais utilizados na secretaria, a Manutenção das Instalações e o Material de Uso e Consumo, que são os materiais de limpeza para as instalações e cozinha, esses representaram 1,59%, em relação ao total dos gastos.

Na sequência, foi feita uma classificação dos gastos, quanto à variabilidade, conforme evidencia a Tabela 2. Esta classificação foi necessária para o cálculo do custo no método Variável, no método Absorção e no método ABC, onde os gastos, além de serem segmentados em custos ou despesas, como mostra a Tabela 1, também se classificam em fixos ou variáveis.

Tabela 2 - Classificação dos Gastos em Fixos e Variáveis

Gastos	R\$	%
CUSTOS	52.416,28	79,98%
Custos Fixos	0,00	0,00%
Custos Variáveis	52.416,28	79,98%

Continua

Conclusão

Gastos	R\$	%
- Merenda	50.294,89	76,74%
- Serviços Prestados - Pessoa Jurídica	1.388,50	2,12%
- Material de Expediente	732,89	1,12%
DESPESAS	13.121,50	20,02%
Despesas Fixas	11.155,04	17,02%
- Serviços Prestados – Pessoa Física	4.000,00	6,10%
- Serviços Prestados – Pessoa Jurídica	3.571,93	5,45%
- Manutenção das Instalações	2.541,73	3,88%
- Material de Uso e Consumo	1.041,38	1,59%
Despesas Variáveis	1.966,46	3,00%
- Material de Expediente	1.966,46	3,00%
TOTAL DOS GASTOS	65.537,78	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A Tabela 2 mostra que os custos variáveis conglomeram grande parte dos gastos, correspondendo a 79,98% de tudo que é gasto na escola, envolvendo a Merenda, Serviços Prestados e Materiais de Expediente. No estudo não foi levantando nenhum gasto classificado como Custo Fixo, tendo em vista que os custos fixos da escola são relacionados aos salários dos professores. No entanto, para o nosso estudo, esse custo não pode ser classificado na análise por não ser pago com as receitas dos repasses que são recebidos pela instituição.

No que diz respeito às Despesas Fixas, essas equivalem a 17,02% e abarcam os Serviços de Terceiros Prestados à Escola, por pessoas Físicas e Jurídicas, a Manutenção das Instalações e os materiais de Uso e Consumo. No caso das Despesas Variáveis, foram representadas pelos materiais de expediente em virtude dos gastos estarem relacionados ao número de alunos matriculados, com um percentual de 3%.

Outra classificação dos custos para os cálculos dos resultados através dos métodos aplicados foi em relação à Apropriação. Nesse caso, os custos puderam ser classificados como diretos ou indiretos.

A tabela 3 mostra a classificação como diretos ou indiretos. Essa informação serviu de base para a aplicação de todos os métodos de custeio do estudo.

Tabela 3 - Classificação dos Custos quanto a Apropriação

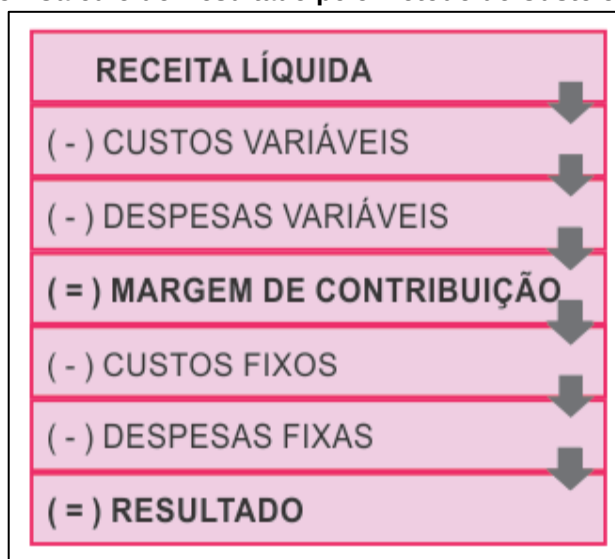
Custos	R\$	%
Custos Diretos	50.294,89	95,95%
- Merenda	50.294,89	95,95%
Custos Indiretos	2.121,50	4,05%
- Serviços Prestados - Pessoa Jurídica	1.388,50	2,65%
- Material de Expediente	732,89	1,40%
CUSTOS	52.416,28	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

De acordo com a Tabela 3, que segmentou os custos em Diretos e Indiretos, tem-se que os Diretos possuem uma representatividade de 95,95% do total dos custos, já os Indiretos representam apenas pouco mais de 4% do total.

4.2 Aplicação do Método de Custeio Variável

Após serem identificados os gastos e classificados como: despesas e custos, foi possível elaborar a apuração dos custos através do método do Custeio Variável. A figura 5 mostra como foi feito o cálculo desse Método de Custeio.

Figura 5 - Cálculo do Resultado pelo Método de Custeio Variável

Fonte: Adaptado de Martins, 2010.

O cálculo do Resultado através do método de custeio Variável, inicia com o

valor da receita líquida, em seguida, os custos e as despesas variáveis são deduzidos desta receita, o resultado obtido é igual à margem de contribuição. A Margem de contribuição indica o valor que sobra para o pagamento dos custos e despesas fixas, que depois de deduzidas permite que se chegue ao resultado do período. Bornia (2010, p. 55) define margem de contribuição como sendo “o montante da receita diminuído dos custos variáveis”.

O método apresentado na Tabela 4, refere-se ao modelo de custeio variável. Os valores correspondentes a cada componente do custo ou despesa foram confrontados com as receitas do mesmo período.

Tabela 4 - Cálculo do Custeio Variável na E.E.E.F.M. José Bronzeado Sobrinho

	R\$
Receita Líquida	100.760,41
(–) Custos Variáveis	52.416,28
(–) Despesas Variáveis	1.966,46
(=) Margem de Contribuição	46.377,67
(–) Custos Fixos	0,00
(–) Despesas Fixas	11.155,04
(=) Resultado	35.222,63

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

As receitas evidenciadas na tabela 4 são provenientes dos repasses recebidos diretamente pela escola, nesse caso, os repasses vieram dos seguintes programas: Programa Dinheiro Direto na Escola – PDDE, federal e estadual, com os valores de R\$ 28.036,40 e R\$ 22.429,12, respectivamente, e o Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, com o valor de R\$ 50.294,89.

Conforme os dados levantados, a Receita do período foi de R\$ 100.760,41. Já os Custos e Despesas Variáveis, que representam as merendas, prestações de serviços e materiais de expediente, totalizaram R\$ 52.416,28, resultando numa Margem de Contribuição igual a R\$ 46.377,67.

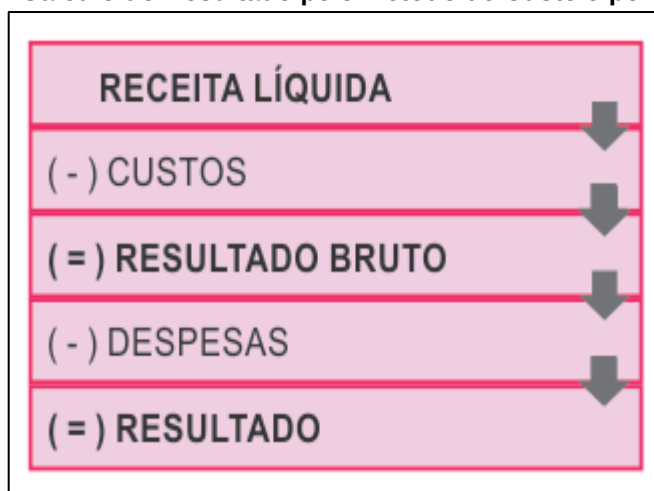
Essa margem de contribuição foi capaz de cobrir os custos e despesas fixas, em que estão inclusos prestação de serviços, materiais de expediente e de uso e consumo e manutenções, os quais corresponderam a um total de R\$ 11.155,04. Após a dedução das despesas fixas, o método do custeio variável apresentou um resultado de R\$ 35.222,63, no período estudado.

4.3 Aplicação do Método de Custeio Por Absorção

Este método de custeio é aquele que envolve todos os custos diretos, onde estão ligados diretamente ao que é produzido e os custos indiretos são atribuídos proporcionalmente, utilizando-se do rateio. No caso da escola, todos os gastos envolvidos nas atividades, independente de sua classificação, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, são consumidos em sua totalidade.

A Figura 6 mostra como é realizado o cálculo dos custos pelo método de custeio por Absorção.

Figura 6 - Cálculo do Resultado pelo Método de Custeio por Absorção



Fonte: Adaptado de Martins, 2010.

Observa-se na Figura 6, que o cálculo do resultado através do método de custeio por Absorção inicia pelo valor da Receita líquida do período. Em seguida, sem fazer distingui-los em fixos ou variáveis, todos os custos são deduzidos chegando ao resultado bruto, de onde são abatidas, também, todas as despesas incorridas no período, chegando assim ao Resultado final (Líquido).

Para calcular o resultado ocorrido na escola pelo método de custeio por absorção, foi realizado o levantamento de todos os gastos incorridos no período estudado, como pode ser evidenciado na Tabela 5.

Tabela 5 - Total dos Gastos Incorridos na Escola

	R\$	%
Total dos Custos	52.416,28	79,98%
- Custos Diretos	50.294,89	76,74%
- Custos Indiretos	2.121,50	3,24%
Total das Despesas	13.121,50	20,02%
Total dos Gastos	65.537,78	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Observa-se que os Custos são aproximadamente 80% de todos os gastos, com o valor de R\$ 52.416,28, totalizando quase quatro vezes o valor das Despesas. Do total desses custos, nota-se que R\$ 50.294,89 são classificados como custos diretos, e a diferença equivalente a R\$2.121,50 são os custos indiretos. Já as Despesas que somadas alcançam um pouco mais que 20% dos gastos, atingem um montante de R\$13.121,50. Assim, o total dos gastos, custos diretos e indiretos mais as despesas, somaram R\$ 65.537,78.

A Tabela 6 mostra o cálculo pelo método de custeio por absorção.

Tabela 6 - Cálculo do Custeio por Absorção na E.E.E.F.M. José Bronzeado Sobrinho

	R\$
Receita Período	100.760,41
(-) Custos	52.416,28
(=) Resultado Bruto	48.344,13
(-) Despesas	13.121,50
(=) Resultado Líquido	35.222,63

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A Tabela 6 mostra que após a dedução de todos os custos, sem distinção entre fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, chegou-se ao Resultado Bruto no valor de R\$ 48.344,13. Desse valor foram subtraídas todas as despesas, as quais somam um total de R\$ 13.121,50 e o Resultado Final (líquido) foi de R\$ 35.222,63.

4.4 Aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC

O método de Custeio baseado em Atividades avalia todas as atividades desenvolvidas com a utilização de direcionadores que alocam as despesas e os custos indiretos, de forma mais confiável nos produtos ou serviços prestados.

Para o início do cálculo desse método foi realizado, primeiramente, uma identificação das atividades existentes na Escola EEEFM José Bronzeado Sobrinho. As atividades levantadas no estudo foram evidenciadas na Tabela 4. Esse levantamento auxiliou na mensuração dos custos de cada atividade, de acordo com seu respectivo direcionador de recursos.

Tabela 7 - Atividades Desenvolvidas pelos Setores da Escola

Departamentos	Atividades
Cozinha	- Preparar merenda - Recebimento dos alimentos - Servir as merendas - Lavar louças
Ensino	- Preparar aulas - Lecionar - Aplicar atividades educacionais
Limpeza	- Limpar as instalações - Receber e controlar material de limpeza
Serviços Gerais	- Trocar lâmpadas - Consertar vazamentos - Desentupimento de canos - Limpeza de caixa d'água
Portaria	- Abrir a escola - Controlar a entrada das pessoas - Fechar a escola
Secretaria	- Administrar a escola - Fazer ligações - Participar de palestras, reuniões e congressos - Realização de matrículas - Atender os pais - Digitação de documentos em geral - Preparar reuniões pedagógicas e com os pais - Controlar frequência dos funcionários - Recebimento do material de expediente e escolar

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A Tabela 7 mostra que a estrutura da escola se divide em seis setores, sendo eles necessários para a execução da atividade fim, onde cada setor realiza suas próprias atividades. A Secretaria é o departamento da escola onde foi observado o maior número de atividades desenvolvidas, todas voltadas para a parte administrativa. No caso da Portaria, sua principal atividade é a abertura e o fechamento do prédio, e o controle da entrada de pessoas. O departamento de Ensino está voltado para a execução da atividade principal da escola, o ensino

propriamente dito. Outro setor existente é a cozinha, onde são preparadas as merendas dos alunos. Já os departamentos de Limpeza e Serviços Gerais, estão voltados para a manutenção das instalações em bom estado de utilização.

Conforme as características do custeio ABC, foram listados os direcionadores dos recursos disponíveis para a escola, conforme pode ser observado na Tabela 8. Estes direcionadores são os critérios para possibilitar a alocação destes recursos.

Tabela 8 - Direcionadores de Recursos para as Atividades da Escola

Recursos	Direcionadores
Alimentos	Quantidade de Alunos
Material de Expediente	Apropriação Direta
Material de Uso e Consumo	Apropriação Direta
Serviços Prestados – Pessoa Jurídica (Xerox)	Apropriação Direta

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A Tabela 8 relaciona quais os direcionadores dos recursos que são consumidos pelas atividades, ou seja, estes servem de parâmetro para a distribuição dos gastos em função de cada atividade realizada. Nesse caso, os alimentos da merenda são distribuídos de acordo com a quantidade de alunos, já os materiais de Expediente, de uso e consumo e os gastos com cópias, têm apropriação direta, sendo apropriados diretamente às atividades que os consomem, sem a necessidade de um parâmetro específico. Em relação aos salários, os mesmos foram desconsiderados pelo fato de não serem pagos diretamente pela escola, não estando assim, relacionado com as receitas dos repasses recebidos pela instituição.

A Tabela 9 relaciona a apropriação dos valores dos alimentos, materiais de expediente, uso e consumo, baseados em seus respectivos direcionadores, mencionados na Tabela 8, alocados de acordo com a quantidade utilizada em cada atividade.

Tabela 9 - Custo dos Recursos Alocados às Atividades de acordo com Seus Respectivos Direcionadores

Atividade	Alimentos	Mat. Expediente	Mat. Uso e Consumo	Serviços Prestados PJ	TOTAL
- Preparar merenda	50.294,89	-	-	-	50.294,89
- Recebimento dos alimentos	-	-	-	-	0,00
- Servir as merendas	-	-	-	-	0,00

Continua

Conclusão

Atividade	Alimentos	Mat. Expediente	Mat. Uso e Consumo	Serviços Prestados PJ	TOTAL
- Lavar louças	-	-	312,41	-	312,41
- Preparar aulas	-	-	-	138,85	138,85
- Lecionar	-	293,16	-	69,43	362,59
- Aplicar atividades educacionais	-	439,73	-	347,12	786,85
- Limpar as instalações	-	-	416,55	-	416,55
- Receber e controlar material de limpeza	-	-	-	-	0,00
- Trocar lâmpadas	-	-	-	-	0,00
- Consertar vazamentos	-	-	156,21	-	156,21
- Desentupimento de canos	-	-	-	-	0,00
- Limpeza de caixa d'água	-	-	156,21	-	156,21
- Abrir a escola	-	-	-	-	0,00
- Controlar a entrada das pessoas	-	-	-	69,43	69,43
- Fechar a escola	-	-	-	-	0,00
- Administrar a escola	-	-	-	138,84	138,84
- Gasto com ligações	-	-	-	-	0,00
- Palestras, reuniões e congressos	-	196,64	-	-	196,64
- Realização de matrículas	-	983,23	-	347,13	1.330,36
- Atender os pais	-	-	-	-	0,00
- Digitação de documentos em geral	-	196,65	-	138,86	335,51
- Preparar reuniões pedagógicas e com os pais	-	393,28	-	-	393,28
- Frequência dos funcionários	-	196,66	-	138,84	335,50
- Recebimento do material de expediente e escolar	-	-	-	-	0,00
Total	50.294,89	2.699,35	1.041,38	1.388,50	55.424,12

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A atividade de maior custo foi a de Preparar Merenda, com um total de R\$ 50.294,89, representando aproximadamente 91% dos recursos.

Observou-se que 10 das 25 atividades relacionadas (equivalente a 40% do total das atividades) não apresentou nenhum gasto, isso, devido ao fato que os salários não foram levados em conta.

A atividade de realização de matrículas apresentou um total de recursos alocados no valor de R\$ 1.330,36, equivalente a 2,40%.

As demais atividades apresentaram valores semelhantes, como a digitação de documentos, com o total de R\$ 335,51, a limpeza das instalações, totalizando R\$ 416,55 e preparação de reuniões pedagógicas com os pais, referente ao valor de R\$ 393,28.

Os valores levantados são os totais dos recursos utilizados em todas as

atividades, que foram consideradas como os gastos incorridos para a execução da atividade da escola. Os resultados apresentados foram comparados com os repasses recebidos pela Escola.

Diante do exposto, a Tabela 10 mostra o cálculo do resultado mediante as informações referentes a cada atividade e às somas por departamentos.

Tabela 10 - Apropriação por Atividade

Atividade	Cozinha	Ensino	Limpeza	Serv. Gerais	Portaria	Secretaria	% em relação ao repasse	Total
REPASSE DO GOVERNO								100.760,41
- Preparar merenda	50.294,89						49,92%	50.294,89
- Recebimento dos alimentos	-						0,00%	-
- Servir as merendas	-						0,00%	-
- Lavar louças	312,41						0,31%	312,41
TOTAL	50.607,30						50,23%	50.607,30
- Preparar aulas		138,85					0,14%	138,85
- Lecionar		362,59					0,36%	362,59
- Aplicar atividades educacionais		786,85					0,78%	786,85
TOTAL		1.288,29					1,28%	1.288,29
- Limpar as instalações			416,55				0,41%	416,55
- Receber e controlar material de limpeza			-				0,00%	-
TOTAL			416,55				0,41%	416,55
- Trocar lâmpadas				-			0,00%	-
- Consertar vazamentos				156,21			0,16%	156,21
- Desentupimento de canos				-			0,00%	-
- Limpeza de caixa d'água				156,21			0,16%	156,21
TOTAL				312,42			0,31%	312,42
- Abrir a escola					-		0,00%	-
- Controlar a entrada das pessoas					69,43		0,07%	69,43
- Fechar a escola					-		0,00%	-
TOTAL					69,43		0,07%	69,43

Continua

Conclusão

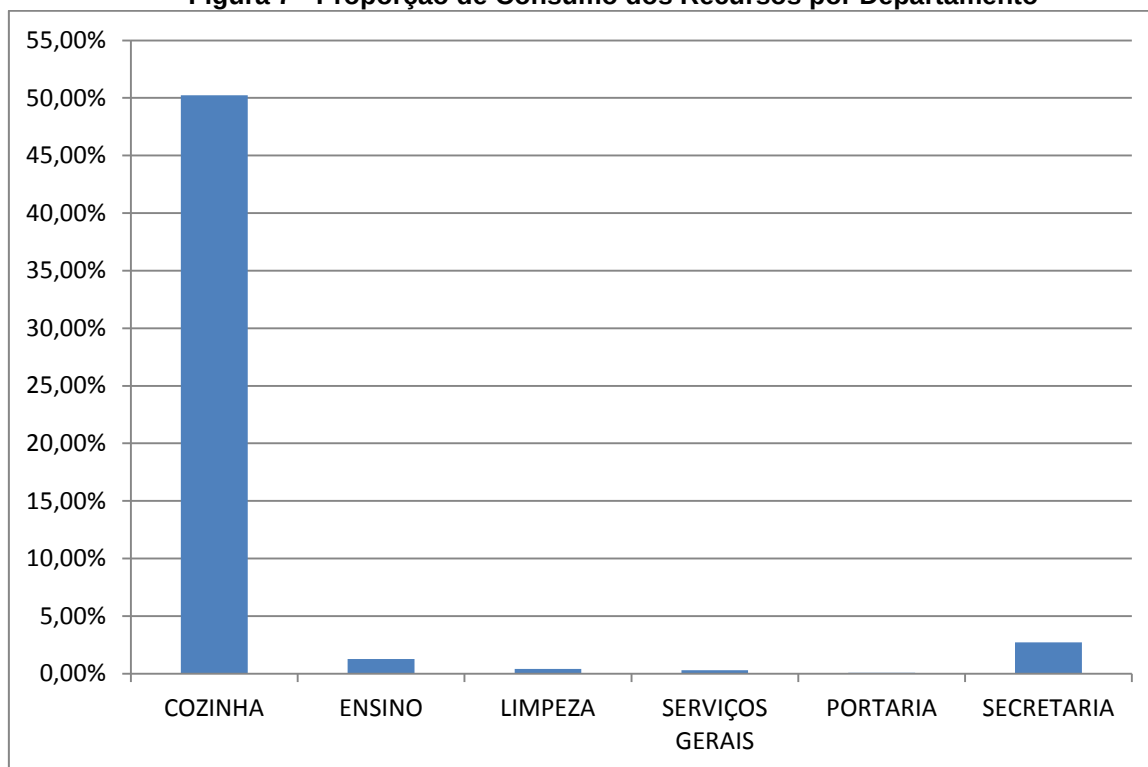
Atividade	Cozinha	Ensino	Limpeza	Serv. Gerais	Portaria	Secretaria	% em relação ao repasse	Total
- Administrar a escola						138,84	0,14%	138,84
- Fazer ligações						-	0,00%	-
- Participar de palestras, reuniões e congressos						196,64	0,20%	196,64
- Realização de matrículas						1.330,36	1,32%	1.330,36
- Atender os pais						-	0,00%	-
- Digitação de documentos em geral						335,51	0,33%	335,51
- Preparar reuniões pedagógicas e com os pais						393,28	0,39%	393,28
- Frequência dos funcionários						335,50	0,33%	335,50
- Recebimento do material de expediente e escolar						-	0,00%	-
TOTAL						2.730,13	2,71%	2.730,13
(-) TOTAL DAS ATIVIDADES								55.424,12
(-) Outros Gastos								10.113,66
(=) RESULTADO LÍQUIDO								35.222,63

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

De acordo com a Tabela 10, onde foi verificado o custo total por departamento. O total dos recursos alocados foi de R\$ 54.035,62, onde o departamento de Cozinha consumiu a maior quantidade dos repasses, com R\$ 50.607,30 representando 50,23%. Juntos os departamentos de Limpeza e Serviços Gerais somaram R\$ 728,97 equivalendo a 0,72% do que foi recebido. Dentre todos os departamentos a Portaria foi o de menor representatividade em relação aos repasses somando apenas R\$ 69,43.

A Receita referente aos repasses totalizou R\$ 100.760,41, desse valor foram deduzidos os recursos apropriados pelos departamentos com o total de R\$ 55.424,12 e os demais gastos não apropriados no valor de R\$ 10.113,66. Desse modo, o Resultado Líquido pelo custeio ABC foi de R\$ 35.222,63.

A Figura 7 mostra a proporcionalidade da utilização dos Recursos em relação ao total dos Repasses.

Figura 7 - Proporção de Consumo dos Recursos por Departamento

A figura 7 mostra que Cozinha foi o departamento que mais consumiu recursos, ultrapassando mais de 50% de todos os repasses. Os demais setores da escola não tiveram muita influência na utilização dessa receita, eles juntos somaram 4,78% do total.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa objetivou, através do estudo de caso, evidenciar qual o método de custeio que melhor se adequa na realização da mensuração dos custos educacionais da Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho (EEEFMJBS) no ano de 2012.

Foram aplicados três métodos de custeio, sendo eles: o Método de Custeio Variável, o Custeio Absorção e o Custeio Baseado em Atividades.

As receitas utilizadas na pesquisa equivalem a todos os repasses feitos, em dinheiro, diretamente à escola.

Os resultados encontrados nos três métodos aplicados mostraram um mesmo resultado final, alcançando um valor de R\$ 35.222,63. Dessa forma, se forem observados apenas os resultados finais, não há diferença na aplicação de quaisquer dos métodos de custeio aplicados.

No custeio por Absorção, o qual necessitaria do rateio dos custos indiretos por produtos, não foi necessária nessa etapa, direcionando todos os gastos que totalizaram R\$ 65.537,78 para dedução diretamente na receita e, assim, chegar ao resultado.

No caso do custeio Variável, após diminuir da receita todos os custos e despesas variáveis, que somadas totalizaram R\$ 54.382,74, resultou na margem de contribuição. Este valor corresponde à capacidade de a escola cobrir os custos e despesas fixas, que juntas somaram R\$ 11.155,04. Após dedução desse valor o método apresentou o resultado de R\$35.222,63.

E na aplicação do método ABC foi possível observar quanto dos recursos totais são gastos com cada uma das atividades realizadas pelos departamentos da escola. Dessa forma, foi possível ver qual atividade consome mais ou menos recursos, nesse caso, a atividade de Preparar Merenda apresentou-se como a atividade de maior gasto, com R\$ 50.294,89; e 10 das 25 atividades levantadas não apresentaram gasto algum.

O método ABC, após listar todos os gastos em todas as atividades e deduzi-los da receita, apresentou uma margem de contribuição no valor de R\$ 46.724,22 e quando foram subtraídos os outros custos indiretos resultou no resultado idêntico aos demais métodos.

O estudo realizado evidenciou que apesar de os resultados finais serem os mesmos, para fins gerenciais e de decisões por parte da Escola, o método de custeio baseado em atividade (ABC) foi o que apresentou o melhor detalhamento dos custos que são incorridos na Escola.

Dessa forma, a aplicação do ABC possibilita à gestão tomar decisões mais direcionadas a cada atividade, tanto para efeito de gerenciamento como para possíveis reduções de custos. Visualizando, assim, qual atividade incorre em maiores gastos e se é realmente eficiente e/ou eficaz, identificar, também, se as atividades a qual os gastos são menores não estão tendo prejuízo, necessitando de uma realocação, ou não, de recursos entre diversos outros fatores.

5.1 Limitações da Pesquisa

Com relação ao período de acesso às informações, houve limitação para a realização do estudo, onde o mesmo iria contemplar os anos de 2012 e 2013, porém, não houve informações suficientes referente ao ano de 2013, limitando-se, então, apenas ao ano de 2012.

No caso dos dados, a dificuldade da análise ocorreu em virtude de alguns gastos ocorridos na Escola, não são pagos com os Repasses que a instituição recebe, impossibilitando, assim, a utilização desses gastos na pesquisa.

Outra limitação ou fator negativo foi o desinteresse por parte dos gestores em disponibilizar os dados necessários para realização do estudo.

5.1 Recomendações

Espera-se que o resultado alcançado neste trabalho incentive futuros trabalhos com esse tema, tendo em vista as mudanças previstas para com a convergência das normas do setor público. Outras pesquisas podem ser realizadas em outros órgãos governamentais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, André G. de; BORBA, José A.; FLORES, Luiz C. S. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública**: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, p. 579-607, maio/jun. 2009.

ALVES, Magda. **Como Escrever Teses e Monografias**: um roteiro passo a passo. 3. Reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

ASSEF, Roberto. **Manual de Gerência de Preços**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BERTÓ, Dalvio J., BEULKE, Roland. **Gestão de Custos**. 1ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2005.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: Diário Oficial da União, Brasília, de 05 de maio de 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 União, 27 fev. 1967, retificado em 8 mar., 30 mar. e 17 jul. 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, Estados, Municípios e do Distrito Federal. In: Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMPELO, Marcos. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de**

excelência em gestão pública. In: MACHADO, Nelson et al. GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.

CAVALCANTE, Carmen Haab Lutte; SCHMITZ, Marli. **Custos na área pública: custos de tratamento e distribuição da água em Itapiranga-SC.** Revista Brasileira de Contabilidade. Março/abril 2007 – nº. 164.

CHING, Hong Y. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada – Suply Chain.** São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº. 1.366, de 25 de novembro de 2011, aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DERBECK, E. J. V.; NAGY, C. F. **Contabilidade de Custos.** 11. ed. São Paulo: Thomson, 2001.

DUBOIS, A; KULPA, L; SOUZA, E. L. **Gestão de Custos e Formação de Preços: conceitos, modelos e instrumentos:** abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos:** uma abordagem prática. 5.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos.** 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

GARRISON, Ray H. e NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial.** 9ª ed. Traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo:

Atlas, 1999.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma nova abordagem**. 11.ed. São Paulo: Pearson, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Manoelita Correia. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

LINS, Luiz S., SILVA, Raimundo Nonato Sousa. **Gestão Empresarial com ênfase em Custos – uma abordagem prática**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Learning, 2005.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.44, n.4, p.791-820, ago. 2010.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valores para administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5 ed., São Paulo: ATLAS, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo de mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLORINI, Evandir. **Custos**. 1 ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. 2 ed. São Paulo. Atlas. 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira, Thomson Learning, 2003.

PEREZ Jr., J. H., OLIVEIRA. L. M., COSTA, R. G.. **Gestão estratégica de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Gestão Estratégica de Custos**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. **A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. Anais. 2004.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC)**. In: X Congresso Internacional e Custos, 2007, Anais... 13 a 15 de junho. Lyon, França.

SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

THEISS, José Reinaldo, KRIECK, Manfredo. **Custos e preços sugeridos de vendas**: serviços, comércio e indústria – enfoque essencialmente práticos. Blumenau: Odorizzi, 2005.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos**: Uma abordagem prática. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.