

Comparativo entre o custeio por absorção, custeio variável e o custeio abc em uma escola estadual

Bruna Do Nascimento Gonçalves (UFPB) - veralcruz2267@gmail.com

Vera Lúcia Cruz (UFPB) - veralc22@hotmail.com

Rayssa Silva de Moraes (UFPB) - rayssasdm@gmail.com

Jéssica Maria da Silva Meireles (UFPB) - jessicaameireles@hotmail.com

Roberto de Lima Barbosa Junior (UFPB) - robbertojr14@hotmail.com

Emanuelle Priscila de Almeida Peixoto (UFPB) - emanuellepeixoto@live.com

Resumo:

A utilização de um sistema de custeio, no Setor Público, pode possibilitar que os gestores apliquem de uma melhor maneira os recursos disponíveis. Ao permitir uma visão mais ampla do todo, este sistema vem servir de subsídio para uma melhor tomada de decisões. A problemática do presente estudo está em identificar: qual é o método de custeio mais adequado à Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho? Para responder o questionamento, o objetivo geral da pesquisa foi evidenciar qual método de custeio melhor se aplica à referida escola. A metodologia utilizada caracterizou-se como sendo um 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 eles, 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. Métodos de custeio. Custeio ABC.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Comparativo entre o custeio por absorção, custeio variável e o custeio abc em uma escola estadual

Resumo

A utilização de um sistema de custeio, no Setor Público, pode possibilitar que os gestores apliquem de uma melhor maneira os recursos disponíveis. Ao permitir uma visão mais ampla do todo, este sistema vem servir de subsídio para uma melhor tomada de decisões. A problemática do presente estudo está em identificar: qual é o método de custeio mais adequado à Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho? Para responder o questionamento, o objetivo geral da pesquisa foi evidenciar qual método de custeio melhor se aplica à referida escola. A metodologia utilizada caracterizou-se como sendo um 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 eles, 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. Métodos de custeio. Custeio ABC.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

Detentor da receita pública arrecadada, o Estado possui funções primordiais que o personificam como agente estabilizador econômico. Através destas funções econômicas ou fiscais, o Estado atua com o papel de alocador, distribuidor e estabilizador dos recursos disponíveis destinados a atender, por meio de uma melhor utilização dos mesmos, as necessidades sociais e econômicas.

Para que seja criado um Estado mais eficaz, é necessário também um maior controle dos gastos públicos. Pois cada custo realizado, sem o planejamento adequado, limitam recursos que poderiam ser aproveitados em função da economicidade dos mesmos. Por conseguinte, observa-se que desde o surgimento da contabilidade pública, suas abordagens principais geralmente referiam-se às orçamentárias, patrimoniais e financeiras, deixando de priorizar, muitas vezes, a mensuração dos seus custos.

Uma das formas possíveis de se promover melhoria na alocação dos recursos públicos é mediante a utilização da Contabilidade de Custos como uma ferramenta gerencial. Com as mudanças trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o tratamento dos custos é abordado como um meio no qual a Administração Pública utilizará para a avaliação e acompanhamento das já citadas gestões financeira, orçamentária e patrimonial. Assim, obrigando os entes públicos a manterem uma apuração dos custos, a fim de condicionar uma prestação de contas mais transparente, realizando controle.

Como, conforme a Constituição de 1988, a educação é direito de todos e dever do Estado e da família, o Estado é compelido a exercer a função de fornecedor desse serviço, porém pode encontrar dificuldades quanto à transferência de recursos, e posterior fiscalização da aplicação correta dos mesmos, de forma que possam proporcionar as condições necessárias para que o ensino oferecido, na rede pública, seja de qualidade.

Portanto, faz-se necessária também a utilização da Contabilidade de Custos no Setor

Público, inclusive nas suas instituições de ensino, para que esse ramo contábil ofereça meios e modelos capazes de respaldar a mensuração dos resultados e um melhor planejamento das atividades desenvolvidas no âmbito. Ela poderá, então, auxiliar e embasar o processo decisório, permitindo um serviço público transparente e servindo também para um controle de caráter gerencial (MAUSS; SOUZA, 2008).

A partir dessas informações, pauta-se o seguinte questionamento: **qual é o método de custeio mais adequado à Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho?**

Este estudo tem como objetivo geral: evidenciar qual é o método de custeio mais apropriado a ser utilizado na mensuração dos custos da referida escola. E como objetivos específicos: relacionar os gastos que ocorrem nessa escola; 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; e identificar qual é o método mais apropriado para ser aplicado na escola.

O presente trabalho está estruturado em 5 (cinco) seções, além desta introdução, na segunda seção será apresentada a fundamentação teórica, na terceira a análise dos dados, finalizando a última com as considerações sobre o estudo.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Terminologia da Contabilidade de Custos

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

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.

2.2 Métodos de Custeio

O modo como uma empresa apropria seus custos é denominado Método de Custeio. São vários os métodos que as empresas e entidades poderão utilizar. Entretanto, neste estudo foram abordados: o Custeio Variável, o Custeio por Absorção e o Custeio ABC (*Activity Based Costing*).

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. 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”.

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 são considerados como despesa do período os custos fixos, sendo a atribuição de custos à produção exclusiva dos custos variáveis.

Em razão dessa consideração, esse método 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) afirmam que o reconhecimento dos custos fixos como despesa fere os princípios contábeis da realização, competência e confrontação.

O terceiro método estudado na pesquisa, o Custeio Baseado em Atividades ou ABC (*Activity Based Costing*), é o método que utiliza as atividades que geram os custos fixos indiretos, tentando fazer suas mensurações corretas, para buscar melhorar o custeamento dos produtos, assim realizando uma acumulação diferente dos outros métodos (PADOVEZE, 2004).

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”.

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

2.3 Estudos Correlatos sobre Métodos de Custeio em Instituições de Ensino

Os estudos de Esmeraldo (2010) e Souza (2011) procuraram investigar sobre a aplicação do custeio variável em escolas privadas.

O primeiro realizou um estudo de caso, dos exercícios contábeis de 2007 e 2008, de uma escola particular do Ceará. Os resultados apresentaram uma situação de risco para a empresa por trabalhar com um ponto de equilíbrio muito próximo de seu faturamento. Apesar de apresentar lucros, a empresa possui um controle interno muito vulnerável, o que dificulta a análise de desempenho e apuração de lucratividade, e qualquer tipo de planejamento se torna quase impossível.

O segundo teve como objetivo analisar a estrutura de custos de uma escola privada de educação infantil e ensino fundamental, por meio do custeio variável, no exercício de 2010. Os resultados encontrados da margem de contribuição e lucro foram positivos, porém, o resultado encontrado poderia ter sido diferente, caso os gestores não detivessem ao menos um controle informal de seus gastos. A autora concluiu que, a partir da análise realizada, é possível conhecer o valor da margem de contribuição e ponto de equilíbrio nos níveis estabelecidos, importantes informações gerenciais para a escola, visto a composição de sua estrutura de custos.

Já Baesso (2008) buscou verificar qual sistema de custeio é utilizado por uma pequena empresa do setor de ensino de idiomas. Para isto, foi realizado um estudo de caso na empresa, sendo observado que ela considera o sistema de custeio variável, acompanhado de medidas do lucro residual, como o sistema adequado para a sua tomada de decisões e para a análise do seu desempenho no curto prazo. O autor considerou que, embora as ferramentas utilizadas não sejam suficientes para garantir o crescimento, elas parecem adequadas para o autoconhecimento e para subsidiar a tomada de decisões de curto prazo.

Algumas pesquisas buscaram investigar sobre o Método Baseado em Atividades ou ABC em instituições privadas, como os estudos de Cunha, Hausmann e Grieshaber (2010) e Eizerik (2004), e em instituições públicas, como os de Crozatti *et. al* (2012) e Sant’Anna *et. al* (2013).

Cunha, Haussmann e Grieshaber (2010) analisaram a aplicação do método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil. Eles identificaram que ela possui como maiores desembolsos a mão de obra com as professoras e os gastos com a locação do imóvel. Também calcularam o gasto de aluno por mês. Com esses dados, a instituição pesquisada poderá encontrar o ponto de equilíbrio, e também tomar decisão sobre quais atividades agregam valor a empresa e quais são desnecessárias. Concluíram, então, que o ABC é um método eficiente e gera informações para a tomada de decisão, pois permitem a visualização dos gastos com as atividades realizadas para a prestação dos serviços educacionais.

O trabalho de Eizerik (2004), com o objetivo de propor uma sistemática de avaliação e controle de custos em uma instituição de ensino superior privada, mas sem fins lucrativos, conclui que através da aplicação do modelo ABC foi possível conhecer os reais custos da instituição estudada, determinar os processos que ocorrem nela e das atividades componentes destes processos, que foram customizadas para, em seguida, serem compradas pelos serviços oferecidos.

Em relação a estudos em escolas públicas, o trabalho de Crozatti *et. al* (2012) objetivou apresentar um modelo de mensuração e informação do Custo e do Resultado Econômico de uma escola de ensino fundamental. Os resultados mostraram que as atividades de maior custo da escola foram: Lecionar, Preparar Alimentos, Preparar Aulas e Elaborar Atividades Pedagógicas. Mostraram também que a informação de custos e do resultado econômico é relevante na gestão da melhoria da qualidade do ensino, podendo-se avaliar a contribuição da contabilidade gerencial na Gestão de Políticas Públicas e no processo de *accountability* da administração pública.

Ainda nas instituições públicas, Sant'Anna *et. al* (2013) teve como propósito demonstrar se o método ABC é adequado para a gestão dos gastos indiretos do SENAI, na unidade de Gravataí/RS. Após as análises, concluiu-se que a Gestão Estratégica de Custos, utilizando o método ABC, demonstra-se adequada para adoção pelo SENAI, por eliminar distorções e apoiar em decisões gerenciais, seja em eliminar gastos ou aumentar a oferta de cursos, sendo considerado adequado para a distribuição dos gastos indiretos no SENAI.

3 Metodologia

3.1 Tipologia

A elaboração do estudo é produto de uma pesquisa descritiva que, segundo Gil (1995, p. 46) adota “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

O método utilizado foi o estudo de caso que, conforme Alves (2007), busca obter o maior número de informações, realizando um estudo profundo de poucos objetos. Aliado ao estudo de caso houve a utilização de livros, artigos, dissertações, entre outros, caracterizando também o uso da pesquisa bibliográfica e documental.

Em relação a abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa e qualitativa.

3.2 Universo e Amostra

O universo da pesquisa foi a Escola Estadual de Ensino Fundamental e Médio José Bronzeado Sobrinho, durante o ano de 2012, localizada em Remígio/PB. Esta 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. Contando, também, com 41 professores, efetivos e contratados, entre outros funcionários como: diretor, vice-diretor, técnicos administrativos, porteiros, auxiliares de serviços gerais e cozinheiras.

A amostra do estudo foi composta pelos repasses que são destinados diretamente à Escola, correspondendo ao Programa Dinheiro Diretos 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.

3.3 Coleta dos Dados

Todos dados levantados e considerados para análise foram coletados *in loco* e compreendem o período de janeiro a dezembro de 2012, correspondendo 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.

A intenção 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.

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, para que os objetivos propostos fossem alcançados.

4 Resultados

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. Estes dados foram necessários para a aplicação dos três métodos de custeio estudados.

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

Tabela 1 - Segregação dos Gastos Incorridos na Entidade (continua)

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%
- 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.

(conclusão)

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 (Merenda), 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.

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 nos métodos Variável, Absorção e ABC, em que 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%
- 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, estas 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, foi representada pelos Materiais de Expediente em virtude dos gastos estarem relacionados ao número de alunos matriculados, com um percentual de 3% dos gastos totais. 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 também serviu de base para a aplicação de todos os métodos de custeio do estudo.

Tabela 2 - 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

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, sendo o resultado obtido 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 3, 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 3 - Cálculo do Custeio Variável na E.E.E.F.M. José Bronzeado Sobrinho

(continua)

	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.

(continuação)

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, em que 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.

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 4 - 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.

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

(continua)

	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.

(continuação)

A Tabela 5 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 7. 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, em que 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.

Segundo 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 5 - Custo dos Recursos Alocados às Atividades de acordo com Seus Respetivos Direcionadores
(continua)

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

(conclusão)

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, isto, 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 a 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 6 - Apropriação por Atividade

(continua)

Atividade	Cozinha	Ensino	Limpeza	Serv. Gerais	Portaria	Secretaria	% em rel. 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	
- 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 ATIV.								55.424,12
(-) Outros Gastos								10.113,66
(=) RES. LÍQ.								35.222,63

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

(conclusão)

De acordo com a Tabela 10, em que 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.

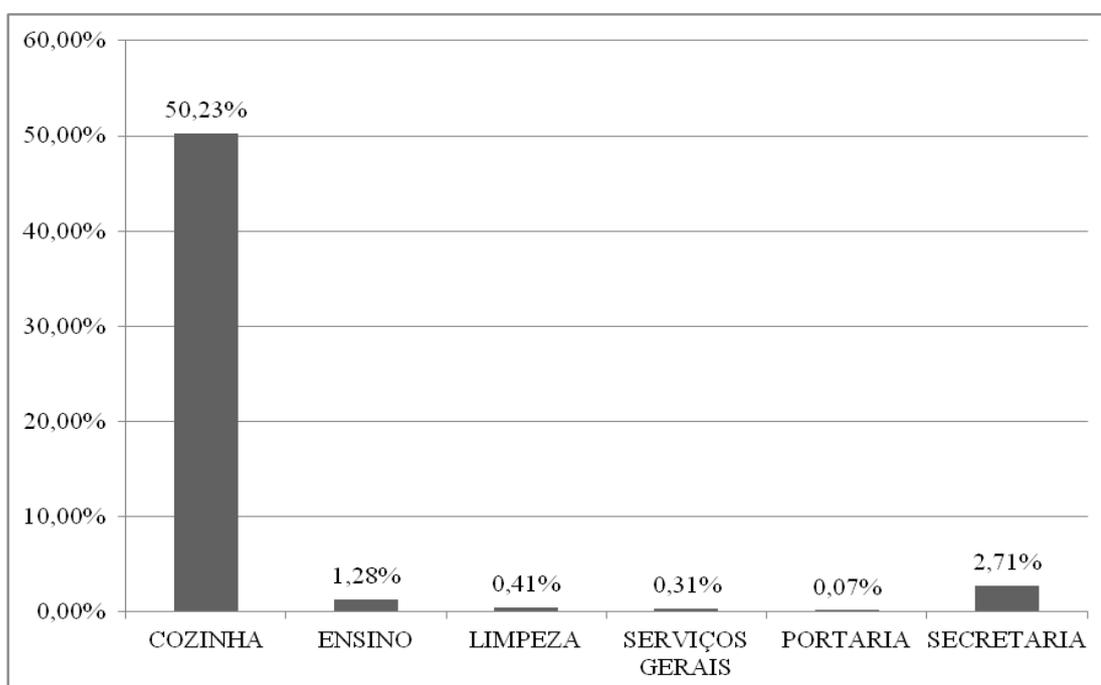


Figura 1 - Proporção de Consumo dos Recursos por Departamento

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, juntos somando 4,78% do total.

5 Considerações Finais

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. Assim, 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, totalizou 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.

Desta 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.

Pode-se observar ainda que o presente estudo teve resultados próximos das pesquisas mencionadas no referencial teórico. Houve uma congruência na identificação da relação entre a utilização de métodos de custeio e um melhor controle gerencial nas instituições educacionais, sendo essa prática importante para a qualidade de ensino.

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, como também servir de auxílio para estudos em outros órgãos governamentais.

Referências

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

BAESSO, R. de S. Sistemas de custeio, tomada de decisão e criação de valor: o caso de uma pequena empresa do setor de ensino de idiomas. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 25. **Anais...** Brasília, 2008.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do**

Brasil. Brasília, DF: Senado.

CROZATTI, J.; SILVEIRA, A. S.; PEREIRA, D. G.; FERREIRA, T. S. O custo ABC e o resultado econômico da escola pública como critério para avaliação de desempenho da gestão da educação. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 10, p. 1-17, 2012.

CUNHA, P; HAUSSMANN, D; GRIESHABER, C. Aplicação do Método de Custeio ABC em uma Instituição Privada de Educação Infantil. **Revista de Contabilidade da UFBA**, América do Norte, 3, fev. 2010.

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.

EIZERIK, B. **Proposta de sistemática apoiada no custeio baseado em atividades para avaliação e controle de custos em instituições de ensino**. 2004. 79 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Mestrado Profissionalizante em Engenharia - Ênfase em Engenharia de Produção) - Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

ESMERALDO, E. C. M. **Custeio variável como ferramenta de análise gerencial nas empresas do segmento educacional**. 2010. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2010.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

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

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

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo de mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

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

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANT'ANNA, M. M; PIACENTINI, N.; SIMÕES, R. S.; ABREU, A. L.; KOSZTRZEPA, R. Gestão estratégica de custos com o ABC: um estudo de caso na escola de educação profissional SENAI. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v.12, n. 23, 2013.

SOUZA, F. R. de. **Análise de custos em prestação de serviços**: aplicação do custeio variável a uma escola privada de ensino infantil e fundamental. 2011. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2011.