

# **Custeio de atividades relevantes para o bom desempenho no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) em escolas municipais de Natal, RN**

**Leandro Saraiva Dantas de Oliveira** (PPGCC UnB/UFPB/UFRN) - leandro.saraiva@hotmail.com

**Victor Godeiro de Medeiros Lima** (PPGCC UnB/UFPB/UFRN) - victor\_godeiro@hotmail.com

**Agamenon da Costa Melo Segundo** (UFRN) - agamenonm@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*Com as mudanças ocorridas na contabilidade pública devido à harmonização com as normas internacionais, se tem buscado inserir a ferramenta de custos para tomada de decisão na administração pública brasileira. O que antes era visto como algo impossível e utilizado em casos isolados, agora se tem como obrigatório para os entes públicos. O presente trabalho teve como objetivo utilizar fundamentos da teoria de custos para mensurar e avaliar as atividades relevantes para obtenção dos melhores desempenhos no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB, nas últimas três Provas Brasil em três escolas municipais da cidade de Natal. Trata-se de um estudo qualitativo realizado por meio de análise do conteúdo das informações obtidas em entrevistas semiestruturadas com os diretores das escolas, quanto às atividades às quais os gestores atribuem o sucesso da instituição, bem como os relatórios financeiros fornecidos pela Secretaria Municipal de Educação - SME e pelas próprias escolas para cálculo dos custos utilizando o método do custeio por atividades. Os gestores apontam como diferencial, basicamente, a realização de atividades de leitura e de simulados para treinar os alunos quanto aos aspectos metodológicos da realização da prova. Assim foram obtidos os gastos das atividades que agregam valor, conforme percebidos pelos respectivos gestores, bem como sua representatividade em relação ao gasto total.*

**Palavras-chave:** *Custeio ABC. Educação básica. Gasto público.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Custeio de atividades relevantes para o bom desempenho no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) em escolas municipais de Natal, RN**

### **Resumo**

Com as mudanças ocorridas na contabilidade pública devido à harmonização com as normas internacionais, se tem buscado inserir a ferramenta de custos para tomada de decisão na administração pública brasileira. O que antes era visto como algo impossível e utilizado em casos isolados, agora se tem como obrigatório para os entes públicos. O presente trabalho teve como objetivo utilizar fundamentos da teoria de custos para mensurar e avaliar as atividades relevantes para obtenção dos melhores desempenhos no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB, nas últimas três Provas Brasil em três escolas municipais da cidade de Natal. Trata-se de um estudo qualitativo realizado por meio de análise do conteúdo das informações obtidas em entrevistas semiestruturadas com os diretores das escolas, quanto às atividades às quais os gestores atribuem o sucesso da instituição, bem como os relatórios financeiros fornecidos pela Secretaria Municipal de Educação - SME e pelas próprias escolas para cálculo dos custos utilizando o método do custeio por atividades. Os gestores apontam como diferencial, basicamente, a realização de atividades de leitura e de simulados para treinar os alunos quanto aos aspectos metodológicos da realização da prova. Assim foram obtidos os gastos das atividades que agregam valor, conforme percebidos pelos respectivos gestores, bem como sua representatividade em relação ao gasto total.

Palavras-chave: Custeio ABC. Educação básica. Gasto público.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

### **1 Introdução**

Medir os custos de um determinado serviço é de fundamental importância para a tomada de decisões sobre a sua viabilidade, principalmente quando comparado com os resultados alcançados. O setor público brasileiro tem despertado sobre os benefícios dessa importante ferramenta de gestão com o propósito de otimizar os recursos públicos e assim oferecer melhores serviços.

Uma das mais importantes atribuições da administração pública consiste na promoção de uma educação de qualidade, visando à formação de seus cidadãos e o combate a desigualdade social, contribuindo para o desenvolvimento do país.

Neste sentido, Meyer *et al.* (1977) verificaram que se tornou universalmente aceito, no século XX, que a educação é um dos pilares básicos para se chegar a uma sociedade igualitária. Isso resultou grande expansão do setor educacional, principalmente a educação pública. Na mesma esteira, Soubbotina (2004) entende que os governos têm investido mais recursos públicos na educação, pois uma população capacitada contribuiria para um desenvolvimento sustentável do país de forma mais eficaz.

No Brasil, os estados e municípios tem a incumbência de prover a educação básica para a população, com significativas variações regionais e locais nessas responsabilizações (FARENZENA; MACHADO, 2006, p.5). Um dos métodos de avaliação do desempenho deste nível de educação é o Índice de Desenvolvimento da

Educação Básica – IDEB. Este indicador sintetiza dois conceitos importantes para a qualidade da educação que são aprovação e média de desempenho dos estudantes em língua portuguesa e matemática. É calculado a partir dos dados sobre aprovação escolar e médias de desempenho nas avaliações do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP, chamados de Sistema de Avaliação da Educação Básica - SAEB e a Prova Brasil.

As avaliações são aplicadas apenas na 5ª e 9ª séries para verificar o aprendizado das séries iniciais e finais respectivamente do ensino fundamental. O resultado nacional dos anos iniciais, para o exame realizado em 2011, conforme observado no sítio do INEP, foi 5.

O Rio Grande do Norte apresentou um desempenho inferior a média nacional, com a nota de 4,1. Analisando as escolas da rede pública estadual o resultado foi ainda pior, com a nota de 3,7, o terceiro pior do país. As escolas da rede pública municipal da cidade de Natal/RN apresentaram o resultado de 4,0, um pouco melhor que a média estadual, mas ainda aquém da média nacional.

Entretanto, entre esses resultados alcançados existem escolas públicas municipais na cidade de Natal que obtiveram índices acima da média nacional, se fazendo necessário conhecer e medir os custos das atividades que foram desenvolvidas nestes casos que contribuíram para alcançar esses melhores desempenhos para que sirvam de *benchmarking* para as demais escolas públicas norte-riograndenses.

Duncombe, Ruggiero e Yinger (1995) entendem que, a nível conceitual, a importância de se determinar o custo educacional não pode ser negada.

Diante desses fatos, o presente estudo tem a seguinte problemática de pesquisa: Qual a relevância dos custos das atividades que agregam valor para o desempenho escolar no IDEB?

O objetivo geral desse estudo é investigar a relevância dos custos das atividades consideradas importantes para o bom desempenho no IDEB das melhores escolas públicas da rede municipal da cidade de Natal. Para tanto, define-se como objetivos específicos: identificar as atividades relevantes para o melhor desempenho; calcular os custos dessas atividades; analisar a participação percentual dos custos das atividades que agregam valor em relação ao custo total da escola.

Para cumprir estes objetivos, o artigo foi estruturado em mais cinco seções: esta introdução onde se contextualiza e define-se a questão que orienta a presente pesquisa, bem como os objetivos a serem atingidos; na próxima apresenta-se a revisão da literatura acerca da evolução, objetivos e elementos dos custos no setor público, bem como do custeio baseado em atividades; na seção 3 consta a descrição da metodologia empregada neste estudo; na seção 4 descreve-se a análise de dados da pesquisa; e o último capítulo compreende as conclusões sobre o estudo realizado e indicações para futuras pesquisas e, por fim, as referências utilizadas.

## **2 Fundamentação teórica**

### **2.1 Evolução histórica**

A implementação da contabilidade de custos para as entidades públicas brasileiras é recente, apesar de se encontrar ditames legais desde meados da década de 60 (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). No entanto, a Lei 4.320/64, quando aborda a implantação de um sistema de custos, trata, tão somente, dos serviços industriais através de seus artigos 85 e 99.

A obrigatoriedade só foi ampliada através da Lei 101/2000 por meio de seus artigos 4º e 50º, tornando uma ferramenta de uso para toda a contabilidade.

Mesmo com estas determinações legais, até o ano 2010, era raro o órgão público que se utilizava de informações de custos, porque, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistemática e uniformemente para toda a administração pública federal (MACHADO; HOLANDA, 2010).

A discussão sobre a adoção de custos no setor público só tomou força após a convergência às normas internacionais. Este processo teve início, oficialmente, a partir da publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº 18/2008 e, também, no mesmo ano, com a emissão pelo Conselho Federal de Contabilidade das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP (CRUVINEL; LIMA, 2011).

Neste sentido, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 16.2, aprovada pela Resolução CFC N.º 1.129/08, houve mudanças nos subsistemas contábeis que representam a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público. O objetivo foi orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social, onde o subsistema financeiro foi incorporado pelo subsistema patrimonial, instituindo-se o de custos com o objetivo de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Entretanto, somente através da Resolução CFC N.º 1.366/11 foi dado um melhor detalhamento do sistema de informações de custos do setor público – SICSP, bem como destaque para o valor dessa informação para fins gerenciais, além dos aspectos legais.

Principalmente em um momento da transformação da administração pública brasileira, que vem tentando dar foco maior aos resultados, à ampliação da transparência das ações governamentais, assim como a identificação de novas formas de prover os serviços públicos (REZENDE; CUNHA; CARDOSO, 2010).

Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho (MACHADO; HOLANDA, 2010).

## 2.2 Objetivos dos custos no setor público

O item 3 da Resolução CFC N.º 1.366/11, que aprovou a NBCT 16.11 cita os seguintes objetivos para o Sistema de Custos no Setor Público - SICSP de bens e serviços:

[...]

(b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

[...]

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Deste modo, a informação de custos no setor público pode ser usada como ferramenta de comparação da gestão de diferentes instituições, servindo como forma de mensurar a eficiência do gasto público, bem como a análise de implantação de determinada atividade de sucesso em outras instituições.

Segundo Machado e Holanda (2010, p. 797), um dos principais objetivos do sistema de custos do governo federal é:

Maior eficiência operacional — a produção de bens e serviços pelo Estado deve se submeter a algumas avaliações, quanto às maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores, que permitam identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos; quanto à avaliação do desempenho das pessoas e organizações (inclusive outros entes e ONGs); quanto à identificação de economias com despesas correntes (CF, art. 39, §7o) e também quanto ao custo/benefícios das ações. A análise comparativa das diversas maneiras de realizar o mesmo produto com custos menores. Assim, facilita a identificação de ineficiências e oportunidades de redução de gastos; avaliação de resultado e desempenho, bem como *benchmarking* e identificação de atividades de baixo valor agregado;

Assim, o conhecimento dos custos das atividades pelo gestor é importante, pois poderá avaliar como eles estão sendo incorridos, e assim eliminar ineficiências, oferecendo serviços de melhor qualidade com custos menores.

Neste mesmo sentido, Cardoso, Aquino e Bitti (2011) citam que nas entidades públicas, a utilidade da informação está associada ao uso que os gestores fazem dela, dentre os quais: gerenciar atividades ou programas, mensurar o desempenho de um programa, formulação de orçamento, execução de orçamento, precificação ou determinação de taxas, custeio, análise de privatização ou terceirização, frequência de uso da informação e número de relatórios contendo informações de custo.

A implantação de um sistema de informações de custos afigura-se como estratégia crucial para que o orçamento público e o planejamento governamental se direcionem para as mudanças necessárias. Mais ainda, o aprendizado sobre o que funciona e o que não funciona, obtido mediante a aferição da relação entre custos e resultado. (REZENDE; CUNHA; CARDOSO, 2010).

### 2.3 Elementos do Sistema de Custos no Setor Público

Segundo a NBC T 16.11, aprovada pela Resolução CFC N.º 1.366/11, o SICSP é apoiado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio.

A norma define sistema de acumulação como à forma a qual os custos são acumulados e alocados aos bens e serviços, estando relacionados ao fluxo físico e real da produção.

Serviços públicos que são prestados de forma contínua como ensino, assistência médica, distribuição da justiça, cuidado com a segurança pública e a defesa nacional, entre outros, requerem um sistema de acumulação de custos por processo. (MACHADO; HOLANDA, 2010)

Ainda segundo a NBC T 16.11, o sistema de custeio está vinculado ao modelo de mensuração, podendo os agentes de acumulação ser custeados de acordo com diferentes unidades de medidas, de acordo com as necessidades. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão. Já o método de custeio se refere ao modo de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades

podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado. (MACHADO; HOLANDA, 2010)

Segundo o item 16 da Resolução CFC Nº 1.366/11 é necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e programáticos).

O rateio dos custos indiretos pode ser feito de acordo com as características do objeto de custo, podendo ser: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

O Relatório Final da Comissão Interministerial de Custos (2005) estabelece que os custos são determinados pela natureza dos serviços prestados e são afetados pelo modelo de gestão específico de cada organização. Logo, tipos de organizações diferentes devem ter sistemas de custos diferentes.

#### 2.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

As mudanças na gestão do dinheiro público passam também por mudanças no custo da gestão dos custos. Vechia (2001) afirma que o custeio baseado em atividades (*Activity Based Cost - ABC*) “é um método de custeio que apura o custo das atividades que integram o processo produtivo e o relaciona aos produtos ou serviços em função de direcionadores de custos”. Para Raupp (2010) o custeio baseado em atividades seria de fácil aplicação para o setor público, uma vez que é comum a separação dos serviços públicos por atividades, por seus custos não serem consumidos por produtos, mas pelas próprias atividades.

O sistema ABC atribui os custos indiretos às atividades específicas de um processo de fabricação de um produto ou serviço (ELDENBURG; WOLCOTT, 2007). De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007) o custeio baseado em atividades difere dos métodos tradicionais pelos custos não serem de produção; alguns custos podem ser excluídos do produto; diversos acumuladores de custos serem utilizados e; pelas taxas de atividade basearem-se no nível de atividade à capacidade plena.

O processo de implantação passa por etapas que a literatura difere em seu número entre cinco (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007) a sete etapas (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Porém, as principais são: identificar os objetos de custeio; identificar as atividades; atribuição de custos às atividades; apuração de direcionadores para cada conta de custeio e; cálculos e alocação de custos de cada atividade ao objeto de custo (ELDENBURG; WOLCOTT, 2007).

Por não fazer divisões dos custos indiretos entre os produtos, mas pelas atividades este método de custeio é considerado mais coerente para determinação dos custos, contribuindo assim para aprimorar um sistema de gestão (CUNHA; HAUSSMANN; GRIESHABER, 2009). A principal desvantagem deste método destaca-se a sua complexidade e seu alto custo, sendo necessário frequentemente coletar, validar e registrar dados de diversas atividades e em muitos casos o benefício

para tomada de decisão pode não compensar os dispêndios (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

Diante de todo o exposto entende-se que a utilização de uma ferramenta moderna e completa como o ABC em uma instituição pública de ensino é relevante pela necessidade de apropriar custo para as atividades desenvolvidas na mesma, em especial aquelas consideradas mais importantes para melhorar o desempenho e avaliar a qualidade do gasto público.

### **3 Metodologia de pesquisa**

O presente estudo quanto aos objetivos pode ser categorizado como pesquisa descritiva, por procurar estabelecer relação entre variáveis, além de observar fatos, registrá-los, analisa-los, classifica-los e interpretá-los (BEUREN, 2009).

Quanto aos procedimentos, foi realizado um estudo multicaso. Segundo Gil (2008) um estudo de caso caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de poucos objetos de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados sobre o assunto. Beuren (2009) afirma que pode-se executar um estudo de caso com dois ou mais sujeitos sem a necessidade de comparação entre os mesmos, constituindo um estudo multicaso.

Quanto a abordagem o presente estudo é qualitativo por tentar explorar e entender o significado que os indivíduos ou grupo atribuem a um problema social ou humano, onde os dados são tipicamente coletados no ambiente do participante e a conclusão escrita tem uma estrutura flexível (CRESWELL, 2010).

Quanto à população de instituições de ensino fundamental, existem 62 escolas municipais na cidade de Natal. Para o estudo foram escolhidas três das que obtiveram os melhores desempenhos das séries iniciais, nas últimas 3 edições do IDEB, levando em conta os seguintes critérios:

- a) a que teve a maior nota na última avaliação (2011): Professor Antônio Campos e Silva;
- b) a que teve a maior média nos últimos três anos (2007; 2009 e; 2011): Professor Ascendino de Almeida e;
- c) a que obteve o maior crescimento percentual nos exames entre 2007 e 2011: Monsenhor Joaquim Honório.

Uma vez selecionadas as instituições, foram agendadas visitas de campo para levantar informações acerca de suas funcionalidades, pois as escolas não possuíam uma administração baseada em atividades. Segundo Maher (2001) os contadores não podem implantar o sistema ABC se não conhecerem bem as operações da entidade e que para identificar as atividades que direcionam custos, se faz necessário torna-se parte da equipe dos diversos departamentos. Desse modo, foram feitas entrevistas com os funcionários e diretores das escolas no período de maio e junho do ano de 2014 para identificar as atividades que em suas opiniões foram responsáveis pelo bom desempenho no IDEB.

Os dados financeiros foram obtidos através da Secretaria Municipal de Educação - SME e pelas prestações de contas elaboradas pelas direções das escolas a fim de conhecer os gastos relativos a materiais e gastos dos diferentes grupos de atividades, no entanto, verificou-se durante o trabalho que as escolas não possuíam controle dos materiais consumidos nas diversas atividades (com exceção da atividade de simulado) e pela impossibilidade de utilizar um método de rastreio ou rateio adequado, foram levados em consideração apenas o custo da mão de obra direta, até mesmo por ser o custo mais relevante dessas atividades.

De posse de todas essas informações, passou-se à tabulação dos dados através do Microsoft Excel, a fim de segregar os custos por atividade considerada relevante e demonstrar o seus respectivos impactos no custo total da unidade de ensino.

#### 4 Análise de resultados

Atualmente as escolas têm autonomia na gestão de valores recebidos por meio de transferências municipal e federal. Pela fonte municipal são oriundos do Plano de Desenvolvimento da Escola - PDE e dos Recursos do Orçamento do Município - ROM, e pela fonte federal por meio do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE e por programas como Atleta na Escola, Acessibilidade e Mais Educação.

Além dessas verbas recebidas por meio de transferências diretas, a SME efetua diretamente o pagamento de toda a folha dos servidores efetivos, temporários e dos terceirizados, do consumo de água, energia e telefone, bem como fornece os fardamentos dos alunos.

##### 4.1 Escola Municipal Professor Ascendino de Almeida

Esta escola alcançou as metas projetadas do IDEB nas últimas três avaliações, obtendo 4,8, 4,9 e 5,2 respectivamente, sendo a escola que alcançou a melhor média nos últimos 3 anos. A sua infraestrutura é composta por 13 salas de aulas entre o 1º ao 5º ano, nos turnos matutino e vespertino, possuindo 661 alunos matriculados.

Os recursos recebidos através de transferências dos orçamentos municipais e federais seguem no quadro abaixo:

Recursos Recebidos (R\$)								
Origem	PDE		ROM		FNDE		Atleta na Escola	
Natureza	Custeio	Capital	Custeio	Capital	Custeio	Capital	Custeio	Capital
Valor	13.300,	5.700,	6.114,25	6.114,25	9.216,	6.144,00	1.342,	0,00
Subtotal	19.000,00		12.228,50		15.360,00		1.342,00	
Total Fonte	<b>31.228,50</b>				<b>16.702,00</b>			
<b>Total Geral</b>	<b>47.930,50</b>							

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 1 – Valores recebidos diretamente por transferências

Estes recursos são recebidos para serem utilizados durante todo o ano e são gerenciados pelas próprias escolas, divididos em custeio e capital. Observa-se que 65,15% foram oriundos do orçamento municipal e 34,85% do federal, totalizando o valor de R\$ 47.930,50.

Já as despesas pagas diretamente pela SME constam no Quadro 2 abaixo.

Descrição	Valor (R\$)
Professores (46) – mês	107.370,86
Outros servidores (9) – mês	17.135,52
Terceirizados (16) – mês	27.481,76
Água, Energia e Telefone (média) – mês	3.230,00

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 2 – Despesas financiadas diretamente pela SME

Em posse dos dados financeiros, se faz necessário conhecer quais atividades foram desenvolvidas para esta escola, segundo entrevista com os diretores e



funcionários, as atividades relatadas como as mais relevantes para obtenção da maior média nas últimas avaliações do IDEB foram: acompanhamento pedagógico semanal, recreio lúdico e simulados da Prova Brasil.

O Acompanhamento Pedagógico Semanal consiste em reuniões semanais com os professores de cada sala a fim de avaliar o desempenho e cumprimento do programa. O principal objetivo desses encontros é a sistematização e controle do fazer pedagógico.

O coordenador pedagógico, juntamente com os professores de cada ano, passam um dia por semana discutindo as práticas pedagógicas a serem adotadas, assim como as atividades de ensino a serem desempenhadas na semana seguinte. Com esse intuito, avaliam os resultados das atividades propostas na semana anterior, buscando metodologias mais eficientes para transmissão do conteúdo e estabelecendo as metas de ensino para todas as turmas do mesmo nível, além de discutir sobre os alunos com maiores dificuldades e com necessidade de acompanhamento especial.

Esse encontro ocorre em um dia letivo comum, mas os alunos não ficam sem aula, neste dia são ministradas aulas de artes, ensino religioso e educação física, que possuem professores específicos para estas disciplinas. Por exemplo: nas segundas-feiras os professores do primeiro ano se reúnem e os alunos de todas as turmas do primeiro ano têm aulas de ensino religioso, artes e educação física.

Os custos dessa atividade foram calculados usando como base os salários dos coordenadores pedagógicos e professores das disciplinas de ensino religioso, artes e educação física, uma vez que estes substituem os docentes no momento da realização da reunião. O valor calculado para essa atividade foi de R\$ 10.250,78. Considerando os 10 meses letivos, chega-se ao valor de R\$ 102.507,80.

No Recreio Lúdico os alunos têm um acompanhamento durante o intervalo das aulas. É comum nas escolas um intervalo de 30 minutos para os alunos comerem, descansarem e brincarem. Segundo a direção da referida escola, os alunos chegavam cansados e dispersos após o recreio. Então, decidiu-se controlar o intervalo.

Em todas as turmas, os professores acompanham os alunos até o refeitório e, após terem recebido a merenda escolar, os levam de volta para a sala de aula para ingerir o alimento fornecido. Isso tudo leva 10 minutos. Nos outros 20 minutos, as crianças vão para o pátio brincar.

Esse momento de brincadeira também é monitorado. Três professores por dia ficam com os alunos durante todo o intervalo controlando as brincadeiras, evitando brigas e promovendo atividades recreativas como gincanas e atividades de aprendizado. Para este acompanhamento ocorre um rodízio entre os docentes, ficando 3 deles monitorando o intervalo inteiro e os demais descansam esses 20 minutos.

Para o cálculo desta atividade, identificou-se o valor gasto com mão-de-obra direta por intervalo, ou seja, o valor gasto em um recreio com os professores, que foi de R\$ 26,92. O cálculo é explicado conforme o Quadro 3 a seguir:

Total da folha de professores	78270,58
Total de minutos por mês de funcionamento da escola	11.440
Gasto com professores por minuto	6.841834725
Valor de 1 professor em 1 minuto – considerando 34 professores	0,19
13 professores em 10 minutos de recreio	24,70
3 professores em 20 minutos de recreio	11,40
<b>TOTAL por Recreio Lúdico</b>	<b>36,10</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 3 – Memória de cálculo do gasto com professores por minuto

O valor total da folha de professores utilizado neste cálculo difere do total do Quadro 2 devido a alguns docentes estarem alocados em atividades administrativas.

Considerando que a escola teve 200 dias letivos no ano, chega-se a um total de 400 recreios ao longo do período letivo. Portanto, o total da atividade para o ano foi de R\$ 14.440,00.

Os Simulados foram realizados com intuito de preparar os alunos para a Prova Brasil, pois o resultado desta é um dos itens utilizados no cálculo do desempenho no IDEB.

Segundo a direção, a maioria dos alunos não possui conhecimento do que seja um gabarito, ou como funciona a prova. Então, os professores das turmas que irão prestar o exame prepararam simulados. Eles foram aplicados uma vez por semana durante os dois meses que antecederam a realização do exame.

Os custos, portanto, se devem a realização de oito simulados, em quatro turmas cada, chegando a aplicação de 32 provas ao todo. Cada simulado demorou uma hora para ser aplicado. O custo da aplicação de todos os simulados em mão-de-obra foi de R\$ 364,80. De papel, gastou-se 5.000 folhas de papel, de preço R\$101,90 – valor esse adquirido no orçamento fornecido pela escola. Portanto, o total para essa atividade é de R\$ 466,70.

Atividades	R\$	%
Acompanhamento Pedagógico Semanal	102.507,80	5,36
Recreio Lúdico	14.440,00	0,75
Simulados da Prova Brasil	466,70	0,02
Total	117.414,50	8,56

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 4 - Resumo das atividades que agregam valor na escola

Pode-se perceber pelos valores apresentados que a atividade de Acompanhamento Pedagógico é a que demanda mais alocação de recursos por se configurar em um trabalho contínuo de melhoramento e acompanhamento do proceder dos docentes em sala de aula, acreditando-se ser responsável por impacto considerável na Prova Brasil e também responsável por 5,36% dos recursos da escola em um ano. Portanto, de grande significância.

Já o Recreio Lúdico e o Simulado são atividades que, embora julgadas relevantes ao resultado na Prova, não demandam tantos recursos, sendo estratégias interessantes para serem utilizadas por qualquer escola. Somando, representam 0,77% dos recursos totais.

#### 4.2 Escola Municipal Antônio Campos

A Escola Municipal Antônio Campos obteve a maior nota na última avaliação entre as escolas públicas do município de Natal, alcançando a pontuação de 5,5. Nas avaliações anteriores ela tinha obtido 4,7 em 2007 e 5,6 em 2009, a sua infraestrutura é composta por 6 salas de aulas que são utilizadas nos turnos matutino e vespertino, tendo 339 alunos matriculados.

Os recursos recebidos por transferências ao qual as escolas tem autonomia, seguem no Quadro 5 abaixo:

Escola Professor Antônio Campos e Silva (R\$)								
Origem	PDE		ROM		FNDE		Mais Educação	
Natureza	Custeio	Capital	Custeio	Capital	Custeio	Capital	Custeio	Capital
Valor	11.200,00	4.800,00	3.855,75	3.135,75	5.388,00	3.592,00	31.528,83	0,00
Subtotal	16.000,00		6.991,50		8.980,00		31.528,83	
Total Fonte	<b>22.991,50</b>				<b>40.508,83</b>			
<b>Total Geral</b>	<b>63.500,33</b>							

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 5 – Valores recebidos diretamente por transferências

Observa-se que 36,21% dos recursos foram oriundos do orçamento municipal e 63,79% do federal, totalizando o valor de R\$ 63.500,33, a maior parte dos recursos são oriundos do programa Mais Educação que proporciona atividades curriculares nos dois turnos para uma parcela dos alunos.

Já as despesas pagas diretamente pela SME constam no Quadro 6 abaixo:

Descrição	Valor (R\$)
Professores (29) – mês	70.875,73
Outros servidores (6) – mês	12.530,96
Terceirizados (15) – mês	26.530,95
Água, Energia e Telefone (média) – mês	2.638,00

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 6 – Despesas financiadas diretamente pela SME

Em entrevista com a diretora da escola e funcionários, chegou-se a estas atividades como mais relevantes para o bom desempenho: Clube do Livro, Carrinho Itinerante e Caderno Volante.

O Clube do livro se dá semanalmente com a participação de todas as turmas. Os pais dos alunos são chamados para participar da atividade, onde todos leem um pouco – pais, alunos e professor. São 4 horas mensais destinadas a essa atividade. Todas as 12 turmas param durante uma hora, uma vez por semana, para realizar essa atividade. Dividindo-se o total gasto com professores em sala de aula em um mês (\$48.091,28) pelos 11.440 minutos correspondentes ao funcionamento da escola em um mês, obtém-se um custo de R\$4,203783/min. Logo, ao mês, considerando 4 horas de atividade ao todo, chega-se ao valor de R\$1.008,91.

O carrinho itinerante consiste em um carrinho de supermercado com livros pedagógicos que passa de sala em sala para que os alunos leiam com a supervisão dos professores. Para tanto, procedeu-se à mesma alocação de custos. Contabilizando as horas de mão-de-obra dos professores, que seriam 4 em um mês, totalizando um custo de R\$ 1.008,91.

O caderno volante funciona com cálculos semelhantes. A atividade consiste em um caderno que os alunos levam para casa para escrever um texto, esse texto é corrigido pelo professor que, através de entrevista com um deles, estimou-se que a média de correção de toda uma turma é de 1 hora. Logo, alocou-se o valor de R\$ 1.008,91 para a correção, somando-se ao valor da compra dos cadernos dos alunos, comprados pela administração do colégio. O valor dos cadernos para o ano foi de R\$ 1.322,10. O valor total da atividade por mês é de R\$ 1.008,91 (de mão-de-obra) mais 132,21 (cadernos em um mês), totalizando R\$ 1.141,12.

Atividades	R\$	%
Clube do livro	10.089,07	0,71
Carrinho intinerante	10.089,07	0,71
Caderno volante	11.411,18	0,80
<b>Total</b>	<b>31.589,32</b>	<b>2,23</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 7 - Resumo das atividades que agregam valor na escola

Todas as atividades desenvolvidas pela Antônio Campos são de baixo custo, porém foram consideradas relevantes pelas características de estímulo à leitura. Com esse incentivo desde cedo, os alunos aprenderiam a ler cada vez melhor com o tempo, estando preparados para prestar a prova e conseguir melhores notas. Podem-se considerar atividades interessantes e facilmente replicáveis pelo baixo custo associado a elas, atingindo 2,23% do total dos recursos anuais escolares.

#### 4.3 Escola Municipal Joaquim Honório

A Escola obteve o maior crescimento percentual entre o primeiro e último exame do IDEB, saindo de 3,2 em 2007 para 5,3 em 2011, tendo um crescimento de 65,63%. Ela possui 8 salas de aulas entre os níveis 3º ao 5º ano, funcionando nos turnos matutino e vespertino, tendo 367 alunos matriculados.

Os recursos recebidos por transferências seguem no Quadro 5 abaixo:

Escola Monsenhor Joaquim Honório (R\$)								
Origem	PDE		ROM		FNDE		Acessibilidade	
Natureza	Custeio	Capital	Custeio	Capital	Custeio	Capital	Custeio	Capital
Valor	11.200,	4.800,	3.394,75	3.394,75	6.300,	2.700,	8.000,	2.000,
Subtotal	16.000,00		6.789,50		9.000,00		10.000,00	
Total Fonte	<b>22.789,50</b>				<b>19.000,00</b>			
<b>Total Geral</b>	<b>41.789,50</b>							

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 8 - Valores recebidos diretamente por transferências

Observa-se que 54,53% dos recursos foram oriundos do orçamento municipal e 45,47% do federal, totalizando o valor de R\$ 41.789,50.

Já as despesas pagas diretamente pela SME constam no Quadro 9 abaixo:

Descrição	Valor (R\$)
Professores (32) – mês	68.699,31
Outros servidores (9) – mês	18.294,40
Terceirizados (16) – mês	26.530,95
Água, Energia e Telefone (média) – mês	9.654,00

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 9 – Despesas financiadas diretamente pela SME

Em entrevista realizada com a diretora da escola e com um funcionário presente, foram apontadas as seguintes atividades: Simulado da Prova Brasil, Roda de Leitura e Aula de Reforço.

Quanto ao simulado, aplicaram-se oito para cada uma das três turmas de quinto ano que o colégio possui. Portanto, 48 horas mensais foram necessárias. O total de gasto com professores em sala de aula é R\$ 61.915,92. Cada professor custa à escola 0,186628 centavos por minuto, o que apresenta um total de R\$ 537,49. De papel utilizado para a aplicação das provas, foram utilizadas 4.000 folhas, de custo total de R\$ 81,52. Logo, total de R\$ 619,01.

A Roda de Leitura é realizada uma vez por semana, alternando-se as turmas que participam dela. Dessa forma, ocorrem apenas 4 horas dessa atividade por mês. Chegando ao valor total mensal de R\$44,79.

A aula de reforço é ministrada por duas professoras do quadro da escola, cujas remunerações somadas chegam a R\$ 4.786,89.

Atividades	R\$	%
Simulado	619,01	0,04
Roda de Leitura	438,00	0,03
Aula de Reforço	47.868,90	3,15
Total	48.925,91	3,22

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 10 - Resumo das atividades que agregam valor na escola

As atividades de Simulado e Roda de Leitura são de baixo custo e, como comentado anteriormente nas outras escolas com atividades similares, são responsáveis, segundo a diretora, por parte das boas notas apresentadas e apresentam um total de 0,07% do total de recursos gastos.

A aula de reforço é a atividade de maior custo, pois foram alocados os salários das duas professoras responsáveis pela atividade na escola, constituindo 3,22% do total de recursos da escola. Apesar de ser um montante mais significativo, foi apontado pela escola como uma atividade de efeito considerável, pois esse acompanhamento extra possibilitaria que alunos com maiores dificuldades e dúvidas pudessem ser ajudados, contribuindo para a melhoria dos alunos da escola como um todo, alcançando, assim, melhores resultados na Prova Brasil.

## 5 Considerações finais

A contabilidade de custos vem assumindo um papel importante nas entidades públicas, os gestores tem buscado utilizar dessa ferramenta para tomada de decisões, buscando tornar mais eficientes os serviços por estes prestados, diminuindo custos e eliminando ineficiências existentes.

A adoção do ABC proporciona mecanismos de avaliação de resultados, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria de suas atividades.

Assim, os resultados encontrados poderão ser utilizados como *benchmarking* para outras escolas com o objetivo de melhorar os seus desempenhos.

Com relação às atividades, observou-se pequena variação entre elas nas escolas estudadas. Percebe-se um padrão no que tange a realização de simulados e incentivo à leitura.

Observa-se que para a realização das atividades as escolas não precisam de recursos extras aos que já possuem, na verdade, se trata de uma melhor forma de gerenciamento ao alocá-los em atividades pedagógicas diferenciais.

Convém registrar que na mensuração dos custos não foram incluídos materiais consumidos, com exceção na atividade de simulados, pelo motivo da escola não ter

mecanismos de controle sobre esses nas diversas atividades e pela impossibilidade de se utilizar métodos de rastreamento ou rateio adequados.

No entanto, espera-se contribuir para desenvolvimento metodológico do processo de mensuração e avaliação de atividades que agregam valor para os serviços sob a responsabilidade do poder público e correspondente avaliação de desempenho.

Como recomendação para pesquisas futuras, pode-se comparar as atividades desempenhadas em escolas com baixo desempenho no IDEB, a fim de verificar se a falta de alguma atividade de fato gera impacto no resultado. Sugere-se aumentar o número de observações para analisar mais profundamente a relação custos e desempenho. Outra possibilidade seria estudar a viabilidade de implantação de alguma atividade aqui descrita para outra instituição e acompanhar o impacto de tal ação no desempenho dos alunos.

## Referências

ASSESSORIA DE IMPRENSA DO INEP/MEC. **Ideb 2011: Brasil continua a avançar**. Inep. 2011. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/web/portal-ideb/portal-ideb>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

BEUREN, Ilse Maria, et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988\\_11.02.2014/CON1988.pdf](http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_11.02.2014/CON1988.pdf) Acesso em: 25/05/2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 25 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n 4.320, de 17 de março de 1964 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 25 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. **Relatório final**. 2005. Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes\\_tecnicas/publicacoes/Relatorio\\_Final\\_da\\_Comissao\\_de\\_Custos.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes_tecnicas/publicacoes/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf)>.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli; BITTI, Eugenio José da Silva. **Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro**. Revista Administração Pública — Rio de Janeiro 45(5):1565-586, Set./out. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº 1.129/08, NBC - T16.2 patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre>> acesso em 20 de maio de 2014.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC Nº 1.366/11, NBC - T 16.11 sistema de informação de custos do setor público. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre>> acesso em 20 de maio de 2014.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Trad. Magda Lopes; consultoria, supervisão e revisão técnica Dirceu da Silva. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010. 296p.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. **Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade.** REPEC Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 5, p. 69-85, 2011.

CUNHA, Paulo R.; HAUSSMANN, Darcilê C. S.; GRIESHABER, Cleyton L. Aplicação do método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador, v. 3, n. 2, p. 49-64, maio/ago. 2009.

DUNCOMBE, Willian; RUGGIERO, John; YINGER John; **Alternative approaches to measuring the cost of education.** *Holding Schools Accountable*, p. 327-356.

ELDENBURG, Leslie. G; WOLCOTT, Susan. K. **Gestão de custos:** como medir, monitorar e motivar o desempenho. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FARENZENA, Nalú; MACHADO, Maria Goreti Farias. **O custo das escolas públicas municipais:** resultados de uma pesquisa e implicações políticas. Revista Brasileira de Política e Administração da Educação, v. 22, p. 277 – 290. 2006.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric. W; BREWER, Peter C. Contabilidade Gerencial. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

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 Administração Pública — Rio de Janeiro 44(4):791-820, jul./ago. 2010.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. Trad. José Evaristo dos Santos. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 905p.

MEYER, John W.; RAMIREZ, Francisco O.; RUBINSON, Richard; BOLI-BENNETT, John **The world educational revolution, 1950-1970.** Sociology of Education, v. 50, p. 242 – 257. 1977.

RAUPP, Fernando Maury. **Proposta de Implementação de Custeio Baseado em Atividades no Legislativo Municipal.** Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 23 - 30, set./dez. 2010.

REZENDE, Fernando. CUNHA, Armando. CARDOSO, Ricardo Lopes. **Custos no Setor Público.** Revista Administração Pública — Rio de Janeiro 44(4):789-90, jul./ago. 2010.

SOUBBOTINA, Tatyana P. **Beyond Economic Growth:** Introduction to Sustainable Development. 2 ed. Washhington, DC: The World Bank. 2004.

VECHIA, Rosangela Della. **Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamentação fundamentada no custeio baseado em atividades em uma instituição de ensino a distância.** 2001. 211 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina. 2001.