

## **ABC NO SETOR GOVERNAMENTAL: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ARAMARI, BAHIA.**

**René Alain Santana de Almeida**

Faculdade Santo Antonio (BA)

[redealains@yahoo.com.br](mailto:redealains@yahoo.com.br)

**Claudemir Pedrosa da Rocha**

Faculdade Santo Antonio (BA)

[kkusempena@hotmail.com](mailto:kkusempena@hotmail.com)

**Lídia Maria de Jesus Espinheira**

Faculdade Santo Antonio (BA)

[lidia\\_espinheira@hotmail.com](mailto:lidia_espinheira@hotmail.com)

**Wisa Eloar Figueiredo de Santana**

Faculdade Santo Antonio (BA)

[wisafigueiredo@hotmail.com](mailto:wisafigueiredo@hotmail.com)

### **RESUMO**

O presente trabalho apresenta como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) pode auxiliar a gestão pública municipal na otimização da alocação dos recursos e no controle de custos nos serviços públicos. Para tanto, desenvolve-se uma pesquisa descritiva, por meio de levantamento bibliográfico, conceituando o ABC e enfocando alguns conceitos referentes a tal metodologia de custeio. Além disso, realiza-se um estudo de caso para aplicação do ABC em processos educacionais do Centro Educacional Carlos Queiroz, escola municipal localizada na sede do município de Aramari, Bahia; a fim de demonstrar a necessidade de apuração e análise dos custos de prestação do serviço público, como instrumento eficaz de redução de desperdícios e aumento de produtividade. Da aplicação, constatou-se a viabilidade de utilização do ABC para mensurar custos da administração pública, no entanto sua eficiência não pode se desvincular dos interesses da coletividade. Pontos críticos de gestão foram identificados, tais como: repetição de trabalhos e gargalo no processo.

**Palavras-chave:** Gestão pública. ABC. Educação.

Área Temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor.

## 1 Introdução

No setor público, a escassez de recursos, que só podem ser majorados com a criação de novos tributos e de outras fontes alternativas a serem buscadas, conduziu à necessidade de sua boa aplicação. Além disso, a exigência de maior fiscalização pela sociedade, fez com que o administrador público, além de envolver-se com os critérios mencionados, também se preocupasse, com maior rigor, com o planejamento, projeções e com os conceitos de economicidade e qualidade total. Portanto, os gestores passaram a se preocupar com os aspectos referentes à viabilidade, eficiência e eficácia das operações.

Isso levou à Contabilidade Governamental Gerencial que pretende induzir a contabilidade para a produção de informações que possam auxiliar os gestores nas suas atividades de alocação de recursos escassos, de identificação de processos ineficientes, de avaliação do desempenho de unidades para a maximização do retorno dos recursos alocados, quando e como viável. Enfim, a auxiliar no processo de tomada de decisões dos gestores na otimização dos recursos para o atendimento das demandas econômicas e sociais.

Conforme Horngren et al (2004, p. 4), “a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Uma análise de custo gerencial busca a melhoria dos processos organizacionais. Neste processo de melhoria contínua, a eliminação do desperdício e a busca da minimização das atividades que não agregam valor são peças de fundamental importância. Em tal contexto, criou-se o Custeio Baseado em Atividades (ABC), como metodologia capaz de melhorar a qualidade das informações de custos, tanto de processos quanto de produtos, bem como prover informações mais acuradas sobre atividades de produção e de suporte

Neste sentido, Nakagawa (2001, p. 40) afirma que, “A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC”

A Constituição Federal, em seu artigo 37, dá relevância ao princípio da eficiência, como um dos que devem nortear os atos da Administração Pública. Já a Lei Complementar nº 101, dispõe no seu artigo 67 caber ao conselho de gestão fiscal a disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público e em seu artigo 4º, inciso I, alínea e, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) disporá, entre outras, sobre as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recurso dos orçamentos públicos.

A determinação dos custos é indispensável nas organizações, sejam públicas ou privadas. Entretanto, mais do que medir, é preciso saber com que intuito se quer conhecer os custos e se os custos medidos atendem a tais objetivos. Há a necessidade de utilização de instrumentos gerenciais eficazes que mostrem claramente os processos e seus custos para servir de base para a tomada de decisão por permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

No entanto, o que se detecta na prática é a ocorrência de procedimentos isolados de cálculo do custo por aluno do transporte escolar e do custo de alguns serviços específicos na área da saúde, com dados exclusivamente orçamentários, inexistindo, entretanto, uma maior preocupação com agregação dos valores relativos aos custos indiretos. Segundo Lage e Gonçalves (2001), a despreocupação com as técnicas de custos no setor público não se limita a determinados municípios, na verdade é uma situação que abrange o país como um todo.

A realidade atual, entretanto, a partir das mudanças no ambiente econômico e institucional que vem acontecendo, deve exigir uma mudança de mentalidade na administração pública, na busca de melhor eficiência e qualidade nos serviços prestados à sociedade. Para tanto, é indispensável um nível de informações condizentes com a realidade

atual. Essas informações são fornecidas por meio de sistemas de informações gerenciais, tais como de orçamento, de contabilidade e de custos.

Diversos autores, entre eles Alonso (1999) e Afonso (1999), entendem que o ABC pode suprir a administração pública de informações gerenciais necessárias para a tomada de decisão e melhoria de processos.

Dessa maneira, coloca-se o seguinte problema de pesquisa, assim formulado: “Como a Contabilidade Pública, pela metodologia de custeio, denominada ABC, pode auxiliar a gestão pública municipal na otimização da alocação dos recursos e no controle de custos nos serviços públicos?”. Assim, o presente trabalho objetiva apresentar um estudo de como o ABC pode auxiliar a administração pública municipal na otimização da alocação dos recursos e no controle de custos nos serviços públicos.

Para tanto, foi desenvolvida uma pesquisa descritiva, por meio de levantamento bibliográfico, conceituando o ABC e enfocando alguns conceitos referentes a tal metodologia de custeio. Além disso, realizou-se um estudo de caso para aplicação do ABC em processos educacionais do Centro Educacional Carlos Queiroz, escola municipal localizada na sede do município de Aramari, Bahia; a fim de demonstrar a necessidade de apuração e análise dos custos de prestação do serviço público, como instrumento eficaz de redução de desperdícios e aumento de produtividade.

## **2 Custeio baseado em atividades**

O foco do ABC é entender o comportamento dos custos das diversas atividades da entidade, seja ela pública ou privada, procurando encontrar relações entre estas atividades e os produtos ou serviços (portadores finais dos custos). Neste sentido, encontram-se direcionados os ensinamentos de Nakagawa (2001) ao afirmar que, no método de custeio baseado em atividades, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica.

Assim, o ABC consiste num sistema de custos de dois estágios, nos quais os custos dos recursos (elementos de custos) são transferidos para as atividades por meio de direcionadores de custos, denominados, nesta primeira etapa, de direcionadores de recursos, e os custos das atividades são transferidos para os objetos de custos (produtos, serviços, clientes, linhas, etc), com base no consumo dessas atividades pelos objetos. Os direcionadores de custos utilizados para fazer essas apropriações, referentes ao segundo estágio, são denominados direcionadores de atividades.

Para o devido entendimento da estrutura do ABC, cabe referir alguns conceitos referentes a tal metodologia de custeio.

### **2.1 Recursos**

Os recursos são os insumos ou elementos econômicos utilizados pelas atividades. Segundo Brimson (1996) os recursos são os fatores de produção empregados para realizar uma atividade. Eles são representados pelos gastos que transformam o dia da empresa como, por exemplo, mão-de-obra, material e tecnologia.

### **2.2 Atividades**

A abordagem do custeio ABC é de fragmentar a organização em atividades porque a atividade descreve o que a empresa faz e, portanto, mostra como o tempo é gasto e quais são os resultados dos processos. Conforme ratifica Brimson (1996, p. 27) ao afirmar que a

“principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços”.

Assim, na aplicação da metodologia de custeio ABC, deve-se realizar o levantamento das atividades relevantes, atribuir custo para cada atividade e identificar o direcionador que melhor represente seu comportamento.

### 2.3 Direcionadores de custos

Segundo Bornia (2002), com a utilização dos direcionadores de custos, o ABC objetiva encontrar os fatores que causam os custos, isto é, determinar a origem dos custos de cada atividade para, desta forma, alocá-los corretamente aos produtos, considerando o consumo das atividades.

### 2.4 Objeto de custo

O objeto de custo representa o motivo pelo qual as atividades são realizadas, ou seja, segundo o enfoque ABC, objeto de custo é quem consome atividades. Pamplona (1997) afirma que os objetos de custos podem ser: produtos, lotes de produtos, linhas de produtos, peças, clientes e outros, de acordo com o interesse da administração.

## 3 Estudo de caso

A entidade pesquisada foi o Centro Educacional Carlos Queiroz (CECQ), escola municipal localizada na sede do município de Aramari, Bahia.

No ano letivo de 2007, o CECQ atendeu 136 alunos da educação infantil e 651 do ensino fundamental e dispunha de 36 profissionais que direta ou indiretamente prestavam serviços nestas áreas as quais, nos termos do disposto no artigo 11, inciso V, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (BRASIL, 1996), apresentam-se como prioritárias para a esfera municipal e, portanto, áreas estudadas nesta pesquisa.

### 3.1 Atividades relevantes

Com base nas entrevistas efetivadas com os servidores selecionados e considerando tal delimitação, foram detectadas como relevantes 13 atividades, as quais encontram-se relacionadas na Figura 1, associando-as aos processos em análise.

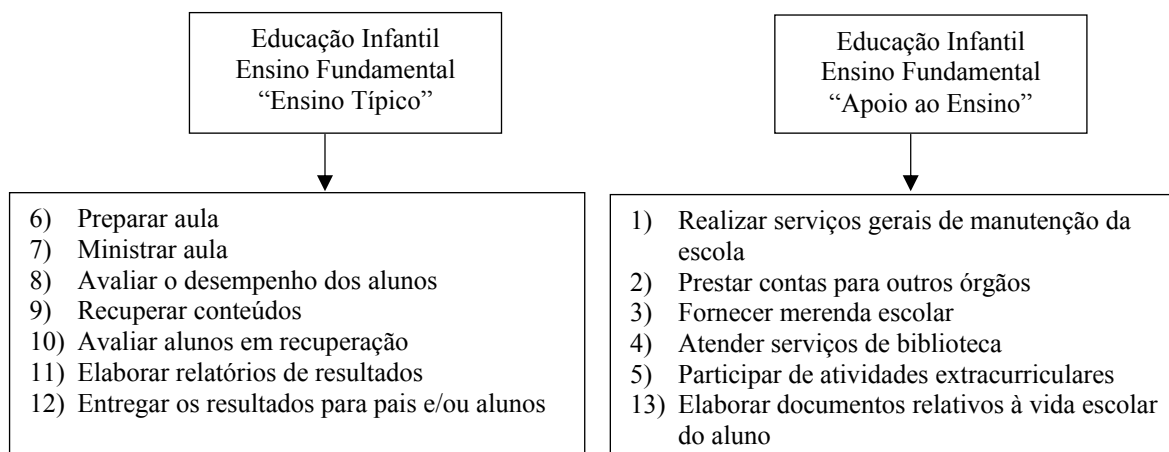


Figura 1 - Relacionamento entre as atividades relevantes e os processos em estudo.

### 3.2 Levantamento dos recursos

Identificadas as atividades relevantes, inicia-se ao respectivo custeio. O tipo de custo a ser aplicado é o Custo Real e o período de aplicação é de outubro a dezembro de 2007. Os recursos consumidos pelas atividades mapeadas anteriormente foram identificados por meio de relatórios elaborados pelos setores das Secretarias de Educação, de Administração Finanças e Planejamento e de Obras do município, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Recursos (4º trimestre de 2005)

Recursos	Valor no período de outubro a dezembro de 2005 em R\$	Parcela do Total em %
Pessoal	44.192,20	74,87
Depreciação	1.980,52	3,35
Materiais	3.623,71	6,14
Insumos	1.697,33	2,88
Conservação e Manutenção	1.232,95	2,09
Merenda escolar	6.258,40	10,60
Outros	41,56	0,07
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 59.026,67</b>	<b>100%</b>

Fonte: (Elaborada pelos autores)

Após identificação dos recursos, cabe a respectiva alocação às atividades por meio dos direcionadores de recursos.

### 3.3 Identificação dos direcionadores de recursos

Neste trabalho, os direcionadores para cada recurso consumido pelas atividades do processo foram definidos baseando-se nas entrevistas realizadas com o pessoal do CECQ, incluindo professores e servidores do serviço de apoio, e nos relatórios físico-financeiros existentes, tanto na Secretaria de Educação quanto na Secretaria de Administração Finanças e Planejamento. Foram consultados registros de movimentação de estoques no almoxarifado, registros analíticos e contábeis de bens móveis e imóveis, folhas de ponto, documentos comprobatórios de despesa, incluindo, neste caso, notas de empenho, notas fiscais e autorizações de compras.

No Quadro 1, são apresentados os direcionadores identificados para a alocação dos recursos às atividades.

Recursos	Direcionadores de recursos
Pessoal	Número de horas trabalhadas
Depreciação	Número de horas trabalhadas
Materiais	Consumo
Insumos	Número de horas trabalhadas
Conservação e Manutenção	Consumo
Merenda escolar	Consumo
Outros (recargas de extintores de incêndio e correio)	Consumo

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 1 – Direcionadores de recursos.

### 3.4 Rastreamento dos recursos às atividades

O Pessoal, recurso que representa 74,87% do total, é alocado às atividades tendo como direcionador o “número de horas trabalhadas” por servidor em cada atividade, conforme Figura 25. Este número foi obtido por meio das entrevistas realizadas, sendo que o resultado final passou por um processo de validação realizado pela Diretora do Centro Educacional Carlos Queiroz. O Quadro 2 apresenta tais dados.

Serv./Ativ.	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª	12ª	13ª	Total Hs
1-Z	66	42	25	25	265	-	-	21	-	21	-	-	15	480
2-X	-	-	-	50	202	30	-	40	-	36	-	22	100	480
3-Y	-	-	-	50	202	30	-	40	-	36	-	22	100	480
4-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
5-Y	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
6-X	-	-	-	-	63	40	276	36	21	7	15	10	12	480
7-X	-	-	-	-	63	40	276	36	21	7	15	10	12	480
8-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
9-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
10-X	-	-	-	-	55	36	270	45	30	10	15	10	9	480
11-Y	-	-	-	-	55	36	270	45	30	10	15	10	9	480
12-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
13-X	-	-	-	-	30	36	300	32	48	10	15	5	4	480
14-Y	-	-	-	-	30	36	300	32	48	10	15	5	4	480
15-Y	-	-	-	-	30	36	300	32	48	10	15	7	2	480
16-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
17-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
18-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
19-X	-	-	-	-	50	36	270	50	30	10	15	10	9	480
20-Y	-	-	-	-	20	32	128	32	15	3	5	3	2	240
21-X	-	-	-	-	20	32	128	32	15	3	5	3	2	240
22-X	-	-	-	-	20	32	128	32	15	3	5	3	2	240
23-X	-	-	-	-	20	32	128	32	15	3	5	3	2	240
24-X	-	-	-	-	15	36	126	36	15	2	5	3	2	240
25-Y	-	-	-	-	15	36	126	36	15	2	5	3	2	240
26-Y	-	-	-	-	15	36	126	36	15	2	5	3	2	240
27-X	-	-	-	-	-	40	144	30	15	3	5	3	-	240
28-X	-	-	-	-	-	40	144	30	15	3	5	3	-	240
29-X	-	-	-	-	-	40	144	30	15	3	5	3	-	240
30-X	-	-	-	-	-	40	144	30	15	3	5	3	-	240
31-Z	-	60	116	104	-	-	-	-	-	-	-	-	80	360
32-Z	-	60	116	104	-	-	-	-	-	-	-	-	80	360
33-Z	-	-	360	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	360
34-Z	-	-	-	360	-	-	-	-	-	-	-	-	-	360
35-Z	300	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	300
36-Z	300	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	300
Total Hs	666	162	617	693	1570	1040	5888	1165	681	277	295	224	522	13800

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 2 – Alocação das horas de Pessoal – último trimestre de 2005.

Os numerais cardinais representam os servidores do CECQ, os ordinais indicam as atividades relevantes e as letras X, Y e Z referem-se respectivamente ao Ensino Fundamental,

Educação Infantil e ambos os processos. No Quadro 2, identificou-se que não houve horas de ociosidade na carga horária dos servidores, durante o período em análise.

A próxima etapa consiste no cálculo do percentual de tempo dedicado pelos servidores a cada uma das atividades, dividindo as horas de trabalho em cada atividade pela carga horária total e multiplicando por 100 (cem), para que o resultado seja expresso em percentual, conforme o Quadro 3. Os percentuais de tempo dedicado pelos servidores a cada uma das atividades bem como os valores gastos com Pessoal no período analisado são utilizados na alocação do recurso Pessoal às atividades, multiplicando tal percentual pelo total de gastos com Pessoal referente a cada servidor, conforme Quadro 4.

	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª	12ª	13ª	Total
1-Z	13,75	8,75	5,21	5,21	55,21	-	-	4,38	-	4,38	-	-	3,13	100
2-X	-	-	-	10,42	42,08	6,25	-	8,33	-	7,50	-	4,58	20,83	100
3-Y	-	-	-	10,42	42,08	6,25	-	8,33	-	7,50	-	4,58	20,83	100
4-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
5-Y	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
6-X	-	-	-	-	13,13	8,33	57,50	7,50	4,38	1,46	3,13	2,08	2,50	100
7-X	-	-	-	-	13,13	8,33	57,50	7,50	4,38	1,46	3,13	2,08	2,50	100
8-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
9-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
10-X	-	-	-	-	11,46	7,50	56,25	9,38	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
11-Y	-	-	-	-	11,46	7,50	56,25	9,38	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
12-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
13-X	-	-	-	-	6,25	7,50	62,50	6,67	10	2,08	3,13	1,04	0,83	100
14-Y	-	-	-	-	6,25	7,50	62,50	6,67	10	2,08	3,13	1,04	0,83	100
15-Y	-	-	-	-	6,25	7,50	62,50	6,67	10	2,08	3,13	1,46	0,42	100
16-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
17-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
18-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
19-X	-	-	-	-	10,42	7,50	56,25	10,42	6,25	2,08	3,13	2,08	1,88	100
20-Y	-	-	-	-	8,33	13,33	53,33	13,33	6,25	1,25	2,08	1,25	0,83	100
21-X	-	-	-	-	8,33	13,33	53,33	13,33	6,25	1,25	2,08	1,25	0,83	100
22-X	-	-	-	-	8,33	13,33	53,33	13,33	6,25	1,25	2,08	1,25	0,83	100
23-X	-	-	-	-	8,33	13,33	53,33	13,33	6,25	1,25	2,08	1,25	0,83	100
24-X	-	-	-	-	6,25	15,00	52,50	15,00	6,25	0,83	2,08	1,25	0,83	100
25-Y	-	-	-	-	6,25	15,00	52,50	15,00	6,25	0,83	2,08	1,25	0,83	100
26-Y	-	-	-	-	6,25	15,00	52,50	15,00	6,25	0,83	2,08	1,25	0,83	100
27-X	-	-	-	-	-	16,67	60,00	12,50	6,25	1,25	2,08	1,25	-	100
28-X	-	-	-	-	-	16,67	60,00	12,50	6,25	1,25	2,08	1,25	-	100
29-X	-	-	-	-	-	16,67	60,00	12,50	6,25	1,25	2,08	1,25	-	100
30-X	-	-	-	-	-	16,67	60,00	12,50	6,25	1,25	2,08	1,25	-	100
31-Z	-	16,67	32,22	28,89	-	-	-	-	-	-	-	-	22,22	100
32-Z	-	16,67	32,22	28,89	-	-	-	-	-	-	-	-	22,22	100
33-Z	-	-	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
34-Z	-	-	-	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
35-Z	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
36-Z	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Total	4,83	1,17	4,47	5,02	11,38	7,54	42,67	8,44	4,93	2,01	2,14	1,62	3,78	100

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 3 – Percentual de tempo gasto por cada servidor em cada atividade – último trimestre de 2005.

	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>	4 <sup>a</sup>	5 <sup>a</sup>	6 <sup>a</sup>	7 <sup>a</sup>	8 <sup>a</sup>	9 <sup>a</sup>	10 <sup>a</sup>	11 <sup>a</sup>	12 <sup>a</sup>	13 <sup>a</sup>	Total
1-Z	260,77	165,94	98,78	98,78	1.047,02	-	-	82,97	-	82,97	-	-	59,27	1.896,49
2-X	-	-	-	172,10	695,29	103,26	-	137,68	-	123,91	-	75,72	344,20	1.652,17
3-Y	-	-	-	172,10	695,29	103,26	-	137,68	-	123,91	-	75,72	344,20	1.652,17
4-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
5-Y	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
6-X	-	-	-	-	186,96	118,71	819,07	106,83	62,32	20,77	44,51	29,68	35,61	1.424,46
7-X	-	-	-	-	186,96	118,71	819,07	106,83	62,32	20,77	44,51	29,68	35,61	1.424,46
8-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
9-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
10-X	-	-	-	-	163,22	106,83	801,26	133,54	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
11-Y	-	-	-	-	163,22	106,83	801,26	133,54	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
12-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
13-X	-	-	-	-	89,03	106,83	890,29	94,96	142,45	29,68	44,51	14,84	11,87	1.424,46
14-Y	-	-	-	-	89,03	106,83	890,29	94,96	142,45	29,68	44,51	14,84	11,87	1.424,46
15-Y	-	-	-	-	89,03	106,83	890,29	94,96	142,45	29,68	44,51	20,77	5,94	1.424,46
16-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
17-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
18-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
19-X	-	-	-	-	148,38	106,83	801,26	148,38	89,03	29,68	44,51	29,68	26,71	1.424,46
20-Y	-	-	-	-	75,08	120,14	480,54	120,14	56,31	11,26	18,77	11,26	7,51	901,01
21-X	-	-	-	-	75,08	120,14	480,54	120,14	56,31	11,26	18,77	11,26	7,51	901,01
22-X	-	-	-	-	75,08	120,14	480,54	120,14	56,31	11,26	18,77	11,26	7,51	901,01
23-X	-	-	-	-	75,08	120,14	480,54	120,14	56,31	11,26	18,77	11,26	7,51	901,01
24-X	-	-	-	-	56,31	135,15	473,03	135,15	56,31	7,51	18,77	11,26	7,51	901,01
25-Y	-	-	-	-	56,31	135,15	473,03	135,15	56,31	7,51	18,77	11,26	7,51	901,01
26-Y	-	-	-	-	56,31	135,15	473,03	135,15	56,31	7,51	18,77	11,26	7,51	901,01
27-X	-	-	-	-	-	140,45	505,63	105,34	52,67	10,53	17,56	10,53	-	842,71
28-X	-	-	-	-	-	140,45	505,63	105,34	52,67	10,53	17,56	10,53	-	842,71
29-X	-	-	-	-	-	140,45	505,63	105,34	52,67	10,53	17,56	10,53	-	842,71

30-X	-	-	-	-	-	140,45	505,63	105,34	52,67	10,53	17,56	10,53	-	842,71
31-Z	-	185,09	357,84	320,82	-	-	-	-	-	-	-	-	246,79	1.110,54
32-Z	-	185,09	357,84	320,82	-	-	-	-	-	-	-	-	246,79	1.110,54
33-Z	-	-	1.110,54	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.110,54
34-Z	-	-	-	1.110,54	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.110,54
35-Z	1.039,92	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.039,92
36-Z	1.039,92	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.039,92
TOTAL	2.340,61	536,12	1.924,99	2.195,16	5.209,76	3.387,43	18.486,65	3.766,77	2.136,17	897,52	913,86	708,67	1.688,49	44.192,20

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 4 – Alocação do Recurso Pessoal às atividades (R\$) – último trimestre de 2005.

Após a alocação do recurso Pessoal às atividades, deve-se alocar às atividades os demais recursos de acordo com os seus direcionadores. Os recursos Depreciação e Insumos são alocados às atividades usando como direcionador o número de horas trabalhadas. Neste caso, apesar de entender-se que tal direcionador não seja aquele que represente melhor o consumo das atividades, foi o que mostrou-se disponível diante da inexistência de controles específicos na entidade em análise. Tal alocação foi realizada através da multiplicação do percentual das horas trabalhadas em cada atividade (presente na última linha do Quadro 3) pelo valor total do recurso Depreciação ou do recurso Insumos.

Em relação aos demais recursos levantados, no entanto, a alocação é efetivada com base no consumo dos recursos em cada atividade, uma vez que a escola em análise e a Secretaria de Educação de Aramari apresentam controles que possibilitam a identificação dos percentuais de consumo dos recursos em cada atividade, os quais foram detectados com base nas entrevistas realizadas e confirmados pela diretora do Centro Educacional Carlos Queiroz. No Quadro 5, apresenta-se a alocação dos recursos consumidos (exceto Pessoal, constante no Quadro 4) às atividades.

Recursos	Direcionador	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª	12ª	13ª	Total
Depreciação	Horas trabalhadas	4,83	1,17	4,47	5,02	11,38	7,54	42,67	8,44	4,93	2,01	2,14	1,62	3,78	100%
	Reais alocados	95,66	23,17	88,53	99,42	225,38	149,33	845,09	167,16	97,64	39,81	42,38	32,09	74,86	1.980,52
Materiais	Consumo	27,00	18,00	2,00	3,00	-	5,00	4,00	4,00	2,00	2,00	15,00	-	18,00	100%
	Reais alocados	978,40	652,27	72,47	108,71	-	181,19	144,95	144,95	72,47	72,47	543,56	-	652,27	3.623,71
Insumos	Horas trabalhadas	4,83	1,17	4,47	5,02	11,38	7,54	42,67	8,44	4,93	2,01	2,14	1,62	3,78	100%
	Reais alocados	81,98	19,86	75,87	85,20	193,16	127,98	724,25	143,25	83,68	34,12	36,32	27,50	64,16	1.697,33

Conservação e Manutenção	Consumo	98,35	0,54	-	-	-	-	-	-	-	-	0,51	-	0,60	100%
	Reais alocados	1.212,61	6,66	-	-	-	-	-	-	-	-	6,29	-	7,40	1.232,95
Merenda escolar	Consumo	-	-	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
	Reais alocados	-	-	6.258,40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.258,40
Outros	Consumo	85,34	-	-	-	14,66	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
	Reais alocados	35,47	-	-	-	6,09	-	-	-	-	-	-	-	-	41,56

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 5 – Alocação de Recursos às atividades (R\$) – último trimestre de 2005.

No caso do recurso Merenda escolar, tal critério viabiliza a alocação direta dos insumos à respectiva atividade. Diante das características de tal programa, o qual apresenta-se como básico para a educação no âmbito municipal, a sistemática de fixação de recurso, atividade e direcionador com relação de reciprocidade direta, buscou uma maior acurácia dos respectivos custos. Após a alocação dos diversos recursos às atividades, pode-se calcular o custo total das 13 atividades por meio da soma de todos os recursos atribuídos a elas, conforme Quadro 6.

Rec. / Ativ.	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª	12ª	13ª	Total
Pessoal	2.340,61	536,12	1.924,99	2.195,16	5.209,76	3.387,43	18.486,65	3.766,77	2.136,17	897,52	913,86	708,67	1.688,49	44.192,20
Depreciação	95,66	23,17	88,53	99,42	225,38	149,33	845,09	167,16	97,64	39,81	42,38	32,09	74,86	1.980,52
Materiais	978,40	652,27	72,47	108,71	-	181,19	144,95	144,95	72,47	72,47	543,56	-	652,27	3.623,71
Insumos	81,98	19,86	75,87	85,20	193,16	127,98	724,25	143,25	83,68	34,12	36,32	27,50	64,16	1.697,33
Conservação e Manutenção	1.212,60	6,66	-	-	-	-	-	-	-	-	6,29	-	7,40	1.232,95
Merenda escolar	-	-	6.258,40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.258,40
Outros	35,47	-	-	-	6,09	-	-	-	-	-	-	-	-	41,56
Total	4.744,72	1.238,08	8.420,26	2.488,49	5.634,39	3.845,93	20.200,94	4.222,13	2.389,96	1.043,92	1.542,41	768,26	2.487,18	59.026,67

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 6 – Matriz de custos das atividades (R\$) – último trimestre de 2005.

Com base na referida matriz, é possível a realização de diversas análises que subsidiarão a tomada de decisão na gestão pública municipal.

A atividade “Ministrar aula – 7<sup>a</sup>” é a mais significativa em termos de custos, consumindo 34,22% dos recursos alocados à área educacional. Esta atividade somada à “Fornecer merenda escolar – 3<sup>a</sup>” representará a alocação de 48,48% dos recursos. Ainda, se forem considerados os custos destas duas atividades, já referidas, e mais a “Organizar e/ou participar de atividades extracurriculares – 5<sup>a</sup>”; “Realizar serviços de manutenção da escola – 1<sup>a</sup>”; “Avaliar o desempenho dos alunos – 8<sup>a</sup>” e “Preparar aula – 6<sup>a</sup>”, tem-se computado 79,74% dos recursos alocados em 46,15% das atividades.

Neste caso, cabe à administração canalizar os esforços de melhoria nestas seis atividades mais expressivas para obter um melhor resultado em termos de melhoria de processos e redução de custos. Entre estas seis atividades, há que se referir que três pertencem ao subprocesso Ensino Típico e três ao Apoio ao Ensino, conforme Figura 1.

Entre as mais expressivas, encontram-se as atividades “Fornecer merenda escolar” e “Organizar e/ou participar de atividades extracurriculares”, ambas de Apoio ao Ensino. A merenda escolar representou a segunda atividade que mais consumiu recursos (14,26% dos recursos consumidos no trimestre), ficando abaixo apenas da atividade “Ministrar aula”, de Ensino Típico.

Em relação à atividade “Fornecer merenda escolar”, segunda mais expressiva em termos de custo entre as 13 levantadas, constatou-se um custo unitário de refeição de R\$ 0,20 (R\$ 8.420,26 ÷ 42.056 refeições). Com base em tal informação caberá à Administração avaliar o seu programa de merenda escolar utilizando-se da técnica do *Benchmarking*, o que também pode ser implementado para a análise de outras atividades do campo educacional. Além disso, tal programa merece atenção com relação ao aspecto nutricional da merenda fornecida não apenas aos alunos do CECQ quanto aos das demais escolas municipais, uma vez que não se verificou acompanhamento nutricional por um profissional competente.

Finalmente, há que se salientar a expressividade das atividades “Avaliar o desempenho dos alunos” e “Preparar aula”, quinta e sexta, respectivamente, no *ranking* das que mais consomem recursos, com um custo total no trimestre analisado de R\$ 8.068,06 ou 13,67% do custo total das atividades. Neste caso, resta evidente a preocupação dos docentes com a atualização dos conteúdos a serem ministrados em sala de aula.

### **3.5 Identificação dos objetos de custo**

Os objetos de custo fixados, para aplicação do modelo proposto, foram escolhidos pois personificam os clientes diretos dos dois processos analisados. Assim, estes dois objetos são os seguintes: aluno do ensino fundamental e aluno da educação infantil.

### **3.6 Definição dos direcionadores das atividades**

Na definição dos direcionadores de atividades, constatou-se que aquelas agrupáveis possuem o mesmo direcionador. Neste caso, as atividades de códigos 2<sup>a</sup>, 5<sup>a</sup> e 13<sup>a</sup> apresentam o mesmo direcionador: horas trabalhadas na atividade, podendo ser agrupadas e formar uma atividade única denominada de “Exercer apoio pedagógico”. Além destas, as atividades de códigos 6<sup>a</sup> a 12<sup>a</sup> também podem ser agrupadas por possuírem o mesmo direcionador: horas magistério na atividade, constituindo a atividade “Exercer o magistério”. Tal agrupamento facilitará o cálculo do custo dos objetos de custos.

No Quadro 7, relacionam-se os direcionadores de atividades, os quais foram definidos com base em indicações do pessoal de apoio da SEDUC e do CECQ, levando em consideração os controles pré-existentes no âmbito da escola em análise.

Códigos	Atividades	Recursos (R\$)	Direcionadores de atividades
1ª	Realizar serviços de manutenção da escola	4.744,72	Área construída de sala de aula
2ª	Prestar contas para outros órgãos	1.238,08	Horas trabalhadas na atividade
3ª	Fornecer merenda escolar	8.420,26	Refeições servidas
4ª	Atender serviços de Biblioteca	2.488,49	Empréstimos de livros
5ª	Organizar e/ou participar de atividades extracurriculares	5.634,39	Horas trabalhadas na atividade
6ª	Preparar aula	3.845,93	Horas magistério na atividade
7ª	Ministrar aula	20.200,94	Horas magistério na atividade
8ª	Avaliar o desempenho dos alunos	4.222,13	Horas magistério na atividade
9ª	Recuperar conteúdos	2.389,96	Horas magistério na atividade
10ª	Avaliar desempenho de alunos em recuperação	1.043,92	Horas magistério na atividade
11ª	Elaborar relatórios de resultados	1.542,41	Horas magistério na atividade
12ª	Entregar resultados para pais e/ou alunos	768,26	Horas magistério na atividade
13ª	Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno	2.487,18	Horas trabalhadas na atividade

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 7 – Direcionadores de atividades

A partir deste momento, cabe a verificação do consumo de cada atividade em relação ao respectivo direcionador e o seu custo por unidade de direcionador, as quais apresentam-se como informações básicas para o posterior custeio dos objetos de custos. Além disso, no Quadro 8, apresenta-se o resultado do agrupamento das atividades de mesmo direcionador.

Códigos	Atividades	Direcionadores de atividades	Recursos (R\$)	Fator de consumo da atividade	Custo da atividade por unidade de direcionador (R\$)
1ª	Realizar serviços de manutenção da escola	Área construída de sala de aula	4.744,72	180,72	26,25
2ª, 5ª, 13ª	Exercer apoio pedagógico	Horas trabalhadas	9.359,65	2.254	4,15
3ª	Fornecer merenda escolar	Refeições servidas	8.420,26	42.056	0,20
4ª	Atender serviços de Biblioteca	Empréstimos de livros	2.488,49	7.083	0,35
6ª a 12ª	Exercer o magistério	Horas magistério	34.013,55	9.570	3,55

Fonte: (Elaborado pelos autores)

Quadro 8 – Custos unitários das atividades

### 3.7 Cálculo do custo dos objetos de custo

A partir da determinação do consumo dos direcionadores pelos objetos de custo, apresentado na Tabela 2, efetivada com base nos controles mantidos no âmbito do CECQ e em entrevistas realizadas com o pessoal de apoio da SEDUC e da escola, há a possibilidade de

calcular o custo dos objetos de custo. Tal custo é calculado multiplicando-se o valor unitário de cada direcionador (Quadro 8) pelo número de direcionadores empregados para o desenvolvimento de cada objeto de custo (Tabela 2).

Tabela 2 – Consumo dos direcionadores de custos

Atividades	Total Direcionador	Objetos de custo			
		Ensino Fundamental		Educação Infantil	
1ª	180,72	142,41	78,80%	38,31	21,20%
2ª, 5ª, 13ª	2.254	1.406	62,38%	848	37,62%
3ª	42.056	34.986	83,19%	7.070	16,81%
4ª	7.083	6.154	86,88%	929	13,12%
6ª a 12ª	9.570	7.026	73,42%	2.544	26,58%

Fonte: (Elaborada pelos autores)

No caso das atividades “Exercer apoio pedagógico” e “Exercer o magistério”, a alocação do direcionador escolhido, horas trabalhadas e horas magistério, respectivamente, entre os objetos de custo, naqueles casos em que o profissional da educação atendia tanto ao ensino fundamental quanto à educação infantil, pressupôs uma carga horária idêntica para os dois casos, uma vez que não foi possível dispor de informações que pudessem permitir o rastreamento respectivo.

Desta forma, apresenta-se a distribuição dos custos das atividades aos objetos de custos na Tabela 3.

Tabela 3 – Custo dos objetos de custos

Atividades	Total de Recursos (R\$)	Objetos de custo	
		Ensino Fundamental (R\$)	Educação Infantil (R\$)
1ª	4.744,72	3.738,84	1.005,88
2ª, 5ª, 13ª	9.359,65	5.838,55	3.521,10
3ª	8.420,26	7.004,81	1.415,45
4ª	2.488,49	2.162,00	326,49
6ª a 12ª	34.013,55	24.972,75	9.040,80
TOTAL	59.026,67	43.716,95	15.309,72

Fonte: (Elaborada pelos autores)

E, finalmente, calcula-se o custo unitário por aluno do ensino fundamental e da educação infantil, para o período de outubro a dezembro de 2005, isto é, para três meses, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Custo unitário dos objetos de custos

	Ensino Fundamental	Educação Infantil
Custo Total	R\$ 43.716,95	R\$ 15.309,72
Quantidade de objetos de custo	651 alunos	136 alunos
Custo unitário no último trimestre de 2005	R\$ 67,15 por aluno	R\$ 112,57 por aluno

Fonte: (Elaborada pelos autores)

Conforme demonstrado, o custo do aluno da educação infantil é 67,64% superior ao do aluno do ensino fundamental. Tal diferença deve ser levada em consideração pelo executivo municipal de Aramari, pois, provavelmente, isto se deve ao fato de que há muitos professores na educação infantil, proporcionalmente ao número de alunos, em relação ao ensino fundamental.

De todo o exposto, vê-se que a metodologia proposta evidenciou a viabilidade do uso dos fundamentos teóricos do ABC na modelagem de um sistema de gestão de custos capaz de subsidiar o administrador público municipal de informações gerenciais, tanto no plano financeiro, quanto no operacional, com vistas à tomada de decisão.

#### **4 Conclusão**

A administração pública gerencial, antes um ideal meramente teórico e de difícil aplicação prática no Brasil, desde a última década, vem se consolidando como prática de gestão em diversos órgãos governamentais. Tanto a Constituição Federal, quanto a Lei Complementar nº 101/00, apresentam dispositivos que implicitamente tornam obrigatória a utilização de seus princípios na gestão pública. Entretanto, em nível de municípios, práticas exigíveis em lei como o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários encontram-se em estágio inicial.

No intuito de colaborar para a busca de uma efetiva prática de gestão pública, no âmbito de municípios, baseada nos princípios norteadores de tal estilo de gestão, este estudo apresentou o custeio baseado em atividades (ABC). Este propiciará ao gestor, ferramenta adequada à gestão por processos, permitindo a prática da melhoria contínua e o custeio mais preciso das atividades e objetos de custos, o que facilitará a adoção de práticas voltadas à efetiva avaliação de resultados no âmbito do setor público.

Do estudo realizado, constatou-se que o setor público municipal consiste num candidato em potencial para a implantação do custeio baseado em atividades, uma vez que apresenta características como: atividade predominantemente de prestação de serviço; custo da mão-de-obra prevalectante; custos fixos e indiretos com peso crescente na composição dos custos totais e compatibilização da classificação funcional e por programas com a estrutura básica do ABC.

A aplicação do ABC no CECQ permitiu a comprovação da existência de benefícios materiais para a gestão pública municipal, bem como, propiciou o conhecimento das dificuldades inerentes a sua operacionalização. O detalhamento dos processos organizacionais e o conhecimento dos custos das atividades desenvolvidas são exemplos de benefícios. Já quanto às dificuldades enfrentadas, há que se referir que materializaram-se principalmente quando da aplicação do ABC. Uma das principais dificuldades enfrentadas foi a carência de controles formais em relação à realização de diversas atividades o que dificultou a efetivação de algumas etapas do modelo ABC, em especial no tocante à escolha de direcionadores, tanto de recursos quanto de atividades.

O estudo empírico evidenciou a viabilidade de utilização do ABC, tanto para mensurar custos, quanto para análise de processos e atividades da administração pública municipal. Detectaram-se pontos críticos de gestão, os quais deverão ser trabalhados visando à eliminação das anomalias operacionais ou a melhoria dos processos, tais como: repetição de trabalhos e gargalo no processo.

A aplicação desenvolvida na área educacional do município analisado concentrou-se nas atividades de dois processos, em apenas uma escola do município, excluindo aquelas de suporte executadas em outras secretarias, tais como, contabilidade e compras, o que impossibilita afirmar que a metodologia seja perfeitamente adequada para o caso de implantação na totalidade das áreas de trabalho inerentes ao serviço público municipal.

Entretanto, apesar de restringir-se a um estudo de caso, a aplicação da metodologia ABC no Centro Educacional Carlos Queiroz, em Aramari, permite a sua validação, uma vez que o modelo apresentado pode servir de base para outras aplicações deste método de custeio no setor governamental. Uma vez que, além da importância do estudo de caso para compreender fenômenos sociais complexos, Yin (2002, p. 21) afirma que ele “permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real”.

Devido a sua amplitude e complexidade, este trabalho não pretende esgotar todas as possibilidades de abordagem do tema, mas pretende contribuir para a criação de uma nova mentalidade voltada para uma administração pública gerencial.

## Referências

AFONSO, Roberto Alexandre Elias. **O direcionamento dos recursos públicos para as atividades-fins do estado**. 4º Prêmio STN de Monografia. Brasília: ESAF, 1999. Disponível em: <[http://federativo.bndes.gov.br/bf\\_bancos/estudos/e0001073.doc](http://federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/estudos/e0001073.doc)>. Acesso em: 22 mai. 2005.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Ano 50, n.1, jan./mar., 1999.

BORNIA, Antonio C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 101, de 04 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, Brasília, DF, 05 de maio 2000. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br>>. Acesso em: 18 out. 2005.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. Traduzido para o português por Elias Pereira. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LAGE, Walmir M.; GONÇALVES, Maione M. **Gestão de custos: instrumento de alavancagem gerencial da administração pública**. 2001. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/trabalhos/140.doc>>. Acesso em: 19 mar. 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos**. Tese de Doutorado em Administração apresentada à EAESP/FGV. São Paulo, 1997.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.