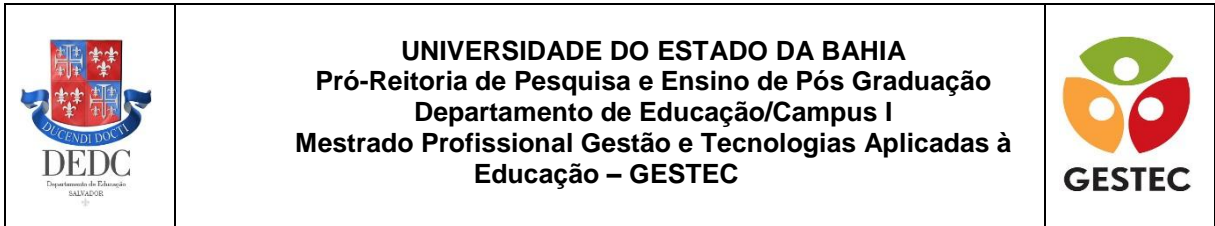


JOSÉ VIROLI CHAVES

**Construção de um modelo para o gerenciamento dos
custeios de formação dos alunos do Instituto Federal
Baiano**

**Salvador
2017**



JOSÉ VIROLI CHAVES

**Construção de um modelo para o gerenciamento dos
custeios de formação dos alunos do Instituto Federal
Baiano**

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional Gestão e Tecnologias Aplicadas à Educação, tendo Área de Concentração 1: Gestão da Educação e Redes Sociais e como Linha Temática: Planejamento e Avaliação aplicados à Educação.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio H. Fialho

**Salvador
2017**

C512 Chaves, José Virolli

Construção de um modelo para o gerenciamento dos custos de formação dos alunos do Instituto Federal Baiano/ José Virolli Chaves.

_ Salvador: UNEB, 2017.

136 f.: il. color; 30 cm..

Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Tecnologias Aplicadas à Educação) – Programa de Pós-Graduação em Gestão e Tecnologias Aplicadas à Educação, Universidade do Estado da Bahia/UNEB, Salvador-Ba, 2017.

Orientador: Dr. Sérgio H. Fialho.

1. Formação de Alunos. 2. Gerenciamento de Custos. 3. Método de Custeio. I. Autor. II. Título. III. Universidade do Estado da Bahia.

CDU: 37:657.4


FOLHA DE APROVAÇÃO

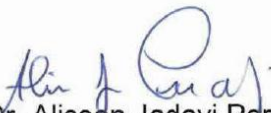
“CONSTRUÇÃO DE UM MODELO PARA O GERENCIAMENTO DOS CUSTEIOS DE FORMAÇÃO DOS ALUNOS DO INSTITUTO FEDERAL BAIANO”

JOSÉ VIROLI CHAVES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação (*Stricto Sensu*) Gestão e Tecnologias Aplicadas à Educação, Área de Concentração I – Gestão da Educação e Redes Sociais, 30 de agosto de 2017, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Gestão e Tecnologias Aplicadas à Educação, pela Universidade do Estado da Bahia, composta pela Banca Examinadora:


Prof. Dr. Sérgio Hage Fialho
Universidade do Estado da Bahia – UNEB
Doutorado em Administração
Universidade Federal da Bahia – UFBA


Prof.^a Dr.^a Nádia Hage Fialho
Universidade do Estado da Bahia - UNEB
Doutorado em Educação
Universidade Federal da Bahia – UFBA


Prof. Dr. Alisson Jadavi Pereira da Silva
Instituto Federal Baiano - IFBaiano
Doutorado em Ciências Agrárias
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB

DEDICATÓRIA

A Sofia e Júlia, razão de todas minhas conquistas.

Aos meus irmãos e amigos, que sempre incentivaram e acreditaram em minha capacidade de realizar sonhos e superar obstáculos.

A Cacilda, pelo companheirismo e parceira de todas as horas.

RESUMO

CHAVES, José Virolli. **Construção de um modelo para o gerenciamento dos custos de formação dos alunos do Instituto Federal Baiano**. Salvador, 2017. Dissertação (Mestrado Profissional Gestão e Tecnologias Aplicadas à Educação) – Universidade do Estado da Bahia, Salvador, 2017.

A gestão dos custos na administração pública é fundamental para que os gestores possam, através das informações fornecidas pelos sistemas, tomar decisões gerenciais que viabilizem uma gestão eficiente, eficaz e econômica e também para manter a sociedade informada de como os recursos públicos estão sendo utilizados na prestação de serviços e no fornecimento de produtos pelos órgãos públicos. Diante desse contexto, o presente estudo tem como objetivo principal elaborar uma estratégia para o gerenciamento dos custos de formação dos alunos do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF Baiano), tendo como recorte o Campus Guanambi. Quanto à metodologia, **trata-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e de campo, a qual teve como base a técnica do grupo focal**. Após extensa pesquisa bibliográfica e documental, o grupo focal selecionou o método de gerenciamento dos custos Custeio Baseado em Atividades, por ser considerado o mais indicado para empresas e instituições que têm como característica principal um elevado custo indireto. O método foi customizado no âmbito do grupo focal para o contexto do IF Baiano e aplicado experimentalmente no campus Guanambi, tendo seus resultados gerenciais analisados neste trabalho. Finalmente, a partir da análise da experiência de aplicação do método no campus Guanambi, foi formulado e validado no grupo focal o Guia para Implementação do Custeio ABC na Apuração dos Custos no IF Baiano, produto final deste trabalho.

Palavras-chave: **Custos. Método de Custeio. Custeio Baseado em Atividades.**

ABSTRACT

CHAVES, José Virulli. Construction of a model for the management of training costs for the students of the Federal Institute of Bahia. Salvador, 2017. Dissertation (Professional Master's Degree in Management and Technologies Applied to Education) - State University of Bahia, Salvador, 2017.

The management of costs in public administration is fundamental so that managers can, through the information provided by the systems, make managerial decisions that enable efficient, effective and economical management and also to keep society informed of how public resources are being used in the Provision of services and in the supply of products by public bodies. In view of this context, the main objective of this study is to develop a strategy for the management of the training costs of the students of the Baiano Federal Institute of Education, Science and Technology (IF Baiano). As for the methodology, this is a bibliographic, documentary and field research, which was based on the focus group technique. After extensive bibliographical and documentary research, the focus group selected the cost-management method based on activities, because it is considered the most appropriate for companies and institutions that have as main characteristic a high indirect cost. The method was customized within the focus group for the context of IF Baiano and experimentally applied at the Guanambi campus, and its managerial results were analyzed in this work. Finally, from the analysis of the application experience of the method at the Guanambi campus, the Guide for Implementing ABC Costing in the Cost Analysis at the Baiano IF was formulated and validated in the focus group, the final product of this work.

Keywords: Costs. Method of Costing. Activity Based Costing.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Investimento Capital IF Baiano	25
Quadro 2 - Gastos Gerais e Despesas de Pessoal e Encargos Sociais IF Baiano	38
Quadro 3 - Tipos de Direcionadores	55
Quadro 4 - Quadro sinótico do Custeio por Atividade	58
Quadro 5 - Quadro sinótico de Implementação do Custeio ABC	63
Quadro 6 - Quadro sinótico da Integração dos Módulos dos Sistemas	70
Quadro 7 - Quadro sinótico Conta Única Tesouro Nacional	80
Quadro 8 - Quadro sinótico da Distribuição dos Custos das Atividades	82
Quadro 9 - Metodologia do Desenvolvimento da Pesquisa	85
Quadro 10 - Evolução do número de matrículas no IF Baiano (campi)	94
Quadro 11 - Valores oriundos da Ação 20RL, utilizados pelo campus Guanambi entre 2014 e 2016	95
Quadro 12 - Evolução das despesas liquidadas com locação de mão-de-obra (2014, 2015 e 2016)	113
Quadro 13 - Comparação das variações da Ação 20RL, Locação de Mão-de-obra e Alunos matriculados pelo SISTEC (2014, 2015 e 2016)	114
Quadro 14 - Comprometimento da Ação 20RL (Desp. de custeio) com as despesas de mão-de-obra	116
Quadro 15 - Comparação de índices-padrão	116
Quadro 16 - Quartil e mediana	117
Quadro 17 - Gasto com mão-de-obra por real aplicado em investimento em 2014, 2015 e 2016 (comparação vertical e horizontal)	119

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Matrículas presenciais pelo SISTEC (campus Guanambi – 2012 a 2016)	94
Gráfico 2 – Recurso da Ação 20RL destinado ao campus Guanambi (2012 a 2016)	96
Gráfico 3 - Relação Custo Ação 20RL por alunos matriculados (SISTEC)	96
Gráfico 4 - Percentual acréscimo/decréscimo Ação 20RL/alunos matriculados em relação a 2015	97
Gráfico 5 - Total de recursos liquidados na Ação 20RG (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	99
Gráfico 6 - Relação custo Ação 20RG por alunos matriculados no SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	100
Gráfico 7 - Total de despesas de capital liquidadas - Campus Guanambi (2012 a 2016)	101
Gráfico 8 - Relação custo do investimento por alunos matriculados no SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	102
Gráfico 9 - Percentual acréscimo/decréscimo de investimento por aluno matriculado no Campus Guanambi - 2016 em relação a 2015	102
Gráfico 10 - Total de despesas correntes liquidadas - Campus Guanambi (2012 a 2016)	103
Gráfico 11 - Relação custo das despesas correntes por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	104
Gráfico 12 - Percentual acréscimo/decréscimo das despesas correntes por alunos matriculados no Campus Guanambi em 2016 com relação a 2015	105
Gráfico 13 - Total de despesas liquidadas na Ação 2994 no campus Guanambi (2012 a 2016)	106
Gráfico 14 - Relação custo da Ação 2994 por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	107
Gráfico 15 - Percentual acréscimo/decréscimo da Ação 2994 por alunos matriculados no Campus Guanambi ano de 2016 em relação a 2015	107
Gráfico 16 - Total de despesas liquidadas na Ação 4572 (capacitação de recursos humanos) no campus Guanambi (2012 a 2016)	108

Gráfico 17 - Relação custo da Ação 4572 (capacitação de recursos humanos) por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	110
Gráfico 18 - Percentual acréscimo/decrécimo Ação 4572 por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	110
Gráfico 19 - Total de despesas liquidadas para locação de mão-de-obra no campus Guanambi (2012 a 2016)	111
Gráfico 20 - Relação custo da locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	112
Gráfico 21 - Percentual acréscimo/decrécimo locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC, Campus Guanambi, ano de 2016 em relação a 2015	112
Gráfico 22 – Quantidade de pessoal Técnico-Administrativo em Educação: Campi Guanambi e Senhor do Bonfim	113
Gráfico 23 – Variação horizontal (Técnico Administrativo em Educação)	114
Gráfico 24 – Variação vertical (Técnico Administrativo em Educação)	115
Gráfico 25 – Total de gastos com locação de mão-de-obra por cada real (\$) investido Ação 20RL	118
Gráfico 26 - Relação custo da locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC (IF Baiano – 2012 a 2016)	120
Gráfico 27 - Relação custo da locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC (IF Baiano, 2012 a 2016)	121
Gráfico 28 - Percentual acréscimo/decrécimo locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC - Campus Guanambi, ano de 2016 em relação a 2015	121
Gráfico 29 - Total de despesas liquidadas na Ação 20TP - Pessoal Ativo da União no campus Guanambi	122
Gráfico 30 - Relação custo da Ação 20TP - Pessoal Ativo da União por alunos matriculados pelo SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)	123
Gráfico 31 - Percentual acréscimo/decrécimo Ação 20TP - Pessoal Ativo da União por alunos matriculados no Campus Guanambi, ano 2016 em relação a 2015	123
Gráfico 32 - Gráfico comparativo das despesas por exercício dos anos de 2012 a 2016	124
Gráfico 33 - Comparativo relação salários pagos por aluno matriculado através do SISTEC (2012 a 2016)	125
Gráfico 34 - Percentual acréscimo/decrécimo salários pagos por alunos matriculados - IF Baiano, em 2016 em relação a 2015	125

Gráfico 35 – Variação das despesas (2016/2014)	126
---	------------

LISTA DE FLUXOGRAMAS

Fluxograma 1 – Dinâmica do IDHM	24
Fluxograma 2 - Módulo Protocolo	72
Fluxograma 3 - Módulo Almoxarifado – SIGA-ADM	74
Fluxograma 4 - Módulo Requisição de Veículos	76
Fluxograma 5 - Módulo SIGA-Patrimônio	78

LISTA DE EQUAÇÕES

Equação (1) – Relação Ação 20RL/aluno	97
Equação (2) – Relação Ação 20RG/aluno	99
Equação (3) – Relação investimento por aluno	101
Equação (4) – Custo de despesas correntes por aluno	103
Equação (5) – Relação Ação 2994/aluno	106
Equação (6) – Relação Ação 4572/aluno	109
Equação (7) – Relação custo médio anual por aluno	111
Equação (8) – Índice de comprometimento (%) com despesas com locação de mão-de-obra	116
Equação (9) – Locação de mão-de-obra por cada real (R\$) aplicado em Investimento	118
Equação (10) – Relação Ação 20TP/aluno	122
Equação (11) – Relação custo médio anual da despesa de pessoal por aluno matriculado	125

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
CEFET	Centro Federal de Educação Tecnológica
CFO	Custos Fixos Operacionais Alocados aos Produtos
CONIF	Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica
CV	Custo Variável Total do Produto
DASP	Departamento Administrativo do Setor Público
DV	Despesa Variável em Relação à Despesa
EPCT	Educação Profissional, Científica e Tecnológica
FPNQ	Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IF BAIANO	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano
LOA	Lei Orçamentária Anual
MARE	Ministério de Administração e Reforma do Estado
MBC	Movimento Brasil Competitivo
MBM	Margem Bruta Modificada
MEC	Ministério da Educação
MP	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PBQP	Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PIB	Produto Interno Bruto
PQPAP	Programa da Qualidade e Participação na Administração Pública
RENAPI	Rede de Pesquisa e Inovação em Tecnologias Digitais
RL	Receita Líquida do Produto
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SETEC	Secretaria de Educação Profissional, Científica e Tecnológica
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIGA	Sistema Integrado de Gestão Acadêmica
SIGEPE	Sistema de Gestão de Pessoas
SIMEC	Sistema Integrado de Monitoramento, Execução e Controle

SISTEC	Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
Uneds	Unidade Descentralizada de Ensino
UO	Unidade Orçamentária

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17
1 REFERENCIAL TEÓRICO	22
1.1 Gestão Pública e Gerencialismo	22
1.2 Gestão de Desempenho e Gestão de Custos	34
1.3 Métodos de Custeio	39
1.3.1 Custeio Variável	45
1.3.2 Custeio por Absorção	46
1.3.3 Custeio por Absorção Parcial	47
1.3.4 Custeio por Absorção Parcial Modificado	48
1.3.5 Custeio por Absorção Integral – Custeio Pleno	49
1.3.6 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	50
1.4 Diferenciais e Requisitos para Implementação do Método ABC	59
1.4.1 Diferenciais do Método ABC	59
1.4.2 Requisitos Organizacionais para Implementação do Método ABC	60
1.4.3 Requisitos Operacionais para Implementação do Método ABC	64
1.5 Contexto Geral e de Gestão de Informações do IF Baiano	68
1.5.1 SIGA-ADM – Módulo Protocolo	70
1.5.2 SIGA-ADM – Módulo Almoxarifado	73
1.5.3 SIGA-ADM – Módulo Requisição de Veículos	75
1.5.4 SIGA-ADM - Módulo Patrimônio	77
1.5.5 Sistema Integrado de Administração Financeira	78
2 METODOLOGIA	84
3 APLICAÇÃO EXPERIMENTAL DO MÉTODO NO CAMPUS DE GUANAMBI .	92
3.1 Alunos Matriculados pelo SISTEC	93
3.2 Ação 20RL	94
3.3 Ação 20RG	98
3.4 Investimentos	100
3.5 Despesas Correntes	103
3.6 Ação 2994 – Assistência Estudantil	105
3.7 Ação 4572 - Capacitação de Recursos Humanos	108
3.8 Despesas com Locação de Mão-de-Obra Terceirizada	111
3.9 Despesas com Locação de Mão-de-Obra no IF Baiano	120

3.10 Despesas com a Ação 20TP - Pessoal Ativo da União	122
CONSIDERAÇÕES FINAIS	127
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	132
APÊNDICE 1 - Guia para implementação do Custeio ABC na apuração dos custos no IF Baiano	136

INTRODUÇÃO

A trajetória da educação profissional começou durante a colonização do Brasil, iniciada em 1530, tendo como primeiros aprendizes os indígenas e os negros. Com a descoberta do ouro em Minas Gerais, foram criadas, nas primeiras décadas do século XVII, as Casas de Fundição e Moeda, nas quais os contemplados para o ensino especializado eram os filhos de homens brancos empregados da própria casa. Ainda durante o mesmo período, foram criados os Centros de Aprendizagem de Ofícios nos Arsenais da Marinha do Brasil.

Em 1785, no entanto, sob alegação de que o Brasil era essencialmente agrícola, a Coroa Portuguesa proibiu a existência de fábricas, tornando nula a atuação de centros de aprendizagem. Assim, a retomada da educação profissional só veio a acontecer depois da chegada da família real portuguesa, em 1808, com a criação, pelo poder público, do Colégio das Fábricas, cujo objetivo era a educação dos artistas e aprendizes oriundos de Portugal.

O novo marco da Educação Profissional foi a publicação, cem anos depois, do Decreto nº 787, de 11 de setembro de 1906, pelo então Presidente do Estado do Rio de Janeiro, Nilo Peçanha, através do qual, foram criadas quatro escolas profissionais.

Em 23 de setembro de 1909, Nilo Peçanha assumiu a Presidência do Brasil e criou, através do Decreto nº 7.566, dezenove Escolas de Aprendizes e Artífices. Quase 20 anos depois, em 1927, o Congresso Nacional sancionou o Projeto de Fidélis Reis, que previa o oferecimento obrigatório do ensino profissional no país.

Dez anos mais tarde, incluído na Constituição de 1937, que foi a primeira a tratar especificamente de ensino técnico, profissional e industrial em seu artigo 129, o ensino profissional ganhou um novo e importante impulso. Nesse mesmo ano, através da Lei 378, as Escolas de Aprendizes e Artífices foram transformadas em Liceus Profissionais (ensino profissional de todos os ramos e graus), e depois em Escolas Industriais e Técnicas, através do Decreto nº 4.127, de 25 de fevereiro de 1942. Em 1959 essas escolas ganham, como autarquias, autonomia didática e de gestão.

Entre os anos de 1978 e 1994, através das leis 45 e 8.948, respectivamente, as Escolas Técnicas Federais e as Escolas Agrotécnicas Federais são transformadas em Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs). Em 29 de dezembro de 2008, através da Lei nº 11.892, os 31 Centros Federais de Educação Tecnológica

(CEFETs), as 75 Unidades Descentralizadas de Ensino (Uneds), as 39 Escolas Agrotécnicas, as sete Escolas Técnicas Federais e as oito escolas vinculadas a universidades deixaram de existir para formar os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

Atualmente, a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica é composta por 41 instituições, sendo 38 Institutos Federais de Educação, dois Centros Federais de Educação Tecnológica e o Colégio Pedro II. Estão matriculados hoje na Rede mais de um milhão de estudantes, que contam com uma força de trabalho de cerca de 60 mil servidores e previsão para um total de 772 unidades até 2018.

Os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia estão em plena expansão, aportando uma soma considerável de recursos. Entre 2010 e 2016, o total dos recursos destinados aos Institutos Federais atingiu a casa dos 12 bilhões de reais. Nos anos de 2014 e 2015, apesar de na Lei Orçamentária Anual (LOA) continuar a tendência de crescimento dos recursos, na prática, ocorreu corte no orçamento durante a execução (existia o orçamento na LOA, mas não foi dada a autorização para realizar os gastos). Em 2016, o corte já veio expresso na LOA, ocorrendo uma redução expressiva, chegando aos 25%.

Com o cenário de expansão da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica, houve um aumento considerável no número de alunos matriculados nos diversos cursos, tanto na modalidade Presencial como na modalidade À distância.

O crescimento substancial dos Institutos em um curto espaço de tempo, somado à crise na economia brasileira, além de outros fatores, influenciaram no aparecimento de inúmeros problemas como infraestruturas físicas inadequadas, elevado índice de evasão escolar, recursos insuficientes para manutenção etc., que, conforme relatórios de auditoria interna, são algumas das dificuldades encontradas pelos gestores.

Diante de tantos problemas e com o intuito de ofertar serviços de natureza social de qualidade, de interiorizar a educação técnica-profissional e de promover a inclusão social, surge a conscientização e a necessidade de utilizar ferramentas contábil-administrativas mais eficientes para atingir os objetivos da instituição.

Objetivos tão ambiciosos, em contexto de reduções no orçamento dos Institutos - causa maior de todos os problemas citados - levaram os gestores do

segmento da educação a procurar meios que facilitem o gerenciamento dos recursos, promovendo ajustes e adaptações na forma de administrar.

A expectativa é que ferramentas contábil-administrativas eficientes possam promover a viabilidade de ações úteis à tomada de decisão relativa ao processo de gestão, e aos resultados esperados pelo público interno e externo.

Nessa ótica, a questão relacionada ao gerenciamento dos custos passou a ser de extrema importância no âmbito dos Institutos Federais de Educação. O cenário de recursos escassos e de demanda crescente impele os gestores a buscarem formas e maneiras eficientes no auxílio à detecção do chamado “Valor Público”, conforme Mauss e Souza (2008, p. 30); ou seja, do valor dos serviços prestados à população (tangíveis) e das imagens que a população tem da Administração Pública (intangíveis).

Nesse contexto, o presente trabalho tem a pretensão de fornecer aos gestores um modelo de informações que servirá como instrumento importante para os diferentes níveis de planejamento, para tomada de decisões mais alinhadas com a realidade e para melhor controle dos processos relacionados ao gerenciamento dos custos.

Diante da abrangência do tema, nota-se que as ferramentas disponibilizadas pelos atuais sistemas de controle gerencial no âmbito do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF Baiano) são inadequadas para fornecer dados consolidados, que evidenciem os setores ou atividades em situação crítica dentro das unidades que fazem parte do Instituto.

Os controles se mostram falhos porque não mostram a exatidão e a diferenciação dos custos com os recursos disponibilizados para pagamento dos salários de técnicos administrativos, professores, material de consumo e demais atividades desenvolvidas na Instituição. Não há, portanto, um método aplicado ao controle gerencial dos custos no âmbito do IF Baiano.

Segundo Nakagawa (2012, p. 41), os métodos de custeio já eram usados por contadores desde 1800 e início de 1900, mas foi no período da Revolução Industrial que se intensificou o seu uso. Depois das indústrias, foram utilizados também pelos gestores das empresas e instituições de prestação de serviços, objetivando maior controle e melhor planejamento.

Na implantação de uma metodologia de custeio, principalmente nas instituições de educação, os gestores encontrarão vários obstáculos. Um dos maiores será, certamente, a disponibilidade de pessoas com capacitação e experiência para tal empreitada.

Atualmente, os orçamentos são planejados sem levar em consideração a série histórica dos gastos, e raramente os custos são vinculados à produção de bens e serviços finalísticos. Para sanar os vários problemas enfrentados pelos Institutos, não basta apenas a implantação de um sistema de custeio, necessita-se também de gestores técnico-profissionais capacitados. Isso porque, a grande maioria das instituições de ensino concentram as atenções na atividade-fim, em detrimento da atividade-meio, que é tão importante quanto. Na verdade, elas são engrenagens que não funcionam uma sem a outra.

Entre os vários tipos de métodos de custeios, Mauss e Souza (2008, p. 33), destacam o Custeio Baseado em Atividades (ABC), um método bastante complexo, porque avalia e mensura os custos dos serviços em todo o processo de desenvolvimento, produção e comercialização. Por isso, envolve dispendiosas e demoradas análises dos objetos de custeio e dos processos das operações.

O método de Custeio Baseado em Atividades vem se destacando entre os estudiosos Maus e Souza (2008), Martins (2010), Nakagawa (2012) pela possibilidade de identificação dos custos nas várias atividades desenvolvidas dentro e fora das instituições.

Por todos os motivos apresentados, o desenvolvimento deste trabalho requereu sustentação em pesquisa empírica de caráter bibliográfico e documental para seleção do método de custeio mais adequado, a partir da seguinte pergunta de pesquisa: **qual o método de custeio mais adequado para levantamento do custo-aluno e para apurar o custo médio anual das despesas correntes e de capital por aluno matriculado no SISTEC no IF Baiano, tendo como recorte o Campus Guanambi?**

A resposta a essa questão de pesquisa permitiu a elaboração de uma proposta de implantação do método selecionado, baseada na análise dos requisitos técnicos e organizacionais para essa implantação, customizando para o contexto do atual ambiente de informações do IF Baiano. No processo de desenvolvimento desta proposta, pretende-se chegar à apuração experimental do valor do custo-aluno.

O objetivo geral deste trabalho é, portanto, **o desenvolvimento de uma**

sistemática de aferição dos custos de formação do aluno no IF Baiano, com teste de campo no campus Guanambi e formalização final de um guia para implementação da gestão dos custos no IF Baiano.

Os objetivos específicos são:

- Avaliar os métodos de custeio disponíveis e selecionar o mais adequado para o IF Baiano;
- Avaliar o desempenho e os limites dos atuais sistemas de informação relacionados ao gerenciamento dos custos de formação dos alunos no contexto do IF Baiano;
- Definir os parâmetros e procedimentos necessários à implementação experimental do método selecionado, no âmbito do IF Baiano;
- Produzir as informações necessárias à implementação do método;
- Identificar o valor do custo do aluno no IF Baiano, tendo como recorte o Campus Guanambi;
- Avaliar a implementação experimental e elaborar recomendações para implementação definitiva do gerenciamento de custos.

Esta pesquisa é apresentada em cinco seções e um Apêndice. A primeira é constituída por esta introdução, que apresenta uma contextualização do problema, a pergunta de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos; a segunda trata do referencial teórico; a terceira é composta pela metodologia de pesquisa; na quarta seção são descritos os resultados da aplicação experimental do método ao campus de Guanambi e na quinta seção são extraídas as considerações finais do trabalho. finalmente, o trabalho conclui com a apresentação, como Apêndice, do Guia para a Implementação do Custeio ABC na Apuração dos Custos no IF Baiano.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Gestão Pública e Gerencialismo

Nos últimos anos, o Brasil vem aumentando o gasto público em escala proporcional ao Produto Interno Bruto (PIB). Segundo Fraga (2016), as despesas do Governo Geral (administração direta, indireta e as empresas públicas dependentes de todas as esferas de governo) representam, em média, 38% do PIB em uma economia que cresceu, também em média, cerca de 3,1% ao ano, entre os anos de 1999 e 2014. Comparada a países emergentes e em desenvolvimento, que tiveram crescimento econômico em média de 5% ao ano, com gastos anuais de 25% do PIB, no mesmo período, nota-se uma proporção inversa para o Brasil: menor crescimento econômico e maior gasto público.

As despesas do Governo Federal, que em 2006 representavam 16,7% do PIB, evoluíram 2,9 pontos percentuais. Em 2015, essas despesas atingiram 19,6% do PIB. Observa-se que tanto as despesas diretas do governo geral (administração direta, indireta e as empresas públicas dependentes de todas as esferas do Executivo – Federal, Estadual e Municipal) quanto às oriundas do governo federal (administração direta, indireta e as empresas públicas dependentes da esfera do Executivo Federal) consomem uma fatia considerável do PIB.

Países com economia avançada, como Canadá, Israel e Alemanha têm gastos públicos próximos dos 40% do PIB. Já os Estados Unidos atingem um percentual de 37%. O Brasil tem, portanto, gastos comparáveis aos dos países desenvolvidos; porém, os resultados desses investimentos são baixos, quando comparados a esses mesmos países.

Assim, ao tomar como referência o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), confirma-se os baixos resultados, pois, enquanto Alemanha, Estados Unidos, Canadá e Israel estão no grupo dos países com desenvolvimento humano muito elevado, classificados respectivamente, em 6º, 8º, 9º e 18º lugar e IDH com valor de 0,916, 0,915, 0,913 e 0,894, o Brasil encontra-se classificado na 75ª posição apresentando IDH com valor de 0,755 (RELATÓRIO DO DESENVOLVIMENTO HUMANO, 2015, p. 230 e 231).

O IDH foi desenvolvido pelo economista paquistanês Mahbud UI Haq, e desde 1993 é utilizado pela Organização das Nações Unidas (ONU), através do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), como ferramenta para medir a qualidade de vida da população mundial. Para isso, utiliza três parâmetros: grau de escolaridade, longevidade e renda.

O cálculo do IDH é feito por meio da média geométrica dos três parâmetros; ou seja, multiplicam-se os três (grau de escolaridade, longevidade e renda) e, em seguida, calcula-se a raiz cúbica do resultado. Quanto mais próximo de um for o resultado (já que a variação vai de 0 a 1), maior é o IDH de um país.

Assim, baseado nesse método, países que atingem até 0,499 pontos são considerados de baixo desenvolvimento; os que atingem de 0,500 até 0,799, de médio desenvolvimento, e de alto desenvolvimento nações que atingem acima de 0,800. No entanto, mesmo sendo considerado pela ONU como um dos melhores métodos para a avaliação das políticas públicas, o IDH não deve ser usado como único meio de medição do desenvolvimento humano de uma nação. Devem ser considerados outros parâmetros, como por exemplo, a distribuição de renda; é o caso do Brasil, que, apesar de ter uma renda per capita considerável, apresenta uma situação de evidente desigualdade na distribuição dessa renda.

Assim, em 2012, buscando adequar a metodologia do IDH Global ao contexto brasileiro e também buscando indicadores mais adequados para avaliar as condições dos municípios e regiões metropolitanas, foi criado, pelo PNDU Brasil, Ipea e a Fundação João Pinheiro, o IDH Municipal (IDHM).

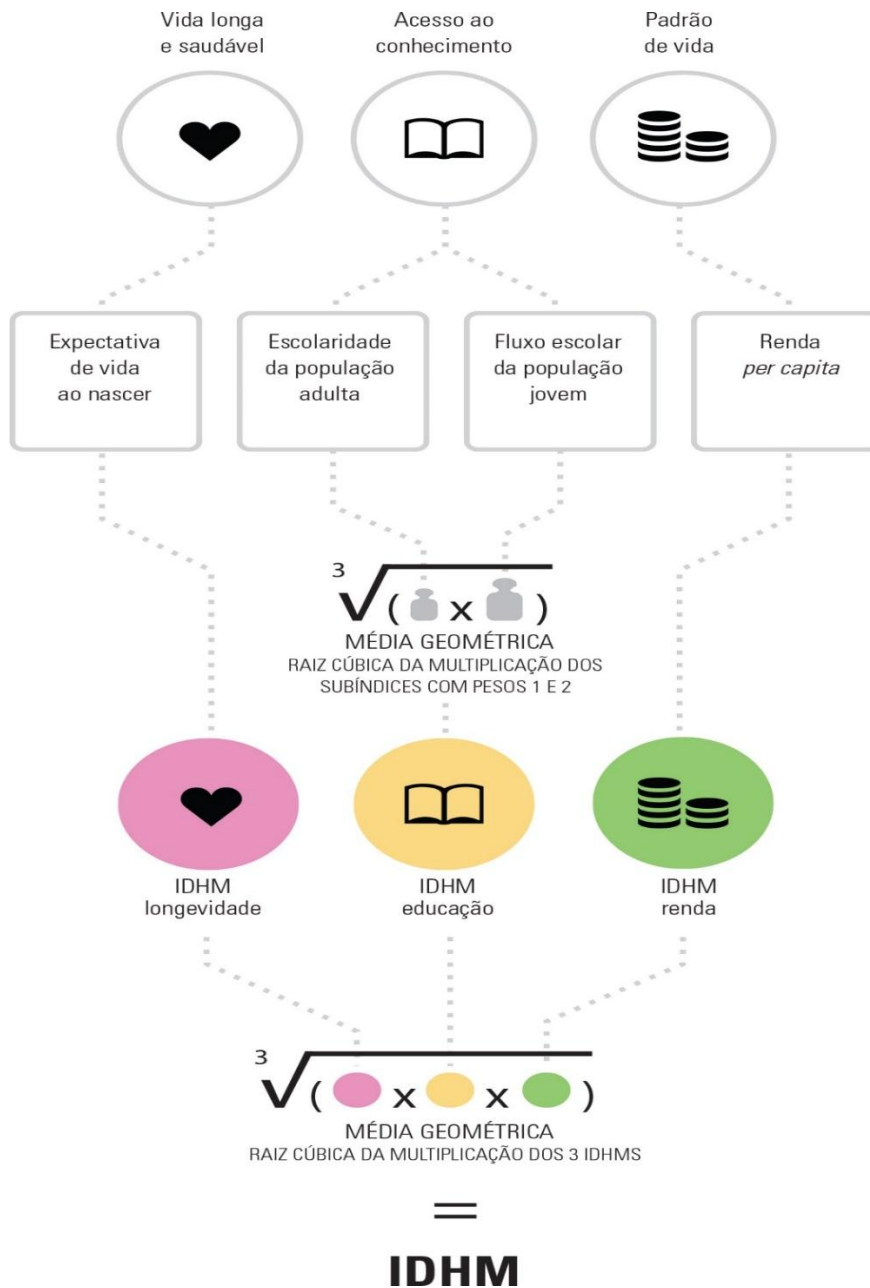
O IDHM é calculado levando em consideração os mesmos parâmetros do IDH Global (longevidade, educação e renda). A diferença é a adequação da metodologia global ao cenário brasileiro, utilizando indicadores nacionais.

Logo, o IDHM abarca três importantes dimensões do conhecimento humano: IDHM Longevidade, IDHM Educação e IDHM Renda. Essa nova metodologia, além de ser mais realista, pois trabalha dados dos municípios, popularizou o conceito de desenvolvimento com enfoque nas pessoas e tirou aquela visão de que o desenvolvimento se limitava somente ao crescimento econômico.

Outro benefício do IDHM foi a possibilidade de comparabilidade entre municípios, e conseqüentemente a competitividade saudável pela melhoria da vida das pessoas, através da implementação de políticas públicas no nível municipal.

No fluxograma a seguir, uma demonstração da dinâmica do IDHM:

Fluxograma 1 – Dinâmica do IDHM



Fonte: www.atlasbrasil.org.br

A situação brasileira vem se agravando com a crise política e econômica dos últimos anos, quando cortes importantes passaram a ser feitos nos gastos públicos, inclusive em áreas sociais, como educação e saúde. Com isso, o Brasil tende a se

distanciar ainda mais da classificação que o colocaria entre as nações de IDH elevado. Essa situação se evidencia também nos Institutos Federais de Educação, a exemplo do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF Baiano) que, conforme dados extraídos do Sistema Integrado de Monitoramento Execução e Controle (SIMEC), entre os anos de 2014 e 2016, contava com previsão de investimento de capital de R\$ 47.181.349,00, mas efetivamente foi realizado R\$ 27.881.449,64.

Quadro 1 – Investimento capital IF Baiano

Exercício	Unidade Orçamentária (UO)	Ação	Execução (R\$)		
			Dotação Atual	Empenhado	Liquidado
2014	26404 - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano	20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica	27.380.376,00	16.420.824,56	16.420.824,56
2015	26404 - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano	20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica	15.100.000,00	10.047.228,30	10.047.228,30
2016	26404 - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano	20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica	4.700.973,00	3.729.129,91	1.938.532,38
		Total Geral -	47.181.349,00	30.197.182,77	28.406.585,24

Fonte: SIMEC/MEC.

O motivo dessa queda de investimento foi, principalmente, o aumento dos gastos com custeio (manutenção) associado à redução dos recursos recebidos do governo federal.

Independente dos problemas específicos do Brasil, o cenário internacional atual da gestão pública é marcado pela acentuação do tema do equilíbrio fiscal como condição essencial para a recuperação, a médio prazo, da capacidade de investimento do Estado na dinamização das economias e no atendimento às demandas sociais. Nesse cenário, a gestão orientada à redução de custos e ao

aumento da produtividade afirma-se como um grande desafio dos gestores públicos em todos os países e cenários.

Historicamente, essa tendência vem ganhando destaque desde a forte crise econômica de 1970/80, iniciada na *New Public Management* ou Nova Administração Pública, movimento que começou na Europa e nos Estados Unidos. Conforme Denhardt (2015, p. 198), “em termos práticos, a crise fiscal da década de 1970 resultou em vários esforços para se produzir um governo que *funcionasse melhor e custasse menos*”. A partir dessa percepção, a administração pública vem passando por um processo de mudança e enfrentando a necessidade de criação de um estado eficiente, onde a estrutura organizacional mais coesa, a diminuição de custo e a transparência nas transações são fatores de extrema importância.

Conforme afirma Pereira (2012, p. 394), a questão central era como construir o Estado, como redefinir um novo Estado em um mundo globalizado. Esse movimento, inicialmente motivado pelas dificuldades econômicas globais, estende-se, e mostra a necessidade de uma administração pública mais ágil e flexível. A sociedade percebe que a saída é a permanente opção por um Estado cada vez mais eficiente. Essa mesma sociedade começa a cobrar dos administradores públicos mais responsabilidade com a utilização dos recursos públicos, e resultados gerenciais mais efetivos.

De acordo com Silva (2007, p. 102) “existe espaço para melhorar a atuação do setor público, em outras palavras, é possível diminuir a diferença de desempenho existente em relação ao setor privado”. Um exemplo claro, segundo a afirmação do autor, é a experiência ocorrida nos países mais desenvolvidos, como Suécia, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido. Nesses países, a reforma desencadeada pelo movimento da Nova Administração Pública é uma realidade.

Dos países citados, a Nova Zelândia foi um dos primeiros a fazer reforma profunda no setor público. Uma das principais mudanças ocorridas nesse país foi no foco da administração financeira, antes baseada no regime de caixa, essencialmente orçamentária e de aspectos legais, para o gerenciamento dos recursos de forma eficiente e eficaz.

Ainda citando a Nova Zelândia, Denhardt (2015, p. 198) afirma que:

A eficácia da agenda de reformas, assim como o sucesso de atividades comparáveis no Canadá, na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos, alertaram os governos de todo o mundo de que em toda a parte se buscavam novos padrões e se estabeleciam novos papéis.

Essas ideias foram captadas por outros países. A administração pública gerencial emergiu e se espalhou pelo mundo ganhando preferência em relação à burocrática. As atenções estavam direcionadas para redução dos gastos e para a proteção do patrimônio público contra a corrupção aberta.

Segundo Pereira (2012, p. 531), algumas características básicas definem a administração pública gerencial:

É orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados; pressupõe que os políticos e os funcionários públicos são merecedores de grau limitado de confiança; como estratégia, serve-se da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação; e utiliza o contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores públicos.

Em toda parte, a administração gerencial busca superar as limitações da administração burocrática, que tem como foco a concentração nos processos, procedimentos para contratação de pessoal, para compra de bens e serviços enquanto a gerencial visa os resultados.

No Brasil, a Nova Administração Pública inicia-se também motivada pela forte crise fiscal ocorrida entre as décadas de 1980 e 1990. Buscava-se novas soluções para os problemas agravados pela crise fiscal e social. Esse período foi marcado por um regime de altíssima inflação e grandes incertezas político-administrativas.

Antes dessa visão gerencial, o país vivia mergulhado em uma administração burocrática que surgiu com o propósito de substituir a administração patrimonialista. Na administração patrimonialista o patrimônio público e o privado não tinham uma distinção clara; havia uma total confusão entre o que era público e o que era privado. Conforme Nascimento (2010, p. 20), “o patrimonialismo é a característica de um Estado que não possui distinções entre os limites do público e do privado, e representou a prática comum nos governos absolutistas”.

Com o intento de sanar os problemas causados pela administração patrimonialista nasce a administração burocrática. Essa administração teve como princípios fundamentais a impessoalidade, a hierarquia funcional, a profissionalização do servidor público. Teve a intenção também de combater o nepotismo e a corrupção. Todavia, os benefícios esperados pela administração burocrática não se concretizaram conforme anunciado. Além disso, esse modelo de administração, além de conter processos lentos, tinha um custo elevado e baixa qualidade dos serviços prestados à sociedade.

Pode-se afirmar, portanto, que a Nova Administração Pública tem procedência decorrente do questionamento da população às diversas demandas que não eram atendidas de forma qualitativa, tais como educação, saúde, segurança pública. O cerne dessa nova administração era o aumento da qualidade dos serviços e a redução dos gastos públicos. Ainda conforme Nascimento (2010, p. 21), “o gerencialismo consiste na administração voltada para resultados, orientada para os anseios do cidadão/usuário”.

A implementação da primeira grande reforma da administração pública no Brasil, de caráter eminentemente burocrático, iniciou-se com a criação do Departamento Administrativo do Setor Público (DASP) em 1936. Esse departamento nasceu com a missão de definir e executar a política para o pessoal civil, incluindo aí a admissão por meio de concurso público e a capacitação técnica do funcionalismo, etc. Outro marco importante foi o Decreto-Lei nº 200, de 1967, instituído no governo do presidente Castelo Branco. Esse decreto, além de promover a instituição da racionalidade administrativa, o planejamento, o orçamento e o controle de resultado como princípios, promoveu também a descentralização da administração pública brasileira com a transferência das atividades de produção de bens e serviços para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Entretanto, entre o ano da criação do DASP (1936) e o ano da aprovação do Decreto-Lei nº 200 (1967), o Brasil passou de uma ditadura civil para uma ditadura militar.

O que diferencia as duas ditaduras é que na civil os governantes são formados por agentes civis, que contam com o apoio das forças armadas. Foi assim no governo de Getúlio Vargas, que aconteceu no período de 1930 a 1945; na militar, o comando do país fica totalmente nas mãos dos membros das Forças Armadas. No Brasil, a ditadura militar ocorreu entre os anos de 1964 e 1985.

Contrastando com bons exemplos de formas de controle, como a criação do DASP, o Decreto-Lei 200 e a manutenção da Lei 4.320/64, que estatuiu as normas gerais de direito financeiro, criada em março, ainda no governo de João Goulart, veio também a destruição do Estado de Direito e a imposição dos projetos e vontades de uma minoria, com o uso da força e da violência.

Segundo Gonçalves (2016, p. 78):

A ditadura militar é um regime de governo onde todos os poderes do Estado estão concentrados em um indivíduo, um grupo ou um partido. Na ditadura existe um pequeno grupo dirigente que assume o comando do país e impõe suas decisões sobre o restante da população com uso da violência. No caso

do Brasil, o grupo dirigente responsável pela tomada de todas as decisões era composto pelos os membros das Formas Armadas (exército, Marinha e Aeronáutica).

O golpe político-militar que derrubou a democracia ocorreu em 1º de abril de 1964, depondo o então presidente da república João Goulart. Assim que os militares assumiram o poder, quem passou a governar o país foi o presidente Castelo Branco, entre os anos de 1964 e 1967, cujo governo foi marcado pela instauração dos Atos Institucionais, além do início da longa e violenta caçada e repressão aos grupos políticos de esquerda.

Ainda segundo Gonçalves (2016, p. 79) os Atos Institucionais são:

Um conjunto de leis de exceção decretadas durante os governos militares brasileiros entre 1964 e 1985 (...) foram os principais instrumentos jurídicos criados pelos militares para tornar legais todas as suas decisões políticas e econômicas.

O primeiro Ato Institucional (AI-1) foi publicado em 1964 e sua principal característica era a transferência do poder político para Forças Armadas e também o estabelecimento de eleições indiretas para o próximo presidente.

Em 1965 foi decretado o Ato Institucional número 2 (AI-2). Esse ato manteve as eleições indiretas para presidente e a criação do bipartidarismo com a dissolução de todos os partidos políticos. Os partidos políticos criados foram a Aliança Renovadora Nacional (Arena), que representava o governo militar, e o partido político Movimento Democrático Brasileiro (MDB), representando a oposição. Esse Ato dava direito ao presidente de fechar o Congresso Nacional, colocando-o em recesso.

O terceiro Ato Institucional (AI-3) foi publicado em 1965 e além de manter as eleições indiretas para presidente, estendeu também para os cargos de governador e vice-governador. O governador, escolhido pelos militares indicava o nome dos prefeitos das capitais. Em seguida, as assembleias legislativas estaduais aprovavam o nome indicado.

O último Ato Institucional decretado no governo Castelo Branco foi o número 4 (AI-4), em 1966. Esse Ato teve como finalidade convocar o Congresso Nacional para votar e promulgar a Constituição de 1967. Essa ação de convocar o Congresso Nacional tentava criar a impressão, perante a Nação, de que as leis e a democracia continuavam funcionando no Brasil.

Após o governo militar de Castelo Branco, veio o do presidente Costa e Silva, período de 1967 a 1969. Esse governo teve como pontos principais o Ato Institucional

número 5 (AI-5) e o Milagre Econômico, e foi marcado por perseguições através da repressão, censura, tortura e sumiço dos que lutavam para reestabelecer a Democracia.

O AI-5, o mais violento e repressivo de todos os Atos, foi o meio “legal” para que os militares fizessem todas essas atrocidades. Esse Ato deu ao presidente da república a autorização para criar leis, anulando o Poder Legislativo. Foram suspensos também os direitos políticos e as garantias individuais e as imunidades das Magistraturas, além da determinação do estado de sítio por tempo indeterminado.

O outro marco do governo Costa e Silva foi o Milagre Econômico, ocorrido entre os anos de 1968 e 1973. O Brasil, que em 1968 tinha um PIB de 4%, atingiu em 1973 a casa dos 14%. Com esse desempenho do crescimento do PIB, o país passou a ser a oitava maior economia do mundo. O bom desempenho da economia foi utilizado pelos militares como propaganda positiva para conquistar o apoio da população, além de esconder a violência e enfraquecer os grupos políticos de oposição da época.

Com o afastamento do presidente Costa e Silva, por motivo de saúde, uma junta militar assumiu e escolheu o terceiro presidente da era militar, o general Emílio Garrastazu Médici.

O presidente Emílio Garrastazu Médici governou de 1969 a 1974, e o seu governo foi marcado pela famosa expressão “Anos de Chumbo”. Nesse governo, se intensificaram a violência e a repressão contra os grupos políticos, instituições e pessoas que se mostravam contra o regime militar. Os Atos Institucionais decretados juntamente com a Constituição de 1967 deram os meios “legais” para uma verdadeira caçada aos opositores.

Outro marco do governo de Emílio Garrastazu Médici foi a criação dos órgãos de inteligência, como por exemplo, O Departamento de Operações de Informações (DOI), o Centro de Operações de Defesa Interna (CODI) e o Departamento de Ordem Pública Social (DOPS). Todos criados para combater os opositores da ditadura militar.

O quarto presidente da ditadura militar foi Ernesto Geisel, que governou de 1974 a 1979. O fato que marcou seu governo foi o início da abertura política no país. Outro fato importante foi o fim do Milagre Econômico brasileiro.

Com o fim do Milagre Econômico, o governo promoveu o II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND). Esse plano tinha o objetivo de reverter os resultados negativos. Assim, foram feitos investimentos substanciais no setor petrolífero,

incluindo a extração de petróleo em águas profundas. Outra inovação importante nesse período foi o Programa Nacional do Álcool (Proálcool), quando o etanol passou a ser usado como combustível.

O quinto e último presidente da ditadura militar foi João Baptista Figueiredo, que governou durante o período de 1979 a 1985. Esse governo foi marcado pelas “Diretas já” e a Emenda Dante de Oliveira. Outro ponto importante do governo Figueiredo foi a aprovação da Lei da Anistia, tão abrangente que contemplou até os militares que torturaram e mataram opositores ao regime militar. Assim, em 1985, encerra-se um dos períodos mais sombrios da história do Brasil: a ditadura militar.

Dez anos depois do fim do regime militar, em 1995, acontece a segunda grande reforma da administração pública no Brasil, de caráter gerencial, com a publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado do Ministério de Administração e Reforma do Estado (MARE). Nesse documento, estavam as premissas da Nova Administração Pública. Um dos objetivos era contribuir para a formação de um Estado mais eficiente e forte, com ênfase na descentralização da estrutura organizacional do aparelho estatal e maior autonomia gerencial. Assim, introduzia novas formas de responsabilização dos gestores, como administração por resultados, controle das contas públicas e maior confiança da sociedade em relação a esses gestores.

Conforme Bresser Pereira (1999, p. 6):

A Reforma Gerencial de 1995 foi definida inicialmente no Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado. Nesse documento, após se constatar a ineficiência do serviço público existente no Brasil, desenvolve-se um quadro teórico para a reforma, inspirados nas reformas gerenciais que estão sendo implementadas desde a década de 80 em certos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Bresser Pereira (1999, p. 9) afirma ainda que “em síntese, a Reforma Gerencial da Administração Pública Brasileira, lançada em 1995, avançou nas três dimensões previstas pelo Plano Diretor: a institucional, a cultural e a gerencial”.

Segundo Maus e Souza (2008, p. 4)

“Os princípios e normas de administração elencados na Emenda Constitucional nº19, promulgada em 4 de junho de 1998 visava: impor o controle das finanças e direcionar as administrações à busca da eficiência gerencial e de uma gestão fiscal eficaz.”.

Atualmente, o modelo administrativo gerencial vem se consolidando em decorrência das transformações ocorridas na estrutura dos órgãos e instituições,

diminuição dos custos, descentralizações de serviços oferecidos à sociedade, criação das agências de regulação, etc.

Nesse processo de transformação da Administração Pública, que passou do Patrimonialismo à Burocracia, chegando até o Gerencialismo, o foco das ações desenvolvidas ficou equivalente ao da iniciativa privada. Buscava-se a eficiência e a eficácia. A diferença é que na iniciativa privada visa-se o lucro, e na Administração Pública o objetivo é o bem social por um custo baixo.

Assim, na Administração Pública, para alcançar a eficiência e a eficácia - como na iniciativa privada - e o bem comum para os cidadãos, com menor custo, foram criados diversos programas de gestão de qualidade, direcionados aos gestores da área pública.

Dentre os muitos programas criados, um dos mais efetivos é o Gespública. Nesse sentido, Vital (2003) destaca que a proposta de gestão de qualidade total no setor público, representada pelo Gespública, foi antecedida por várias iniciativas no mesmo sentido.

Em 1990, foi criado o Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade (PBQP), que visava à propagação de novas técnicas de produção, gestão e mudanças organizacionais; já em 1991, com o objetivo de reconhecer as organizações que atenderam ao critério de excelência na qualidade nas administrações, tanto das empresas privadas quanto das entidades públicas, foi criada a Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade (FPNQ); em 1997, numa tentativa de disseminar e tornar os conceitos da Administração Gerencialista mais eficientes e eficazes, foi implantado o Programa da Qualidade e Participação na Administração Pública (PQPAP). Também foram criados outros documentos para avaliar a gestão pública, como a Cartilha e Instrumento de Avaliação, publicada em 1998, e o Decreto 3.507, em 2000, que versava sobre o tema, e que foi revogado pelo Decreto nº 6.932 de 2009. Em 2001, para substituir o PBQP, foi formado o Movimento Brasil Competitivo (MBC), que abrangia Estado e empresas e tinha como objetivo difundir ações de qualidade e produtividade.

Ainda conforme Vital (2003), todos os programas e documentos criados com o intento de alavancar a qualidade não contemplavam em sua plenitude as características particulares da administração Pública e sim da iniciativa privada. Para

tentar resolver esse problema, foi criado em 2005 o Plano Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública), Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005.

O Gespública é um programa criado para apoiar o desenvolvimento e a implantação de soluções que permitam um contínuo aperfeiçoamento dos sistemas de gestão das organizações públicas e de seus impactos junto ao cidadão. Nele, estão elencados vários princípios e conceitos essenciais aos objetivos propostos:

- Foco no valor público entregue ao cidadão;
- Simplicidade;
- Agilidade;
- Economicidade;
- Escalabilidade e disponibilidade das soluções propostas;
- Adaptabilidade e aprendizado social;
- Abertura e transparência e
- Cooperação radical e intersetorial.

Dessa forma, o foco do Gespública é mobilizar a administração pública brasileira objetivando a geração de resultados.

Nesse processo de avanço nos estímulos que visam desenvolver a visão gerencial, deixa-se de focar só a legalidade das ações, passando a focar também na satisfação dos beneficiados pelos serviços. A visão estritamente legalista atende às necessidades somente das chefias e comissões.

A visão gerencial leva à aferição da qualidade dos serviços e do resultado alcançado. Através dessa aferição, será possível o controle e aperfeiçoamento dos serviços prestados. Assim, permite que os envolvidos no desenvolvimento das atividades saibam qual a sua contribuição para os resultados e quais as atividades que merecem maior investimento (alocação dos recursos públicos).

Trazendo a ideia de reforma gerencial para o Ministério da Educação (MEC), e mais especificamente para o IF Baiano, a pretensão deste trabalho, na linha da literatura até aqui abordada, será a construção de uma estratégia que auxilie o gerenciamento dos custos de formação dos seus alunos, de modo que os gestores tenham melhores condições para tomar decisões mais acertadas. Os problemas serão identificados durante o processo de produção e os gerentes terão condições de gerenciar e de serem avaliados ao final do processo.

1.2 Gestão de Desempenho e Gestão de Custos

A Gestão de Custos e a Gestão de Desempenho parecem complementar-se em um contexto mais amplo da Administração Gerencialista, que tem como proposta uma nova abordagem conceitual, procurando exatamente considerar a relação de interdependência entre essas duas modalidades de gestão.

Nesse processo de interdependência, as organizações públicas são impactadas com uma gestão que prima pela racionalização dos custos e por novas maneiras de acompanhamento do uso dos recursos. Os desafios para as instituições consistirão em desenvolver e utilizar novas ferramentas de gestão que garantam o gasto racional e eficiente, criando uma competitividade saudável entre instituições. Assim, fica claro enxergar a Gestão de Custos e a Gestão de Desempenho como instrumentos necessários na busca por alternativas eficientes para consolidação da Administração Gerencial.

Essa necessidade aflora, a partir da década de 1970, com as exigências impostas pela competitividade e, conseqüentemente, as mudanças no mundo do trabalho. Os avanços tecnológicos, aliados à economia expansiva, impõem desafios que não deixam dúvidas quanto à importância da profissionalização da gestão pública e das novas formas de quantificar os resultados. A Gestão de Desempenho proporciona esse novo olhar, substituindo os modelos adotados na Gestão Burocrática por outros mais adequados à nova conjuntura.

Conforme Souza, Mattos, Sardinha, Alves (2009, p. 262), “desempenho é ação intencional, decorrente da aplicação de potenciais e competências, que permite o alcance de resultados desejados”. Dessa forma, a Gestão de Desempenho refere-se ao desenvolvimento de competências necessárias para o alcance e manutenção de resultados efetivos nos serviços ofertados pelo Estado.

Para Desenardt (2012, p. 246), “uma nova maneira de se pensar a administração pública e a burocracia pode servir para transcender os limites do pensamento atual e abrir novas possibilidades para um serviço público de nível mais avançado”. Nessa perspectiva, Lawler (1996), apud Souza, *et al* (2009, p. 262), afirma que:

As três fontes de vantagem competitiva mais poderosas são a tecnologia, a arquitetura organizacional e as pessoas. No entanto, a arquitetura organizacional, apesar de assegurar efetividade organizacional, é concebida pelo homem. Por sua vez, a tecnologia, embora constitua uma poderosa

alavanca de negócios bem-sucedidos, depende das pessoas para garantir a sua plena utilização. Pessoas, portanto, são fontes decisivas para a obtenção da excelência.

Então, o olhar da Administração Gerencialista deve estar focado nos fatores tecnológicos, organizacionais inerentes à instituição. Entretanto, combinar fatores pessoais e fatores organizacionais e, principalmente, fatores relativos às pessoas, todos inerentes à instituição. Entretanto, combinar fatores pessoais e fatores organizacionais/tecnológicos significa avaliar as lacunas existentes, identificar as causas que provocaram as situações organizacionais, para posteriormente tomar as medidas necessárias para sanar os problemas, que na maioria das vezes são causados pela delegação incompatível com o perfil de competência e a desmotivação dos delegados, e pela ausência de integração e falta de nitidez quanto aos propósitos da delegação.

Resumindo, para uma boa Gestão de Desempenho, faz-se necessária a integração das pessoas, equipes e organização/tecnologia.

Souza *et al.* (2009, p. 274) destacam algumas vantagens relevantes na tomada de decisão no processo de Gestão por Desempenho, como:

- Geração de insumos relativos ao atendimento das necessidades do cliente;
- Alocação adequada dos recursos (humanos e financeiros);
- Nitidez quanto à definição das expectativas de desempenho, ou seja, o grau de contribuição esperada ao negócio;
- Reforço dos valores e das posturas que são valorizados na organização;
- Operacionalização de desempenhos esperados e obtidos, com nitidez;
- Divulgação do desempenho obtido em uma linguagem homogênea;
- Fortalecimento do vínculo entre recompensas e resultados;
- Criação de oportunidades de diálogo que fortalecem o relacionamento interpessoal e estimulam o desejo de mudanças pessoais;
- Sinalização de necessidades de ajustes às demandas do contexto;
- Estímulo ao autoconhecimento e o autodesenvolvimento a partir da identificação de pontos críticos que favorecem ou dificultam o desempenho, problemas de integração, socialização, gerenciamento e motivação, principalmente potenciais;
- Necessidades de treinamento e desenvolvimento;

- Necessidades de transferência.

Já a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 1995) apud Pollitt (1999, p. 52) cita uma série de processos ligados à Gestão por Desempenho, tais como:

- Estabelecer objetivos e metas de desempenho para programas, e em muitos casos dar-lhes publicidade;
- Dar aos gerentes responsáveis pelos programas a liberdade de implementar processos que atinjam esses objetivos e metas;
- Medir o nível real de desempenho com relação a esses objetivos e metas, e prestar contas dos mesmos;
- Alimentar com informações sobre o nível de desempenho o processo decisório de financiamento futuro de programas, de mudanças no conteúdo de programas ou de sua concepção, e da concessão de prêmios ou da aplicação de penalidades à organização ou aos indivíduos.

Logo, os conceitos e as vantagens relevantes apresentados, apesar de distintos em relação à gestão de custos, são a ela complementares. Por conseguinte, Brandão e Guimarães (2001, p. 12) afirmam que “as organizações modernas necessitam de mecanismo de avaliação de desempenho em seus diversos níveis, desde o corporativo até o individual”. Assim sendo, o ambiente nas organizações extremamente competitivo estabelece metas cada vez mais ousadas, com equipes, recursos e tempo cada vez mais reduzidos.

A Gestão de Desempenho, em uma visão mais geral, é um processo construído para unir o ambiente organizacional, interligando as áreas do setor produtivo, as equipes, os colaboradores e os gestores, por meio de planos elaborados sob o enfoque gerencial. Desse modo, uma forma de interligação é a utilização de indicadores que deem condições a uma atuação gerencial integrada, valorize os beneficiários dos serviços públicos, ofereça serviços de excelência e fluxo de trabalho consistente.

Continuando, Brandão e Guimarães (2001, p. 12) destacam que:

A Gestão de Desempenho faz parte de um processo maior de gestão organizacional, uma vez que permite rever estratégias, objetivos, processos de trabalho e políticas de recursos humanos, entre outros, objetivando a correção de desvios e dando sentido de continuidade e sustentabilidade à organização.

Portanto, um processo de Gestão de Desempenho efetivo não depende só de instrumentos e estratégias próprios, mas também de gestores que consigam interligar essa gestão a outras ferramentas, como por exemplo, à gestão de custos, pois a Nova Administração Pública Brasileira, em especial aplicada ao IF Baiano, requer um salto de qualidade, principalmente na forma de gerir os seus recursos.

Torna-se, então, indispensável o desenvolvimento de uma visão ampla, baseada em orientações organizacionais estratégicas, que interliguem todos os setores e atividades desenvolvidas na instituição, tendo em vista que, para a organização, a conquista da excelência na prestação dos serviços perpassa pela otimização dos custos e maximização da harmonia entre os processos, pela força de trabalho e por seus demais segmentos.

Para que ocorra a integração entre a Gestão de Desempenho e a Gestão de Custos, fazem-se necessárias a harmonização e vinculação das pessoas, equipes e organização, levando em conta que a burocratização e hierarquia excessivas inviabilizam essa harmonização. Elas imobilizam os indivíduos, as equipes, os segmentos e, conseqüentemente, a própria instituição, ao tempo em que criam obstáculos para o alcance das metas e dos objetivos estabelecidos. Logo, é de fundamental importância a escolha de um método de custeio, utilizando seus princípios como balizadores das informações que serão utilizadas no processo de Gestão de Desempenho e da Gestão de Custos. O critério para a escolha do método mais adequado perpassa por uma análise minuciosa do planejamento orçamentário, do que foi realizado desse planejamento, do perfil dos gastos com custeio (despesas com compras, manutenção, salários etc.) e do cálculo da depreciação dos bens.

Em se tratando de instituições de ensino, sabe-se que a maior parte dos custos é indireta. Um bom exemplo disso é a participação das despesas com pessoal e encargos sociais que, em 2014, representaram em torno de 32% do orçamento disponibilizado pelo Governo Federal para o segmento Educação (BOLETIM LEGISLATIVO, 2015).

Notoriamente, quando a referência é o IF Baiano, o percentual de gastos com pessoal e encargos sociais é bem mais expressivo. Tanto que, em 2015, conforme mostra tabela abaixo, atingiu o patamar de 73% de todo o recurso descentralizado para esse instituto (SIMEC, 2015); essa é uma característica das empresas e instituições que têm como produto a oferta de serviços.

Quadro 2 – Gastos gerais e despesas de pessoal e encargos sociais - IF Baiano

Unidade Orçamentária (UO)	Ação	Execução (R\$)	
		Empenhado	Percentual
26404 - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano	Pagamento de Salários e demais despesas de Pessoal - IF Baiano	162.230.372,73	73%
26404 - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano	Funcionamento e demais despesas operacionais - IF Baiano	60.678.918,08	27%
Total Geral Exercício 2015		222.909.290,81	100%

Fonte: SIMEC/MEC.

Sobre isso, Silva *et al.* (2007, p. 232) relatam:

A questão imediata discutida, então, era se os sistemas tradicionais funcionavam para fins gerenciais, uma vez que o custo da mão-de-obra é o mais representativo. A resposta: não, por dois motivos principais. Primeiro, os sistemas de custeios tradicionais foram desenvolvidos no final do século XIX para atender às empresas industriais e/ou empresas interessadas na apresentação de demonstrativos contábeis para fins externos em ambientes econômicos cuja complexidade era substancialmente menor. O outro motivo é que os sistemas tradicionais distorcem o custo do negócio por não levarem em consideração a variação de volume, o tamanho, a complexidade, entre outras.

Outro fato relevante é que os métodos de custeios usam tradicionalmente o rateio para alocação dos custos indiretos, e também não levam em consideração a complexidade da instituição. A alternativa para informações mais acuradas, numa Gestão de Custos e de Desempenho, segundo estudiosos como Merchede e Moreira (2011), seria a adoção do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Continuando com Merchede e Moreira (2011, p. 24),

o sistema de Custeio Baseado em Atividades oferece informações de custos mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses fatores.

Assim, o método de Custeio ABC tem sido indicado como ferramenta necessária para o sucesso do gerenciamento dos custos, pois traduz com fidedignidade os dados informacionais úteis à tomada de decisão. Entretanto, é importante situar o cenário geral dos métodos de custeio mais utilizados, de modo a fundamentar a escolha da abordagem mais apropriada a este trabalho. Assim como é essencial compreender a situação dos atuais sistemas de informação do IF Baiano.

Assim como é essencial compreender a situação dos atuais sistemas de informação do IF Baiano.

No IF Baiano, os sistemas disponíveis para fornecimento dos dados são o Sistema Integrado de Gestão Acadêmica (SIGA-ADM) e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). Desses sistemas serão extraídos os dados que alimentarão o método de custeio no processo de gerenciamento dos custos de formação dos alunos.

Atualmente, apesar de o IF Baiano possuir o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) e também um planejamento orçamentário, além de utilizar sistemas confiáveis de informações, a instituição não conta com uma ferramenta que integre os dados extraídos desses sistemas, planos e planejamentos.

A mudança de visão surge em função da importância de se observar a Gestão de Desempenho e a Gestão de Custos que não ocorrem por acaso. Elas vêm sustentadas pelos princípios que regem a Nova Administração Pública. Assim, Stoffel (2000, p. 74), apud Souza, *et al.* (2009, p. 446), salienta que a administração de desempenho é um:

Processo participativo, dinâmico, contínuo e sistematizado de planejamento, acompanhamento, avaliação e melhoria do trabalho, objetivando estimular o alcance de metas organizacionais e a promoção do desenvolvimento dos recursos humanos.

Finalizando, a concepção de qualidade nos serviços públicos deslocou o olhar da sociedade e dos gestores para orientação simultânea ao padrão, ao uso, ao custo e ao atendimento das necessidades essenciais, exigindo modelos de gerenciamentos mais flexíveis, que garantam a sustentação da máquina pública.

1.3 Métodos de Custeio

Não se pode falar sobre os métodos de custeio sem citar o período anterior a eles e a Contabilidade de Custos. Assim, para que se compreenda a história dos métodos de custeios é preciso dividir os sistemas de produção em duas etapas:

1. Sistema familiar;
2. Sistema de produção fabril.

O sistema familiar, que teve seu início na Idade Média e se manteve até o final do século XVI, foi caracterizado pela manufatura de produtos pelos próprios membros

das famílias, visando atender às necessidades pessoais e a comercialização em centros urbanos restritos, com pouca concorrência e quase nenhuma evolução tecnológica. Nesse período, os controles das atividades no sistema familiar não necessitavam de técnicas contábeis sofisticadas para os registros das operações realizadas, ou para apuração dos resultados.

Com o aumento da população, cresceu também a necessidade de se produzir mais, e assim o sistema de produção foi se modificando; o que era simples e restrito, ganhou complexidade e um objetivo bem mais amplo: atender a um grande contingente.

As cidades e, conseqüentemente, os mercados foram crescendo, requerendo novos modelos de controles e sistemas de produção, que foram surgindo com o aporte da evolução tecnológica, além da competitividade entre os núcleos familiares de produção. Aos poucos, esses núcleos familiares foram se transformando, deixando o sistema de produção doméstico e passando para o sistema de produção fabril, se tornando empresas. Com isso, os controles das atividades passaram a ser mais complexos e a exigir sistemas contábeis sofisticados. Entretanto, ainda não se falava em Contabilidade de Custos tampouco em métodos de custeios. Na época, se contava apenas com a Contabilidade Financeira, que servia às empresas mercantilistas e estava sendo adaptada para as empresas de manufatura de produtos.

Segundo Martins (2010, p. 19), “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir às empresas comerciais”.

Apesar dos esforços feitos para adaptar a Contabilidade Financeira às necessidades das novas células produtivas, com o advento das indústrias, a função do contador ficou bem mais complexa, e já não era mais possível obter informações que refletissem a realidade da situação das transações financeiras e atividades desenvolvidas nessas indústrias. Assim, surge uma nova contabilidade, a chamada Contabilidade de Custos. Ainda segundo Martins (2010, p. 21), “preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não de fazer dela um instrumento de administração”.

Com o crescimento das empresas e o advento da globalização, a Contabilidade de Custos passou de mera auxiliar nas avaliações de estoques e lucros globais para

um importante instrumento de gerenciamento administrativo. Nesse novo perfil gerencial, a Contabilidade de Custos tem mais dois objetivos: o auxílio aos controles e a ajuda nas tomadas de decisões.

Nessa perspectiva de auxílio aos controles e tomadas de decisões, somada aos avanços da Tecnologia de Informação e às competitividades dos mercados, foram surgindo novos métodos de mensuração de custos, como por exemplo, o Custeio Variável, o Custeio por Absorção, o ABC, etc.

Martins e Rocha (2015, p. 79), abordando sobre o Custeio Variável, relatam que:

Embora a gênese conceitual do Custeio Variável possa ser associada, de certa forma, à Teoria Econômica Marginalista, de Alfred Marshall, a maior parte dos autores atribui sua origem a Jonathan N. Harris, que, em 1936, publicou um artigo intitulado *What did we earn last month?* Em um boletim da National Accountants Cost Association, nos Estados Unidos.

Dugdale *et al.* (2006, p. 5), apud Martins e Rocha (2015, p. 79), fazem referência a um livro de 1887, de autoria de Garcke & Fells, defendendo, já naquela época, o uso do conceito. A partir do meado do século XX, conforme os mesmos autores, o método passa a ser bastante divulgado.

Já o Custeio por Absorção Integral ou Pleno, segundo Martins e Rocha (2015, p. 134), nasceu na Alemanha, no século XVII, passando a ser bastante utilizado na segunda metade do século XIX, na indústria têxtil inglesa, nas metalurgias norte-americanas e na França.

Continuando, Martins e Rocha (2015, p. 134) afirmam que:

O auge da sua utilização deu-se na primeira metade do século XX, principalmente por influência do alemão Eugen Schmalenbach. Ganhou mais impulso a partir de 11 de novembro de 1937, quando o governo nazista, no contexto da centralização da sua política econômica, passou a exigí-lo, por meio do Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica) ou RKW, como se tornou universalmente conhecido, inclusive no Brasil.

A partir do fim da segunda Guerra Mundial, esse método entrou em declínio devido, principalmente, à derrota da Alemanha e, conseqüentemente, à perda da relevância do idioma germânico e à diminuição das relações com as universidades daquele país.

O Método ABC nasceu com o propósito de sanar os problemas de apropriação dos custos indiretos. Conforme relatam Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 229),

No chamado ambiente tradicional de produção, que vigorou na maioria das empresas até a década de 70, os principais fatores de produção eram

matéria-prima e mão-de-obra, sendo que, normalmente, os custos indiretos representavam parcela irrelevante do custo total.

Com a competitividade e crescente disputa pelo mercado, as empresas foram forçadas a adotar novas formas para o processo produtivo. A solução era a modernização através de investimento em automação e informatização da cadeia produtiva. Simultaneamente, os custos indiretos passaram a representar uma fatia considerável do custo total dos bens e serviços.

Como até então os métodos usavam o rateio para a apropriação dos custos indiretos e estes não apresentavam acurácia nas informações, surgiu o ABC que apropriava os custos indiretos usando o rastreamento, levantando assim, dados mais confiáveis para a tomada de decisão.

Segundo Wernke (2004, p. 22), apud Merchede e Moreira (2011, p. 24), “a concepção atual do Custeio ABC surgiu nos Estados Unidos na década de 1980, desenvolvida pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper”.

Corroborando, Martins e Rocha (2015, p. 156), destacam que:

A espinha dorsal do ABC são os direcionadores de custos dos grupos de recursos, o Custeio Baseado em Atividades tem sua base conceitual na função custo desenvolvida na Microeconomia Clássica, há alguns séculos. (...) Há registro da utilização dos seus conceitos na primeira metade do século XX, embora, naquela época sem o rótulo. Naquele período, os livros de Custos, principalmente os alemães, já propunham o custeio por subprocessos, conceitos mais ou menos equivalentes às atividades.

Para Nakagawa, (2012, p.41),

O uso do ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. Taylor, Fayol, Elton Mayo e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempo e movimentos de organização do trabalho. Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio método alemão conhecido como RKW.

No Brasil, os estudos sobre o ABC iniciaram-se em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, onde eram lecionadas matérias de cursos de graduação e pós-graduação.

Mauss e Souza (2008, p. 55) enfatizam, informando que:

No Brasil, o ABC foi inicialmente tratado pelo Prof. Masayuki Nakagawa, da Universidade de São Paulo (USP), quando editou o livro ABC: *Custeio Baseado em Atividades*, em 1994. Tal obra foi resultado de suas pesquisas iniciadas na Universidade de Illinois (EUA), nos anos de 1988 e 1989.

Atualmente, o Custeio Baseado em Atividades, além de ser utilizado pelas indústrias, tem seu emprego também nas empresas de serviços e nas organizações públicas.

Conforme evidenciado no decorrer deste capítulo, ao longo dos anos a importância de considerar os custos dos produtos vem mudando e ganhando novos propósitos. No início, a composição dos custos tinha como foco definir o preço de venda a partir da análise e interpretação das informações dos custos; hoje, a Contabilidade de Custos fornece informações que vão desde a composição de preço de venda até relatórios gerenciais sofisticados, que subsidiam as tomadas de decisões e os planejamentos estratégicos.

O conhecimento sobre os custos, nos dias atuais, é essencial para a sobrevivência das empresas com fins lucrativos e também para as instituições com fins sociais, uma vez que a escassez dos recursos praticamente obriga as instituições a maximizar o orçamento destinado aos gastos. Por isso, a eficiência na utilização desses recursos só é alcançada com a evidenciação e gestão estratégica dos custos.

Para a gestão eficiente dos gastos nas empresas e instituições, é necessária a apuração dos custos durante o processo de produção. Nesse contexto, as empresas e instituições precisam adotar um sistema capaz de manter registros, controles, análise dos custos e fornecimento de relatórios úteis para tomada de decisão. Os principais tipos de sistemas indicados na literatura para esta finalidade são: Custeio Variável, Custeio por Absorção e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Ribeiro, (2015, pág. 25), apud Martins, afirma que:

O termo custeio tem como significado “método de apropriação de custo” e cada profissional utiliza o que mais se adequar à sua área de atuação ou o que melhores informações gerar ao gestor da empresa, dependendo, assim, da necessidade de afirmações de cada organização, contando que haja eficácia do processo decisório sobre o resultado da instituição, pelo reconhecimento dos custos envolvidos nesse processo.

A escolha do tipo de custeio depende muito do objetivo da empresa ou instituição.

As instituições sem fins lucrativos, que têm como objetivo oferecer serviços com finalidade social, precisam de um sistema que vá além da informação puramente focada no gerenciamento de preços de produtos e serviços. O sistema precisa oferecer elementos para gestão estratégica de custos, abrangendo planejamento de curto e de longo prazo.

Nesse contexto, observa-se a estrutura da instituição em relação aos serviços a serem custeados, às particularidades de cada unidade e às informações relevantes para tomada de decisão. Como exemplo é possível citar alguns custos relevantes: custo de pessoal, custos de instalações e equipamentos, custos com material de consumo, etc.

Segundo Ribeiro (2015, pág. 26), apud Peter e Guerreiro (2013), independentemente de qual seja o método de custeamento implantado, o mesmo deverá seguir uma estrutura básica, de acordo com os elementos a seguir: Sistema de Acumulação de Custos (SAC), Sistema de Custeio e Modalidade (SCM) ou Método de Custeio (MC), no qual o SAC corresponde ao ambiente básico onde opera o SCM, devendo ser orientado pelo sistema de produção da entidade.

Os profissionais e estudiosos do assunto relatam que não existe uma metodologia que indique o melhor sistema de custo para ser utilizado em uma instituição; as especificidades da instituição é que vão determinar o melhor sistema de custeio.

Como já citado anteriormente, os sistemas de custeios mais conhecidos são o Custeio Variável, o tipo de custeamento que tem como evidenciação principal o custo de produção do período, considerando apenas o custo variável, considerando os custos fixos como despesas, que são lançadas diretamente no resultado do período; o Custeio por Absorção no processo de apuração dos custos, fixos e variáveis, que utiliza o rateio para alocação dos custos indiretos durante o processo de produção de bens e serviços; Custeio Baseado em Atividades (ABC), onde os custos são consumidos pelas atividades, que transferem estes custos para os produtos durante o processo de produção de bens e serviços, utilizando o rastreamento para identificação e alocação dos custos às atividades. O ABC identifica também as atividades mais relevantes dentro do processo produtivo, facilitando as decisões estratégicas.

As instituições que não observarem a conjuntura organizacional e não se enquadrarem dentro de objetivos planejados estrategicamente, estarão sujeitas ao fracasso no que diz respeito às metas estabelecidas. E a instabilidade causada pela diminuição do envio de recursos, no caso dos institutos federais, aponta para a urgente necessidade de adoção de um sistema de custeamento e, conseqüentemente, de implementar a gestão estratégia dos custos.

A tomada de decisão baseada em relatórios aportado por informações fidedignas é de vital importância para as instituições de ensino que desejam o sucesso na prestação de serviços de qualidade.

Em síntese, a escolha do método de custeio tem como foco principal o tipo de informação que o gestor deseja extrair dos relatórios. Quando se deseja identificar os custos diretos atribuídos aos produtos ou serviços, de maneira clara e objetiva, o custeio utilizado será o custeio variável, já que os custos a serem observados serão os custos variáveis. Mas, quando a intenção é a apropriação aos produtos, são os custos diretos mais os indiretos que devem ser considerados; então, o tipo de custeio utilizado será o custeio por absorção. Já o custeio por atividade, o ABC, é indicado para empresas no nível de complexidade maior, pois possibilita dividir a apropriação de custos por nível de atividade, centros de custos ou atividades.

No tópico seguinte são apresentados e avaliados os diversos métodos de custeio.

1.3.1 Custeio Variável

Custeio Variável é o tipo de custeio que apropria os custos variáveis para formação do custo do produto ou serviço. Nesse tipo de custeio, tem-se a margem de contribuição, que é obtida quando se desconta da receita líquida os custos e despesas variáveis, evidenciando quanto cada produto ou serviço está contribuindo para o pagamento dos custos e despesas fixas.

O Custeio Variável é muito utilizado para fins gerenciais, já que mostra com maior realidade os custos que estão diretamente apropriados à produção. Os custos fixos, principalmente os indiretos, são aqueles que criam as condições para o processo de produção dos produtos. São custos gerais, de instalação, para funcionamento da unidade, distribuídos geralmente por meio de rateio, e, por isso mesmo, com grande grau de apropriação indireta.

O método dos custos variáveis vincula efetivamente cada custo a cada produto, mostrando com maior assertiva a alocação do custo em um produto, evidenciando a real rentabilidade deste. Acerca disso, Martins (2010, pág. 198) afirma que:

Com base no Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do

período, indo diretamente para o Resultado; para o estoque só vão, como consequência, custos variáveis.

O Custeio Variável oferece condições de mostrar tempestivamente informações necessárias para a saúde da empresa, tornando-se essencial para tomada de decisão. Contudo, esse método de custeio não atende ao regime de competência, conforme Martins (2010, pág. 202), pelo qual se deve apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ao apropriar todas as despesas variáveis aos custos dos produtos, fere-se o princípio da competência e por isso mesmo não é aceito pela legislação fiscal vigente.

1.3.2 Custeio por Absorção

Diferentemente do Custeio Variável, que só atribui ao produto custos variáveis, o Custeio por Absorção atribui também ao produto os custos fixos.

Para atribuir os custos fixos ao produto, seu principal fundamento visa manter a estrutura pronta para atender os clientes internos e externos, no caso do setor de serviços. Já para a indústria de manufatura, esse tipo de custeio visa manter os estoques em condições de venda.

São três as espécies de Custeio por Absorção: Custeio por Absorção Parcial, Custeio por Absorção Parcial Modificado e Custeio por Absorção Integral ou Pleno.

Cada espécie de custeio por absorção possui sua maneira de definir o valor individual do produto. No caso do Custeio por Absorção Parcial, a base de comparação de lucratividade é a margem bruta; já o Custeio por Absorção Parcial Modificado tem como comparação de lucratividade a margem bruta modificada; por fim, o Custeio por Absorção Integral ou Pleno usa a margem operacional.

Segundo Martins e Rocha (2015, pág. 88), no Custeio por Absorção:

A atribuição de custos aos produtos geralmente é realizada por meio da sua segregação em grupos, denominados centros de custos; trata-se de entidades contábeis nas quais os custos dos recursos humanos, materiais, tecnológicos etc. são acumulados, elemento a elemento.

A segregação dos custos aos produtos nos chamados centros de custos, quando relacionados diretamente ao item produzido, é denominada de centros de custos de produção. Nesses centros de custo, todo material e equipamento utilizados

diretamente para produção de bens e serviços pertencem ao custo dos centros de custos de produção.

Outros centros de custos, denominados centros de custo de apoio, são os que alocam os custos que servem de suporte para o centro de custo de produção.

Ainda segundo Martins e Rocha (2015, pág. 89), nos centros de apoio são consideradas as atividades que prestam serviços a outros centros de custos (produção e apoio). Os autores relacionam alguns exemplos de centros de custos de apoio em diferentes setores: gerência de produção, engenharia, planejamento (na indústria) e almoxarifado, manutenção e compras (nas clínicas e hospitais).

Uma observação importante na implantação dos centros de custos é que eles devem possuir estrutura homogênea. Essas estruturas de custos homogêneas nada mais são que a determinação de um fator único para o direcionamento dos custos aos produtos ou centros de custos. Exemplos de fator único, que constitui a base para o rateio: hora de mão de obra, hora máquina, etc.

Finalizando, Martins e Rocha (2015, pág. 94), afirmam que:

Para o bom funcionamento do sistema de centros de custos, do ponto de vista gerencial, é necessário que seus valores sejam contemplados desde o processo de planejamento e orçamento e que a contabilidade capte e registre seus valores reais, para fins de comparação, avaliação dos desvios e adoção de medidas corretivas.

A não observância desses requisitos acarretará em alocação de custos indiretos errados afetando, conseqüentemente, a tomada de decisão, entre outros problemas.

1.3.3 Custeio por Absorção Parcial

No Custeio por Absorção Parcial só são direcionados para os produtos os custos fixos e variáveis de produção. Os gastos administrativos gerais não são atribuídos aos produtos; são lançados diretamente no resultado do período.

A justificativa para a não atribuição dos gastos da administração geral aos produtos passa pela assertiva de que estes gastos só existem para dar suporte à gestão de toda a empresa, não só aos setores de produção. Segundo os estudiosos defensores deste método, a alocação desses custos gerais só pode ser feita por meio de rateio. Os rateios, em sua grande maioria, são feitos por critérios arbitrários, comprometendo a real evidência do custo do produto.

Outro argumento para não atribuição dos gastos gerais administrativos é que estes gastos são esforços para geração de receita, e não são para o processo produtivo. Não são custos, são despesas e por isso mesmo devem ser debitados ao período em que foram utilizados.

Em resumo, Martins e Rocha (2015, pág. 103) dizem que:

Sob a ótica do Custeio por Absorção Parcial, o custo de um produto é só o de produzir: o sacrifício relacionado aos processos de administrar e vender são encargos da empresa como um todo, não dos produtos individuais, e o custo de capital – próprio e de terceiros – está relacionado às fontes de financiamento: passivo e patrimônio líquido.

Por fim, o uso do Custeio por Absorção Parcial é muito utilizado para facilitar o planejamento operacional, mensurar a eficiência do processo produtivo, análise dos custos, além de ser uma exigência societária e tributária.

1.3.4 Custeio por Absorção Parcial Modificado

No Custeio por Absorção Parcial Modificado os gastos estruturais (custos utilizados para fornecer sustentação e apoio às instalações produtivas) não são atribuídos aos produtos. São debitados diretamente ao resultado do período incorrido. Nesse tipo de custeio, só são incorporados aos produtos os custos operacionais (custos utilizados na operação das instalações).

Tenta-se com o Custeio por Absorção Parcial Modificado diminuir a incidência de rateio com critério arbitrário, já que os gastos com estrutura são para promover a capacidade produtiva de toda a empresa e pertencem, geralmente, a mais de um produto. Sendo, portanto, indiretos e de difícil rateio.

Segundo Martins e Rocha (2015, pág. 118), prevalece a seguinte definição:

O Custeio por Absorção Parcial Modificado atribui aos produtos os custos variáveis e os fixos operacionais. Os custos fixos estruturais e as despesas são debitados diretamente ao resultado do período em que são incorridos, segundo o princípio da competência. É denominado Custeio por Absorção Parcial Modificado porque, por não incorporar aos produtos os custos fixos estruturais, distingue-se do Custeio por Absorção Parcial.

A explicação para a utilização desse método vem da constatação de que o importante é alocar aos produtos os custos diretamente relacionados a estes (operacionais), dispensando os estruturais, por serem indiretos e não rastreáveis.

O Custeio por Absorção Parcial Modificado usa como referência para calcular a lucratividade entre produtos a Margem Bruta Modificada (MBM). Assim, conforme

Martins e Rocha (2015, p. 121), essa margem é obtida da seguinte forma: subtrai-se da Receita Líquida do produto (RL) o Custo Variável total do produto (CV), a Despesa Variável em relação à receita (DV) e os custos fixos operacionais alocados aos produtos (Cfo), cuja fórmula, ainda segundo os mesmos autores, é: $MBM = RL - CV - DV - Cfo$. Essa margem é a sobra da receita líquida depois de descontados os custos fixos operacionais, os custos variáveis totais do produto e as despesas variáveis em relação à receita.

Nesse sentido, Martins e Rocha (2015, pág. 122) afirmam que o Custeio por Absorção Parcial Modificado tem o mérito de:

Situar-se a meio-termo dos extremos dos custeios Variáveis e por Absorção Parcial: por um lado, o custo dos produtos não fica restrito apenas aos custos variáveis, deixando de captar os esforços demandados pelos lotes, ordens de produção e produtos. Por outro lado, não incorre em rateios absolutamente arbitrários de custos fixos estruturais, cuja rastreabilidade aos produtos é impraticável e conceitualmente incorreta.

1.3.5 Custeio por Absorção Integral: Custeio Pleno

No Custeio por Absorção Integral todos os custos de produção, fixos e variáveis, são alocados ao produto, além do gasto com administração e vendas.

Na visão de Martins e Rocha (2015, pág. 127), o Custeio por Absorção Integral é definido da seguinte forma:

O Custeio Pleno considera como sendo dos produtos os custos de produção e também os gastos fixos de administração e de vendas: é denominado Custeio por Absorção Integral exatamente porque, por incorporar os gastos de administração geral e os fixos de vendas aos produtos, distingue-se do Custeio por Absorção Parcial, que os trata diretamente como despesa do período.

A explicação para se atribuir aos produtos os gastos da administração geral e os fixos de vendas se justifica, conforme os defensores deste tipo de custeio, com base no fato de que o processo de produção dos produtos envolve toda a empresa, desde a sua implantação até às vendas. Assim, todos os custos e gastos devem ser alocados ao custo do produto.

Ainda segundo Martins e Rocha (2015, pág. 130), apropriando aos produtos todos os custos fixos e variáveis e também os gastos fixos de administração e vendas, o uso desse método resulta na expressão do custo contábil máximo dos bens e serviços, denominado custo pleno, ou seja, custo de produzir, administrar e vender.

A crítica que se faz ao Custeio Pleno é por ter em seus produtos um nível elevado de custos fixos indiretos e por isso mesmo com probabilidade grande de arbitrariedade em seu critério de rateio. Mas, em compensação, o método tem um fator positivo que é a alocação de todos os custos fixos e variáveis, e ainda todo gasto de administração e venda, desde os custos e despesas fixas estruturais até a venda do produto. Por esse motivo, é também o custeio com menor margem por produto.

A medida de lucratividade do Custeio por Absorção Integral é a margem operacional, que é obtida subtraindo-se da receita líquida o custos e despesas.

1.3.6 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) tem como finalidade evidenciar de forma fidedigna e transparente os processos de mensuração dos custos e despesas dos produtos ou serviços. Mas, para cumprir seu papel, faz-se necessário o conhecimento acurado do comportamento das atividades no processo de produção de bens e serviços, como estas atividades consomem os recursos e, por sua vez, como os produtos ou serviços consomem as atividades.

As formas de rastreamento são outro ponto importante no ABC. O rastreamento do consumo dos recursos e dos bens e serviços pelas atividades devem atender ao princípio da simplicidade, visibilidade e comunicabilidade. E na busca de satisfazer a esses princípios, a escolha dos vetores ou direcionadores de custo, o escopo e objetivos são de fundamental importância.

Existem basicamente duas versões para o modelo conceitual do ABC. A primeira versão tinha foco em mensurar os gastos das diversas atividades da empresa. Essa versão foi desenvolvida no final dos anos 1980, com objetivos estratégicos e como ferramenta para melhor acurácia do custeio dos bens e serviços. Porém, essa versão não separava as atividades mais relevantes, tratando todas as atividades com o mesmo grau de importância.

A segunda versão do ABC, além de separar as atividades mais relevantes, teve o objetivo de atender a dois propósitos ou visões. O primeiro propósito era econômico e de custeio, e basicamente tratava da apuração dos gastos dentro das atividades e dessas para os produtos. Esse primeiro propósito reflete basicamente as mesmas necessidades da primeira versão do ABC.

O outro propósito, o segundo, era o aperfeiçoamento do processo. Essa segunda visão cobria outras necessidades do método ABC, que eram basicamente relacionadas com os eventos que interferem ou fazem parte do processo de produção nas atividades. Esse segundo propósito foi bem aceito devido a sua forma mais abrangente na configuração e resolução dos problemas no processo de produção dentro das atividades.

A aceitação do método ABC foi além das empresas de manufatura (indústria), sendo implantado também em empresas de prestação de serviços (na área da saúde, hotelaria, financeira, educacional, etc.).

O método de Custeio Baseado em Atividades na sua segunda versão, através de suas configurações mais abrangentes, leva os gestores a ter uma visão geral da empresa. Os gestores começaram a questionar o papel e o valor das atividades para o público interno e externo, buscando novas oportunidades e introduzindo de maneira constante novas melhorias para o processo de produção e gestão, também buscando formas de diminuir o desperdício quando da realização das atividades.

Para entender o Custeio Baseado em Atividades, segundo Nakagawa (2012, pág. 16), é preciso conhecer os conceitos de alguns termos, tais como: competitividade, *accountability*, contabilidade, rateio e rastreamento. Ainda segundo o autor, a competitividade pode ser definida, em sentido amplo, como a sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permita enfrentar a concorrência.

A competitividade gera uma disputa saudável, tira o gestor da zona de conforto. A escassez dos recursos obriga dirigentes institucionais a se tornarem mais perceptivos aos fatos que envolvem situações relacionadas à infraestrutura econômica (estrutura tributária, política etc.) e à infraestrutura técnico-científica e educacional.

O aumento do nível de competitividade entre instituições educacionais melhora o padrão educacional com a formação de excelência dos seus alunos, sendo a competitividade um conjunto de ações de vários fatores internos e externos à instituição. É uma visão holística de todo ambiente.

Já a *accountability* é gerir com responsabilidade o poder ou direito que foi delegado a outro agente, agindo de maneira honesta com relação ao que foi

incumbido, prestando contas de todas as ações realizadas durante o período da delegação.

A Contabilidade, por sua vez, é muito importante para o propósito de se utilizar sistemas de custos por meio dos métodos de custeio. Além de operar com exatidão na mensuração dos fatos, permite a acurácia das informações geradas, aparecendo como facilitadora na tomada de decisão.

Dessa forma, Ludícibus (1993), apud Nakagawa, (2012, p. 21), conceitua Contabilidade como:

O método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação (...). A abordagem da Teoria da Comunicação parece ter uma base mais profícua para a Contabilidade. Este processo de comunicação implica o reconhecimento dos tipos de informação necessária para cada tipo de usuário da informação contábil e a avaliação da habilidade dos usuários em interpretar a informação adequadamente.

O rateio, por sua vez, é a distribuição dos custos indiretos usando um fator de cálculo para alocação destes aos produtos ou serviços.

E, finalizando o rol de conceitos recomendados, o rastreamento que identifica, classifica, direciona, mensura e mostra onde os recursos estão sendo consumido pelos setores da unidade. O Custeio Baseado em Atividade utiliza o rastreamento para identificar os recursos consumidos pelos produtos e serviços. É um método de custeio que tem como objetivo maior o uso para fins gerenciais; não tendo como finalidade gerar relatórios e demonstrações contábeis. Ao rastrear os recursos, mostra os vários caminhos do consumo dos gastos mais significativos consumidos nas atividades ou setores, e destes para os produtos.

Por ser um método com finalidades gerenciais, facilita também na mudança de percepção dos gestores, quando evidencia os pontos negativos do processo de produção dos bens e serviços.

O Custeio Baseado em Atividades, ou ABC, embora conhecido haja muito tempo, só recentemente ganhou a atenção dos profissionais e estudiosos, pois oferece a possibilidade de agregar aos outros custeios possibilidade de aperfeiçoar a análise dos custos tradicionais.

O diferencial do Custeio ABC é que além da análise para fins gerenciais, possibilita também a análise de gestão econômica.

O Custeio por Absorção e o Variável concentram o foco na exatidão e precisão dos números. O Custeio Baseado em Atividades tem como foco principal a acurácia

desses mesmos números. Por ser um método com objetivo gerencial é também, essencialmente, orientado para a análise estratégica de custos.

No Custeio ABC, os recursos da instituição são consumidos por suas atividades, e os bens e serviços são consequência dos custos investidos ou consumidos por estas atividades. Além disso, mapeia os recursos relevantes investidos na instituição e mostra os diferentes caminhos percorridos por estes recursos. Ao rastrear as atividades mais importantes, o Custeio ABC permite o planejamento e a realização do gasto eficiente, eficaz e efetivo dos recursos.

Segundo Nakagawa (2012, pág. 40), conceitualmente, o ABC é algo muito simples: “Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”. Ou seja, a forma como os recursos são consumidos pelas atividades, a relação de causa e efeito, eficiência e eficácia são os objetivos principais na análise estratégica dos custos no método ABC.

A mudança da cultura organizacional é outro benefício proporcionado pelo Custeio Baseado em Atividades. Ao analisar e mapear os custos, tem-se uma visão geral da entidade e o conhecimento dos pontos fracos e fortes do processo produtivo e de toda a gestão. O entendimento do que seja atividade no Custeio ABC é para implantação desse método.

Assim, segundo Nakagawa (2012, pág. 42), a atividade pode ser definida como: “Um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologia, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

A atividade, de forma bem resumida, pode ser caracterizada como processamento de uma transação. Como exemplo pode-se citar em termos de recursos, insumos, produtos e procedimentos.

As atividades podem ser iniciadas por um evento. Eventos são ações externas a uma atividade, como por exemplo, a ação de comprar, produzir, vender etc. As ações são caracterizadas por documentos, tendo como finalidade reproduzir, o mais real possível, os eventos e as atividades com as quais estão relacionadas. A atividade evidencia, de maneira básica, como a instituição se relaciona com o uso do tempo e recursos no cumprimento de sua missão, objetivo, metas.

O principal objetivo de uma atividade é transformar os recursos nela investidos em produtos ou serviços, e sua correta alocação transforma o Custeio Baseado em

Atividades em um instrumento de mensuração, no contexto da gestão estratégica de custos.

Nesse sentido, Nakagawa (2012, pág. 46) conclui que:

As atividades consomem recursos de diversas maneiras. Alguns recursos, como matérias-primas e mão-de-obra direta, são natural e diretamente identificáveis com atividades e produtos. Outros podem ter sua identificação direta pesquisada através do ABC e, finalmente, uns poucos são de difícil identificação.

Para que o método de Custeio Baseado em Atividades tenha sucesso, é preciso que se faça um gerenciamento adequado do nível de detalhes das operações realizadas pela unidade. O número de detalhes das atividades de cada departamento vai determinar o custo da coleta de dados e análise das informações.

Para a análise das informações e coleta dos dados, o ABC usa o conceito de microatividade e macroatividade. A macroatividade refere-se às atividades já consolidadas e resultantes de agregação de atividades já detalhadas, que são as microatividades.

O *cost driver*, direcionador de custos, é a ferramenta utilizada pelo ABC para alocação dos custos nas atividades, e dessas para os produtos. Nesse sentido, Nakagawa (2010, p. 81) define direcionador de custos como: “fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos, deduzindo-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos”.

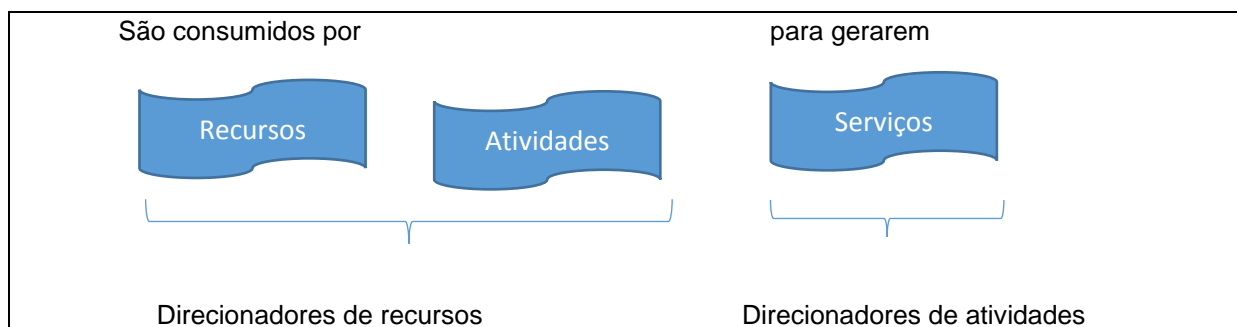
Ribeiro (2015, pág. 37) afirma que Martins corrobora Nakagawa quando diz que o direcionador de custos é o fator que determina a alocação dos custos a uma atividade. Dessa forma, atendendo à maneira eficiente de exigência dos diversos segmentos, o Custeio ABC divide a operação de direcionamento dos custos em duas etapas: a primeira é formada pelos direcionadores de recursos, que orientam a alocação dos recursos gastos pelas atividades; já na segunda etapa, os custos das atividades são alocados nos produtos que consomem, no processo produtivo, essas atividades. São os chamados direcionadores de atividades.

Nesse sentido, nota-se que o objetivo básico do Custeio ABC é mensurar os custos das variadas atividades da instituição, e entender como os recursos empregados nas atividades se relacionam com os produtos. O ABC se antecipa ao dizer que são as atividades que consomem os recursos, e não os produtos. Os produtos consomem as atividades, absorvendo seus custos.

Independentemente do tipo de direcionador utilizado num determinado momento, será necessário o emprego dos *cost drivers* comuns.

A quantidade de direcionadores dependerá da exatidão que se deseja obter de informações, da força de trabalho capacitada e de quanto de recurso a instituição pretende gastar com a implantação do método de custeio.

Quadro 3 – Tipos de direcionadores



Fonte: adaptado de Vasconcelos (2012, pág. 116).

Sob a ótica de Vasconcelos (2012, pág. 116), a figura mostra a relação entre as atividades e a geração de serviços por intermédio dos *cost drivers* das atividades. Os direcionadores de custos qualificam o resultado das atividades. Assim, as escolhas dos critérios devem levar em conta as diversas opções existentes na instituição, a que melhor se adequa ao Custeio ABC.

Ainda segundo Vasconcelos (2013, pág. 116), “para custear as atividades, então, utilizaremos os direcionadores de recursos e para custear os produtos, os direcionadores de atividades”. Portanto, o Custeio Baseado em Atividades não pode se resumir a um sistema de informações apenas para mensuração dos custos; ele fornece também informações que vão desde o início do consumo dos recursos até a tomada de decisão.

Para ser usado adequadamente, o Custeio Baseado em Atividades exige que se defina previamente seus termos de referências, que são: escopo, objetivo e produto. Sendo que, a recomendação para se iniciar a aplicação dessa modalidade de custeio é que se faça, primeiramente, a delimitação do escopo; depois, uma análise para saber se o objetivo atenderá aos propósitos da unidade e, por fim, que se elabore uma relação dos produtos esperados com a implantação do método ABC.

Definidos com antecedência e clareza o escopo, os objetivos e os produtos do Custeio Baseado em Atividades, a próxima etapa será estabelecer a maneira como serão coletadas as informações para análise das atividades. Para coletar os dados, o ABC usa as seguintes técnicas: observação, registros de tempos, questionários, *storyboards* e entrevistas.

A observação é baseada em visitas aos departamentos para se chegar a uma conclusão. Essa técnica requer muito conhecimento e experiência de quem a utiliza.

Na técnica de registros de tempos, institui-se um registro de tempo para as atividades que serão analisadas. Nessa técnica, as pessoas que analisam os dados, por meio de matriz de atividades e de tempos gastos com cada atividade, não estão diretamente envolvidas com a produção.

O questionário é a técnica mais utilizada, por ser mais fácil e, na maioria das vezes, a única possível. Nessa técnica, os gestores têm mais tempo, privacidade e comodidade para responder às perguntas feitas.

Na técnica denominada *storyboards*, a discussão e solução dos problemas acontecem através de reuniões com as pessoas diretamente envolvidas com as atividades. Essa técnica maximiza o tempo em relação à entrevista, além de ter a vantagem de envolver na discussão não só os gerentes, mas todos aqueles engajados no processo de produção dos bens ou serviços.

A entrevista é conduzida no formato de diálogo com os envolvidos no processo produtivo da empresa. Essa técnica é de extrema importância na implantação do método ABC, pois permite ao entrevistador coletar os dados necessários, e ao entrevistado conhecer melhor sobre o método ABC e os objetivos que a empresa pretende alcançar com sua implantação.

A qualidade das informações coletadas para alimentação do modelo ABC depende fundamentalmente da correta modelagem dos direcionadores de custo (*cost drivers*). Segundo Nakagawa (2012, pág. 74), *cost drivers* representam uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Em outras palavras, são vetores/direcionadores usados para mensurar o custo de cada atividade. O autor cita como exemplo o número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes, distância percorrida, etc. Geralmente, todo fator que altere o custo de uma atividade é um direcionador/vetor. No ABC esses direcionadores/vetores são caracterizados

conforme duas situações: a primeira, funciona como mecanismo para rastrear e mostrar os recursos consumidos pelas atividades e são chamados de direcionadores de recursos; a segunda, rastreia e mostra as atividades essenciais para o processo de produção de bens e serviços. São chamadas de vetores de atividades.

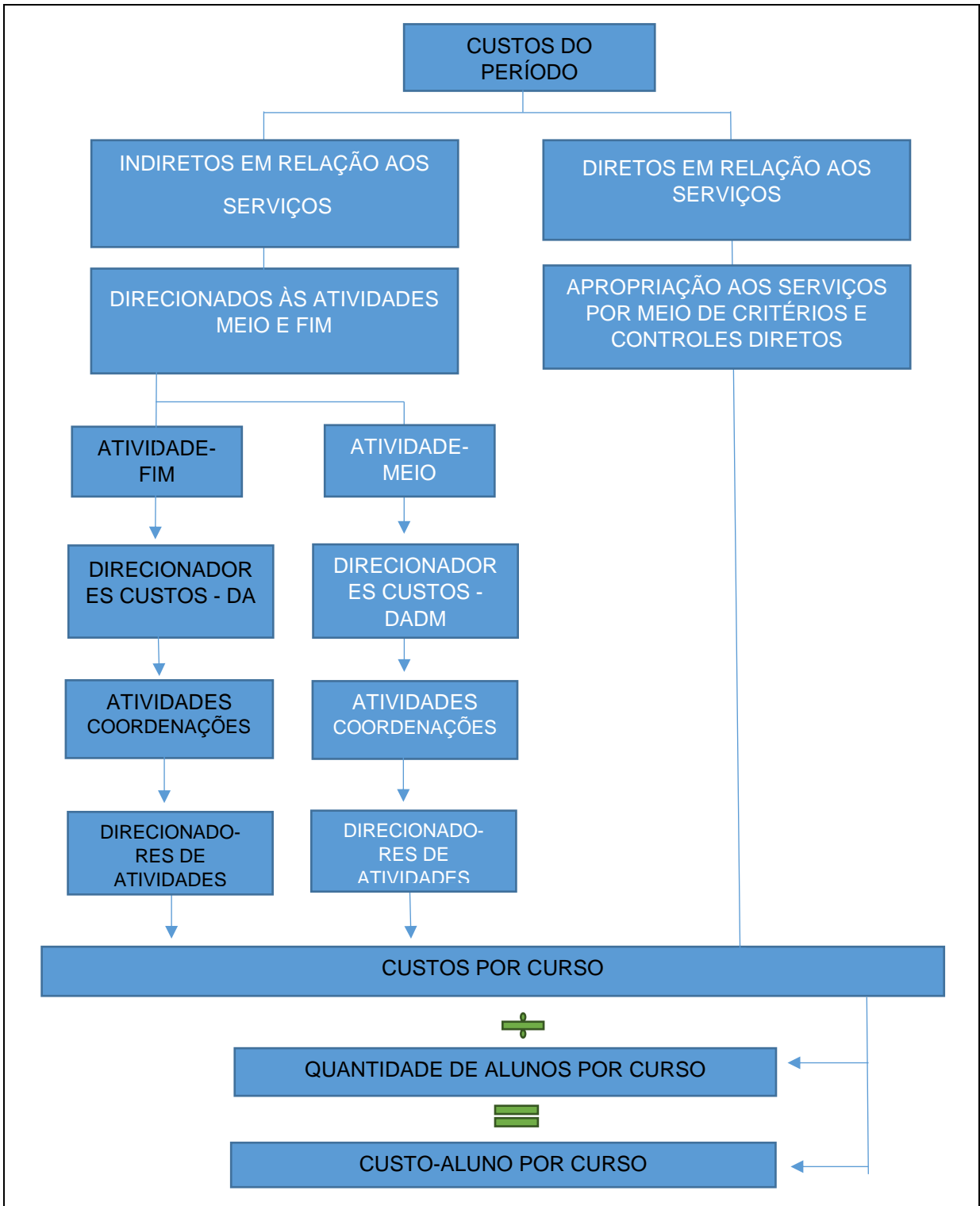
A quantidade de direcionadores que serão utilizados depende dos objetivos e da acurácia da mensuração que se deseja obter com a implantação do Custeio Baseado em Atividades. Na seleção desses direcionadores deve-se levar em consideração a facilidade/dificuldade de coleta de dados relativos ao direcionador/vetor, o grau de correlação com o consumo de recursos e os efeitos comportamentais dos gastos em relação às atividades.

O Custeio ABC é um método gerencial pouco usado para gerar relatórios e demonstrações contábeis. As empresas, em sua grande maioria, utilizam-no em períodos trimestral, semestral ou anual, para mensurar os custos ou introduzir mudanças no processo produtivo. Na sua implantação, deve-se considerar o seu potencial de informação para mensuração dos custos, para mudança de atitude e comportamento dos administrados em prol do desenvolvimento da empresa e seus colaboradores.

Por fim, os relatórios gerados pelo Custeio ABC devem ser de fácil compreensão e percepção, contendo informações atualizadas.

Ao longo do uso do Custeio Baseado em Atividades devem ser desenvolvidos sistemas específicos para cada unidade. Essa ação visa maior envolvimento dos gestores e maior conhecimento dos problemas locais.

Quadro 4 - Quadro sinótico do Custeio por Atividade



Fonte: adaptado de Júnior, Oliveira, Costa (2005, p. 236).

1.4 Diferenciais e Requisitos para Implementação do Método ABC

1.4.1 Diferenciais do Método ABC

A disputa acirrada para garantir espaço no mercado, somada ao percentual elevado dos custos indiretos, levou as empresas a buscarem ferramentas para auxiliar, não só na mensuração dos custos, como também no gerenciamento de toda a cadeia produtiva.

Como já foi assinalado, na tentativa de tornar mais acurada a mensuração e o gerenciamento dos custos, vários métodos foram criados (ferramentas). Dentre os mais utilizados, segundo Martins e Rocha (2015, p. 45), estão os métodos de Custeio por Absorção, Variável e o ABC. Esses especialistas e estudiosos dizem ainda que, o que mais se adequa às empresas com alto grau de custos indiretos e, portanto, mais complexas e com inúmeros problemas, principalmente os relacionados com a competitividade global, é o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Nakagawa (2012, p. 61) relata que: “alguns estudiosos chegam a afirmar que isto se deve ao momento de transição em que nos encontramos, ou seja, estamos migrando da chamada Era Industrial para Era do Conhecimento”. Ainda segundo o autor, estar-se-ia vivendo o momento em que a unidade básica da produção, para efeitos de estratégias competitivas no mercado global, não seria mais a máquina, e sim, a mente humana.

Vasconcelos (2010, p.120), relatando sobre a implementação do Custeio ABC, diz ser necessário antes de adotar esse método, realizar uma análise cuidadosa dos custos de implantação e dos benefícios gerenciais. Ele afirma ainda que, o método ABC oferece condições para o gerenciamento de custos e, conseqüentemente, do desempenho; e elenca os possíveis benefícios para a empresa, como:

- Proporciona um melhor entendimento sobre processos produtivos;
- Enseja a visibilidade do relacionamento entre as entidades;
- Facilita a identificação das necessidades operacionais;
- Torna mais rápido o diagnóstico operacional;
- Favorece informações para criação de medidas de eficiência e eficácia;
- Promove a identificação e avaliação das atividades;
- Facilita a criação de novas atividades;

- Proporciona uma visão clara da relação entre os fatores de produção e os processos;
- Enseja maior praticidade à elaboração do orçamento de resultado e análise orçamentária.

1.4.2 Requisitos Organizacionais para Implementação do Método ABC

Segundo Nakagawa (2012), para implementação do Custeio ABC, são recomendados os seguintes requisitos de caráter estratégico e organizacional:

- Convencimento de que o ABC será um agente de mudanças;
- Adequacidade do ABC às necessidades da empresa;
- Disponibilidade e desejo de investir no ABC;
- Estratégia de implantação do ABC.

- **Convencimento de que o ABC será um agente de mudanças.**

A concorrência acirrada, bem como o aumento dos custos indiretos de fabricação (CIF), tem trazido à mesa de discussões das empresas problemas que antes passavam despercebidos.

A atenção dos gestores, despertada por fatores como competitividade das empresas, aumento dos custos indiretos, exigência dos consumidores por produtos e serviços de qualidade e com custo baixo, identificação dos custos das atividades-meio, etc., os levam a questionar o porquê dos problemas pelos quais estavam passando. Todos os questionamentos careciam de respostas e, conseqüentemente, solução eficaz e eficiência no planejamento.

A primeira observação dos gestores foi relacionada com o fato de não se saber o custo de cada atividade desenvolvida na empresa, que não dispunha de relatórios para auxiliar na tomada de decisão. Usualmente, não se dava a devida importância às atividades secundárias.

Em vista disso, o Custeio Baseado em Atividades está sendo adotado com o propósito de oferecer ferramentas para solucionar os problemas pontuados; ele permite conhecimento satisfatório sobre os objetos que estão relacionados com a tomada de decisão.

- **Adequacidade do ABC às necessidades da empresa**

Nesse requisito será necessário verificar se a adoção do método ABC gerará as informações almejadas pela empresa, quanto à competitividade dos preços, qualidade e retorno do investimento feito na fabricação dos produtos e também se ajudarão na mudança de atitude e do comportamento dos gestores e profissionais envolvidos no processo produtivo. Ainda nessa mesma etapa da análise, são levantadas considerações sobre as barreiras culturais existentes, como deverá ser o processo de mudança, quem será o líder do projeto, etc.

- **Disponibilidade e desejo de investir no ABC**

A adoção do Custeio Baseado em Atividades requer profissionais capacitados, comprometimento dos gestores e equipe envolvida no processo produtivo, definição da unidade que começará a aplicar metas a serem alcançadas, desenho do projeto, etc.

- **Estratégia de implantação do ABC**

Para uma boa estratégia de implantação do ABC, conforme “Quadro Sinótico de Implementação do ABC”, será preciso começar definindo os componentes do projeto contidos no Termo de Referência, que são: **Escopo, Objetivos, Produto do ABC e Ações e Benefícios**.

- **Escopo**

Na escolha do escopo define-se o grau de envolvimento dos gestores em cada atividade. Esse envolvimento permite que o modelo proposto tenha boa aceitação pelos profissionais comprometidos com o processo.

Segundo Ribeiro (2015, p. 96), “é importante, antes de iniciar o modelo proposto, que a instituição avalie as suas necessidades e o que é possível realizar com o tempo e os recursos disponíveis”.

- **Objetivos**

Ao definir os objetivos, é importante: verificar se o método escolhido atenderá de forma eficaz aos anseios da empresa; analisar se os recursos destinados aos gastos com atividades-meio e finalística estão sendo utilizados de maneira eficiente e eficaz; verificar se as áreas responsáveis pelas compras, transporte, almoxarifado etc. estão gerenciando corretamente os recursos utilizados para promover o

desenvolvimento das atividades (o método adotado, nesse caso o ABC, deverá gerar informações que forneçam elementos para uma boa análise estratégica dos custos dos serviços); e analisar quais áreas devem ser terceirizadas e todos os requisitos necessários para a tomada de decisão acurada.

- **Produto do ABC**

Os produtos esperados com o projeto de implementação do método ABC são identificação dos custos das atividades relevantes, direcionadores de custos e atividades e relatórios informacionais para melhorar a tomada de decisão. Outro produto muito importante é o mapeamento das atividades relevantes desenvolvidas no processo produtivo, que permite aos funcionários conhecerem verdadeiramente a empresa, tanto no que se refere à parte física e humana quanto aos gastos dos recursos.

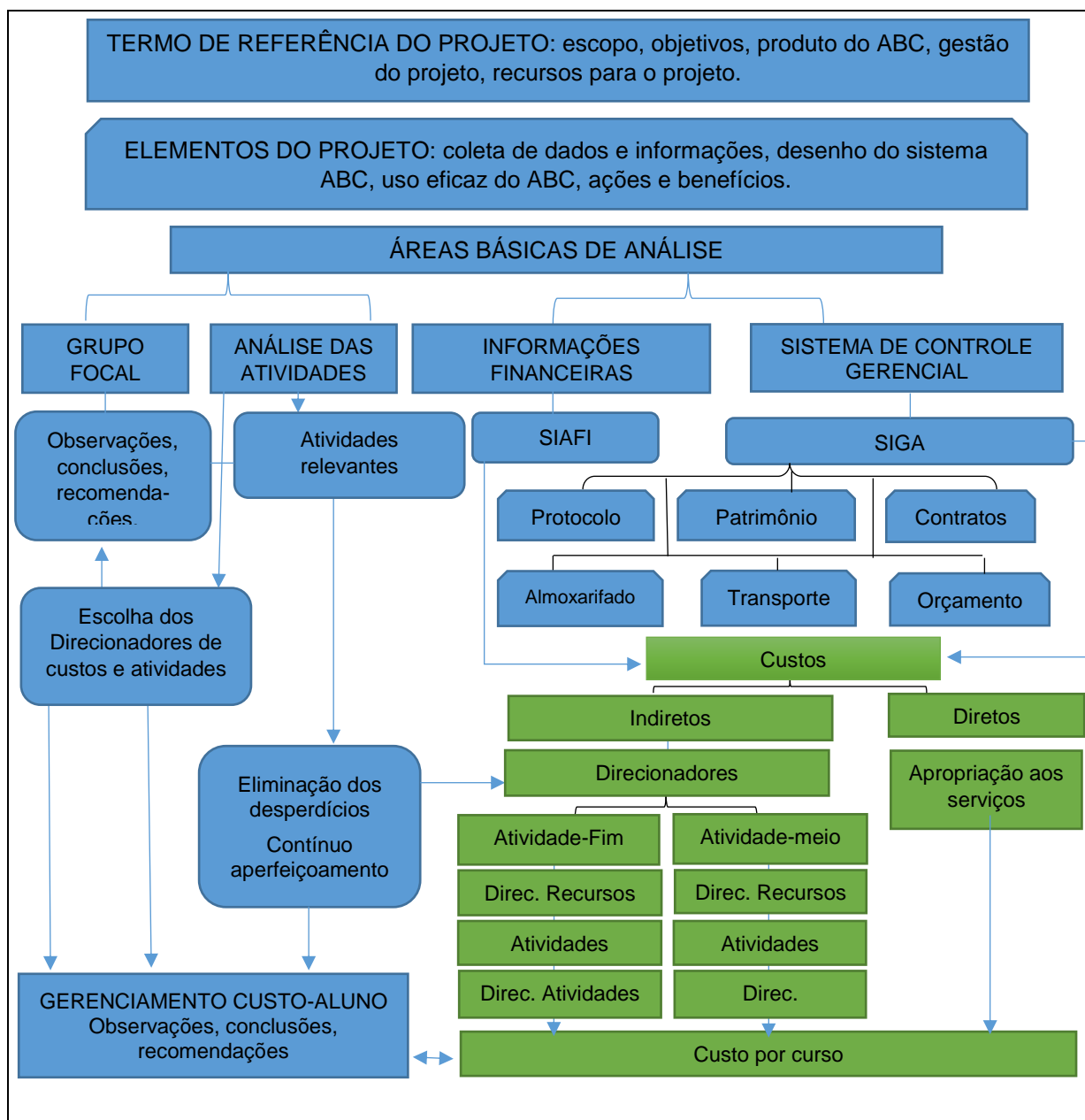
- **Gestão do projeto**

A gestão do projeto para implementação do método inicia-se com a formação de grupo de pesquisa, entrevistas e todos os recursos necessários para entender a atual situação da empresa. A quantidade de componentes do grupo e o tempo de dedicação serão definidos em função da urgência em obter resultados e dos componentes do Termo de Referência. A promoção de capacitação para os envolvidos no projeto e grupos de estudo contribuirão para o sucesso do empreendimento.

- **Recursos para o projeto**

Os recursos necessários para implementação e manutenção do projeto devem ser estimados e apresentados aos dirigentes da alta administração. Outras ações importantes são a promoção de seminários, palestras, programas de treinamento, confecção de manuais e distribuição de livros sobre o Método ABC. Entretanto, o objetivo inicial deve ser a utilização dos recursos humanos, físicos e econômicos já existentes na empresa.

Quadro 5 - Quadro sinótico de implementação do Custeio ABC



Fonte: adaptado de Nakagawa (2012, p. 88).

Finalizando, o autor enumera quatro fatores-chave para o sucesso da implementação do ABC:

1. O ABC tem o suporte e participação da alta administração da empresa em seu projeto de implementação;
2. O desenho do ABC, sua metodologia e resultados da implementação são claramente compreensíveis e explicáveis;
3. As informações geradas pelo ABC, seu uso e metodologia são facilmente acessíveis;

4. Todos os envolvidos no projeto ABC sentem-se seus “donos”.

1.4.3 Requisitos Operacionais para Implementação do Método ABC

Vasconcelos (2010, p. 119) indica o seguinte conjunto de requisitos para implantação do método ABC:

- a. Identificar as atividades, analisar sua eficiência e mapear as atividades relevantes;
- b. Calcular o custo de cada atividade, procedendo à análise do custo-benefício;
- c. Selecionar os direcionadores ou indicadores de custos e
- d. Atribuir os custos das atividades aos produtos (bens ou serviços).

A análise das atividades é a primeira ação realizada no início da implantação do ABC, porém, não deve ser a única. Após a implementação, essas análises se tornarão mais simples e servirão como checagem.

Analisadas as atividades, o próximo passo será o mapeamento daquelas relevantes. Geralmente as atividades relevantes estão relacionadas ao organograma da empresa, e o mapeamento ajudará na identificação das que agregam e das que não agregam valor ao produto ou serviço.

A etapa seguinte será a alocação dos custos à atividade. Apura-se quanto custa cada atividade dentro do processo da cadeia produtiva. Nesse momento, são relacionadas todas as categorias de custos, tais como: custo de remuneração, custos de viagens, custo de comunicação, custo de uso das instalações, etc.

Alocados os custos às atividades, busca-se com as etapas seguintes a identificação dos direcionadores de custos e a atribuição dos custos das atividades aos produtos (bens ou serviços). São esses direcionadores que influenciam a ocorrência do custo. Os direcionadores, também chamados de indicadores de custos, podem ser de recursos e de atividades, que, respectivamente, serão utilizados para determinar o custo das atividades e os custos dos produtos ou serviços.

Já para Bruni e Fama (2002, p. 176), são necessárias quatro fases para a implantação do ABC:

1. Identificação das atividades e seus respectivos custos;
2. Alocação do custo departamental ao custo da atividade;
3. Identificação dos direcionadores de custos (*cost drivers*);

4. Divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos.

Percebe-se que as etapas, ou fases, citadas pelos estudiosos Bruni e Fama (2002) e Vasconcelos (2010) são bem semelhantes. Os autores comungam, praticamente, da mesma visão sobre as necessidades para implantação do ABC.

Ainda na mesma linha de discussão dos autores citados, Martins e Rocha (2015, p.140) afirmam que o ABC vai além da tipificação de custos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Para eles, a modalidade contempla o conceito de *overhead* que são os custos relativos a atividades de natureza efetivamente administrativa (de apoio), incluindo aí os relacionados à gestão produtiva.

Assim, na concepção dos autores, no seu objetivo maior de proporcionar elementos informativos para gestão dos custos, o ABC trilha as seguintes fases:

- Mapeamentos de processos e atividades;
- Identificação dos fatores que determinam ou influenciam os custos das atividades;
- Identificação das rotas de custos, rastreando-os aos produtos, clientes, canais de distribuição, etc.

Desse modo, Martins e Rocha (2015, p. 151) pontuam as etapas para o bom funcionamento do Custeio por Atividade. São elas:

- Identificação dos grupos de recursos (*cost pools*) e dos respectivos direcionadores;
- Cálculo das taxas de custo por direcionador e
- Alocação dos custos aos produtos ou a outras entidades objetos de custeio, conforme a sua demanda pelos direcionadores.

Martins e Rocha (2015) elencam ainda três etapas para realização do processo de Custeio ABC: a primeira etapa contempla a identificação dos grupos de recursos e os direcionadores de custos. A identificação do grupo de recursos, que pode ser homogêneo e heterogêneo, perpassa pela identificação das atividades relevantes. Geralmente, as atividades são compostas por vários elementos de custos. Em uma atividade de transporte, por exemplo, os elementos de custos são: salário do motorista, manutenção do veículo, pneus, combustível, lubrificantes (grupo de recurso heterogêneo). O autor aconselha segregar os elementos, formando grupos homogêneos para facilitar na escolha dos direcionadores de custos.

Alguns requisitos são recomendados também pelo autor para formação dos grupos de custos, tais como: cada conjunto de recursos deve ter seu próprio direcionador de custos; em cada grupo, todo o consumo de recursos deve ser totalmente variável em relação ao respectivo direcionador; em cada grupo, o consumo de recursos deve ser independente do nível de utilização de recursos de outros grupos; etc.

Outra observação do autor é a classificação das atividades em primárias e de apoio. As atividades primárias, também chamadas de atividades-fim, são aquelas relacionadas diretamente ao cumprimento da missão da empresa, da entrega do produto ou serviço ao cliente final. Já as de apoio (*overhead*), ou atividades-meio, são as utilizadas para apoiar as atividades primárias.

Identificado o grupo de recursos, passa-se para identificação dos direcionadores de custos. Continuando, Martins e Rocha (2015) recomendam que na elaboração do rol de direcionadores de custos, é necessário observar diretamente os processos e entrevistar as pessoas que executam as atividades e também seus superiores. Outra recomendação dos autores é a validação e homologação pela alta administração.

A próxima etapa é o cálculo das taxas de custos por direcionadores. Essas taxas podem estar relacionadas ao volume de produção da empresa, ou à quantidade de transações realizadas numa atividade. Quando se tratar de volume, o direcionador deve ser ponderado pela respectiva média como, por exemplo, horas de máquinas, horas de mão de obra direta, etc. Referindo-se à quantidade de transações, o exemplo é a orientação pela quantidade de ordem de produção.

A última etapa refere-se à rastreabilidade, quando os custos forem direcionados para outras entidades objetos de custeio que não os produtos. É nessa etapa que são identificados os custos que agregam e os que não agregam valor aos produtos e serviços.

Sintetizando, na visão de Martins e Rocha (2015, p.162), o Custeio Baseado em Atividades possui as seguintes indicações e características principais:

- a. Deve ser utilizado desde o processo de planejamento e orçamento, não apenas *ex post facto*;
- b. Deve ser utilizado como método de análise, não como sistema de acumulação de custos;

- c. Deve ser utilizado em análises pontuais, periódicas, não como sistema recorrente;
- d. Requer a adoção de padrões e deve ser consistente com o sistema orçamentário;
- e. É um instrumento gerencial, não societário ou tributário;
- f. Não aloca custos de ociosidade aos produtos;
- g. Adota o conceito de variabilidade de custos em relação a vários direcionadores, não apenas volume de produção.

Analisando as recomendações dos autores Martins e Rocha (2015), Vasconcelos (2010) e Bruni e Fama (2002), nota-se uma congruência de orientações para implantação do método ABC. As fases e etapas são bem semelhantes.

Do mesmo modo, Nakagawa (2012, pág. 81), sugere as seguintes etapas para o desenho do ABC, sem o caráter de exclusividade:

- a. Verificar com o *Controller* as contas que compõem os itens classificados como Custos Indiretos de Fabricação (CIF) e seus respectivos valores, se possível, no nível de cada departamento;
- b. Segregar os custos entre aqueles que são consumidos pelas atividades destinados à produção de produtos, daqueles destinados ao atendimento de clientes;
- c. Separar os departamentos das áreas de suporte por suas principais funções, sendo que estas deverão ter um custo significativo e serem direcionadas por diferentes atividades;
- d. Separar os custos dos departamentos, transformando-os em centros de custos por funções;
- e. Identificar os centros de atividades que deverão ser contemplados no desenho, segregando-os pela característica de apresentarem homogeneidade de processos;
- f. Identificar os *cost drivers* (vetores de custos) relativos ao consumo de recursos pelas atividades;
- g. Identificar os *cost drivers* relativos à proporção de atividades aos produtos e aos serviços prestados aos clientes;
- h. Identificar os níveis das atividades e
- i. Escolher o número de *cost drivers* (vetores de custos) com base nos critérios já discutidos.

Apresentadas as fases e etapas, recomendadas por alguns estudiosos e especialistas, para implementação do método de Custeio Baseado por Atividades – ABC, abordar-se-á a seguir, de maneira geral, o sistema de controle gerencial atual do IF Baiano.

1.5 Contexto Geral e de Gestão de Informações do IF Baiano

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF Baiano) é uma autarquia do Poder Executivo, vinculada à Secretaria de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (SETEC), criada através da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, que tem como finalidade oferecer educação profissional e tecnológica para os seus discentes.

Conforme consta no PDI, ano 2015-2019, a missão do IF Baiano é: “Oferecer educação de qualidade, pública e gratuita, em todos os níveis e modalidades, preparando pessoas para o desenvolvimento social e econômico do país, através de ações de ensino, pesquisa e extensão”.

O IF Baiano é composto por 11 campi, sendo que o mais recente é o campus Serrinha, que já está em funcionamento (com alunos matriculados). Além destes, existem mais três em construção. Todos sob a gestão de uma Reitoria, localizada em Salvador, capital do estado. O corpo discente é composto por mais de 10 mil alunos, que conta com 1.159 servidores, entre técnicos e docentes. Para custear essa demanda, o orçamento em 2015 bateu a casa dos 43 milhões de reais.

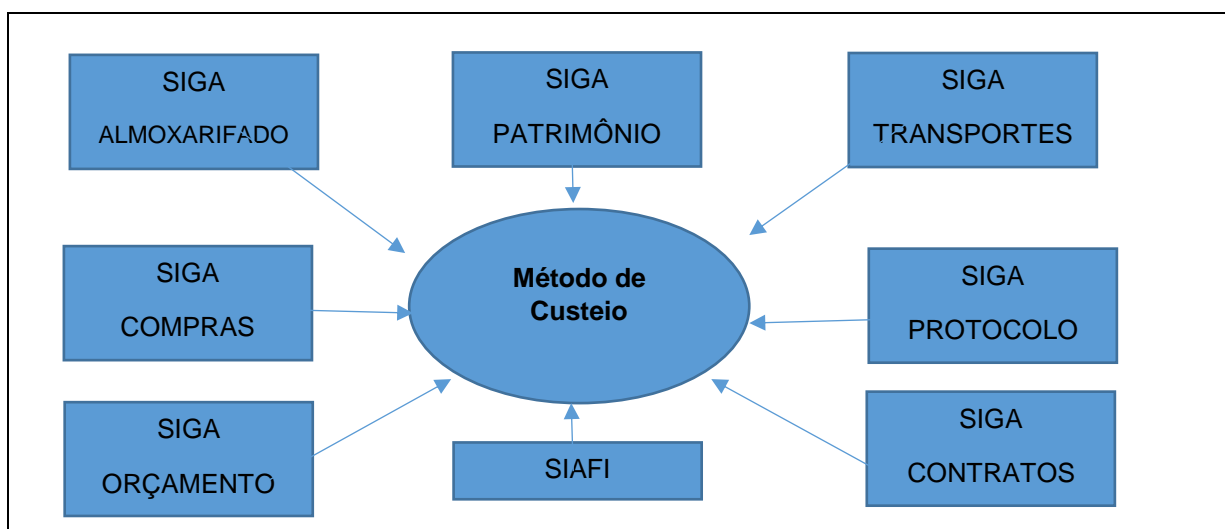
A gestão de informação do IF Baiano tem como propósito identificar as necessidades informacionais, mapear os fluxos formais de informação - coleta, filtragem, análise, armazenamento e disseminação - dos diferentes setores, objetivando apoiar o desenvolvimento das atividades do dia a dia, como também a tomada de decisão. Para alcançar esses objetivos, o IF Baiano conta com alguns sistemas que, apesar de serem de fácil operação e de gerar dados operacionais confiáveis para apuração dos custos e tomada de decisão, não estão interligados. Ou seja, são sistemas que não se comunicam, trabalham de forma independente, e, por isso, dificultam a geração de relatórios com informações consolidadas. Desse modo, uma das finalidades do ABC será a consolidação desses dados.

Para auxiliar os gestores no controle dos recursos físicos, econômicos e humanos, a instituição adotou o Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - Educação Profissional, Científica e Tecnológica (SIGA-EPCT), desenvolvido com tecnologia livre e com a colaboração de várias instituições federais do Brasil. Trata-se de um projeto estratégico do Ministério da Educação do Brasil (MEC), desenvolvido para a Rede Federal de Educação, pela Rede de Pesquisa e Inovação em Tecnologias Digitais (RENAPI), através da Secretaria da Educação Profissional, Científica e Tecnológica (SETEC), criado com o objetivo de automatizar a gestão de processos institucionais acadêmicos, através do SIGA-EDU (Ensino, Pesquisa e Extensão) e do SIGA-ADM, usado para gerir o Protocolo, Almoxarifado, Compras, Patrimônio, Transporte, Orçamento e Contratos.

Atualmente no IF Baiano, estão em funcionamento os módulos do SIGA de Almoxarifado, Transporte, Protocolo, Patrimônio; em implantação, os módulos de Contrato e Orçamento. Para a instalação do Sistema, foi estabelecido um cronograma macro, aprovado pelo Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação CONIF e SETEC, pelo qual, as implantações-piloto começariam em 01/06/2010, com duração de três meses. Foram cinco ciclos com data de conclusão prevista para o ano de 2011. Esses ciclos seriam executados em três etapas, com duração de três meses cada uma. Desse modo, os institutos foram divididos em três grupos, estando o Instituto Federal Baiano relacionado no segundo grupo e com data prevista para implantação em 01/09/2010.

Os módulos em funcionamento no IF Baiano pertencem ao SIGA-ADM, cuja implantação foi iniciada em maio de 2011, e têm como objetivo controlar os fluxos administrativos. O sistema favorece a celeridade na tramitação dos processos, a otimização das informações, o controle da entrada e distribuição dos materiais de consumo, o controle da frota de veículos e demais bens patrimoniais, viagens dos motoristas, cálculo da depreciação.

Quadro 6 - Quadro sinótico da integração dos módulos dos sistemas



Fonte: o autor (2016).

Os módulos do SIGA-ADM fornecem os direcionadores de custos, com exceção do almoxarifado e do patrimônio, que além dos direcionadores, fornecem também o valor dos gastos com material de consumo e a depreciação dos bens patrimoniais por setor, respectivamente.

1.5.1 SIGA-ADM - Módulo Protocolo

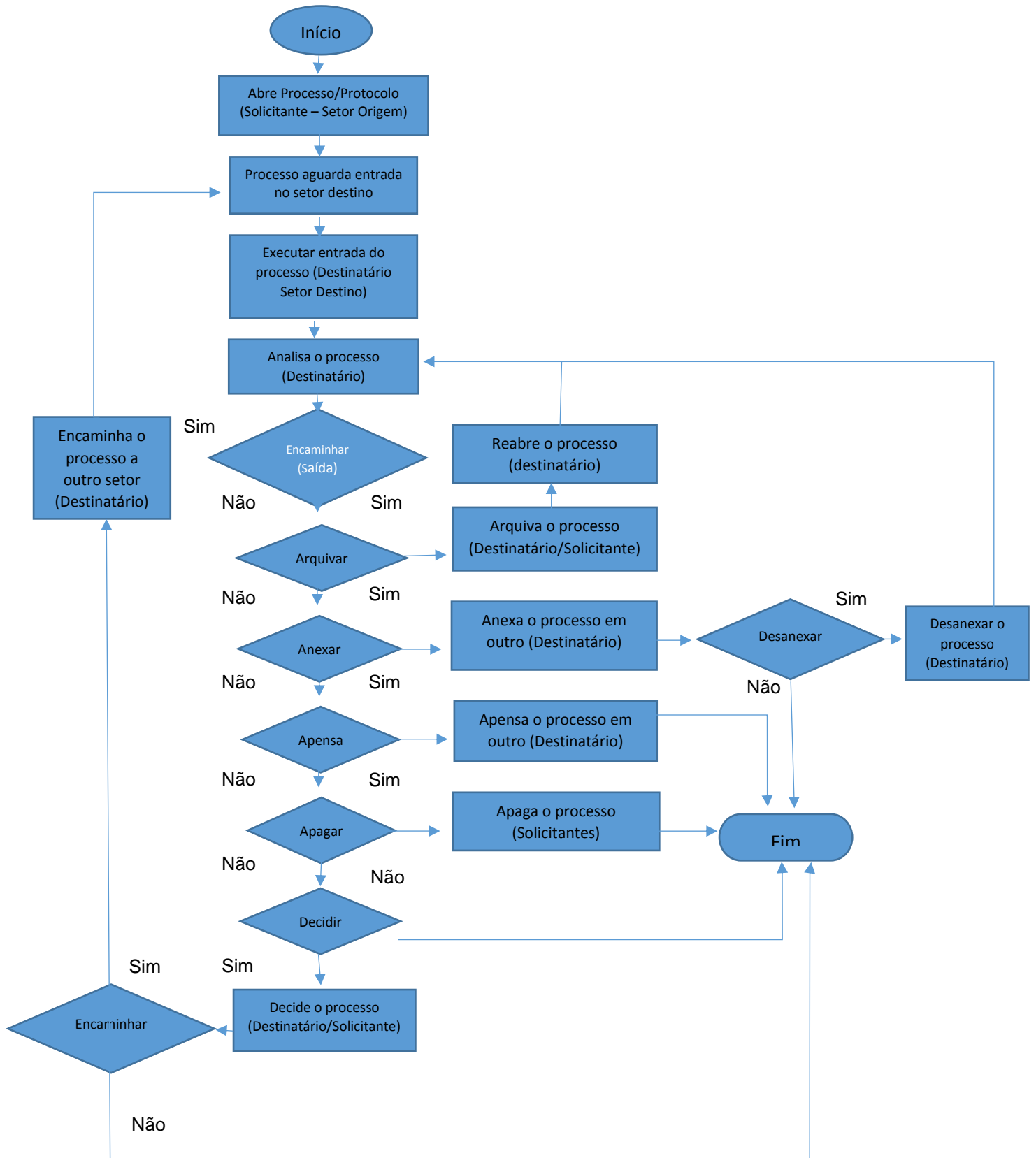
O SIGA-PROTOCOLO tem como objetivo registrar toda a documentação relativa a qualquer tipo de processo de interesse institucional. Esses documentos, quando de origem externa, obrigatoriamente deverão iniciar seu trâmite pelo setor de protocolo. Nos de origem interna, o início do trâmite será no setor onde foram criados ou no setor de protocolo.

Para regulamentar o fluxo de documentos no IF Baiano, foi criada a normativa nº 01/2010. Essa normativa, além de outros assuntos, traz os conceitos para Processo, que é um conjunto de mídias contendo assuntos de caráter jurídico. São conjuntos de documentos que definem atos e fatos da gestão. Pode-se citar como exemplo de conjunto de documentos a comunicação para afastamento, abertura de sindicância, solicitação de compras, etc.

O Protocolo é conceituado como documento que não apresenta necessidade imediata na geração de um processo. Como exemplo de protocolo, podem ser citados documentos como a correspondência, o ofício, o memorando, etc.

O fluxograma do módulo Protocolo, a seguir, dá uma ideia clara de como funciona o trâmite dos documentos no processo do SIGA-ADM.

Fluxograma 2 - Módulo Protocolo



Fonte: adaptado do Manual do Protocolo IF Baiano.

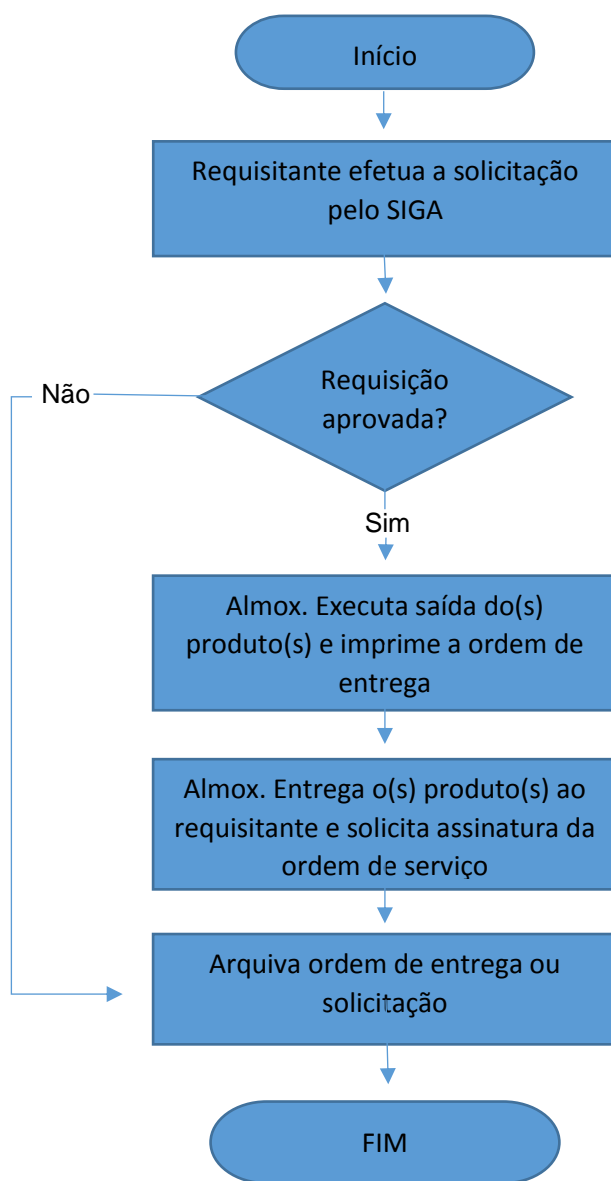
1.5.2 SIGA-ADM - Módulo Almojarifado

O SIGA-ALMOXARIFADO é o módulo administrativo do almojarifado do SIGA-ADM. Esse módulo permite a associação de um material ao almojarifado. Após a associação, o sistema permitirá a realização de entradas, estornos das entradas e baixa dos materiais associados. Depois de lançado, o sistema faculta, por meio de requisição gerada, a realização das saídas de materiais. O sistema também dá a opção de estornar as saídas.

O módulo do SIGA-ALMOXARIFADO fornecerá os dados relativos ao consumo de materiais (quantidade concedidas, valor total do material concedido por setor, etc.) no IF Baiano, no processo de gerenciamento do custo de formação do aluno.

Para melhor ilustrar o processo de entradas e saídas dos materiais de consumo, na próxima página, fluxograma do Módulo SIGA-ALMOXARIFADO.

Fluxograma 3 - Módulo Almojarifado – SIGA-ADM



Fonte: adaptado do Manual do Almojarifado IF Baiano.

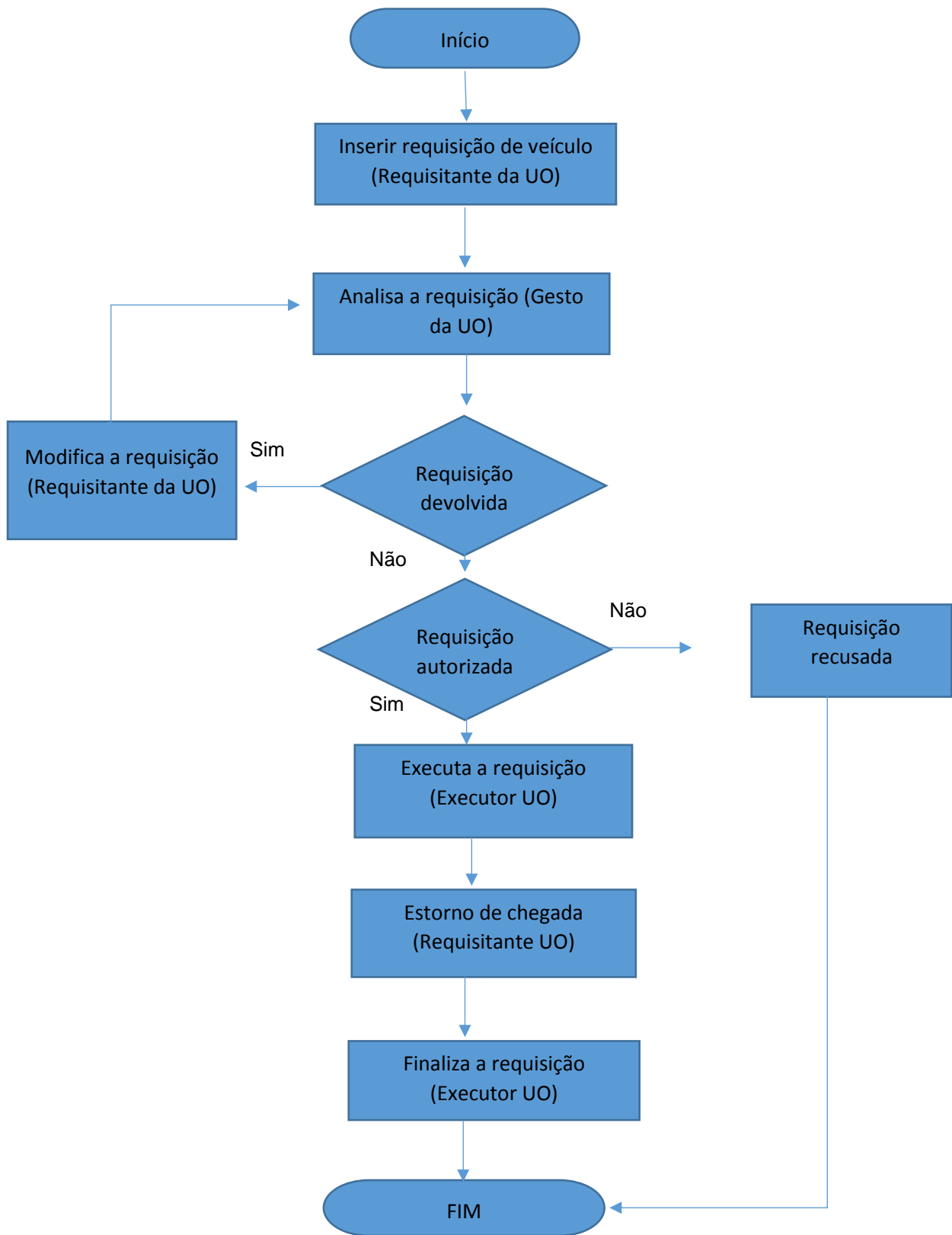
1.5.3 SIGA-ADM - Módulo Requisição de Veículos

O SIGA-TRANSPORTE (Requisição de veículos) tem por finalidade formalizar a utilização de veículos no IF Baiano. Nesse módulo de requisição de veículos são cadastrados todos os motoristas que prestam serviço à instituição e todos os veículos pertencentes ao instituto. Disponibiliza para os usuários a opção de requisitar veículos, obedecendo a uma sequência de permissões com os seguintes passos: requisitar, autorizar e executar.

Esse módulo, além do controle da frota, número de viagens por veículo, consumo de combustível e quilometragem percorrida por setor solicitante, fornecerá também a métrica para o cálculo do custo unitário por atividade.

Abaixo, fluxograma do Módulo Requisição de Veículos, para melhor entendimento do desenvolvimento do processo.

Fluxograma 4 - Módulo Requisição de Veículos



Fonte: adaptado do Manual de Requisição Veículos IF Baiano.

- **Requisitante:** membro da Unidade Orçamentária Requisitante;
- **Gestor:** funcionário que tem a função de gerenciar a UO e, na Operação de Requisição, possui a tarefa de avaliar as requisições feitas pelos requisitantes;
- **Executor:** aquele que opera o departamento responsável pela execução da requisição;
- **UO:** Unidade Orçamentária.

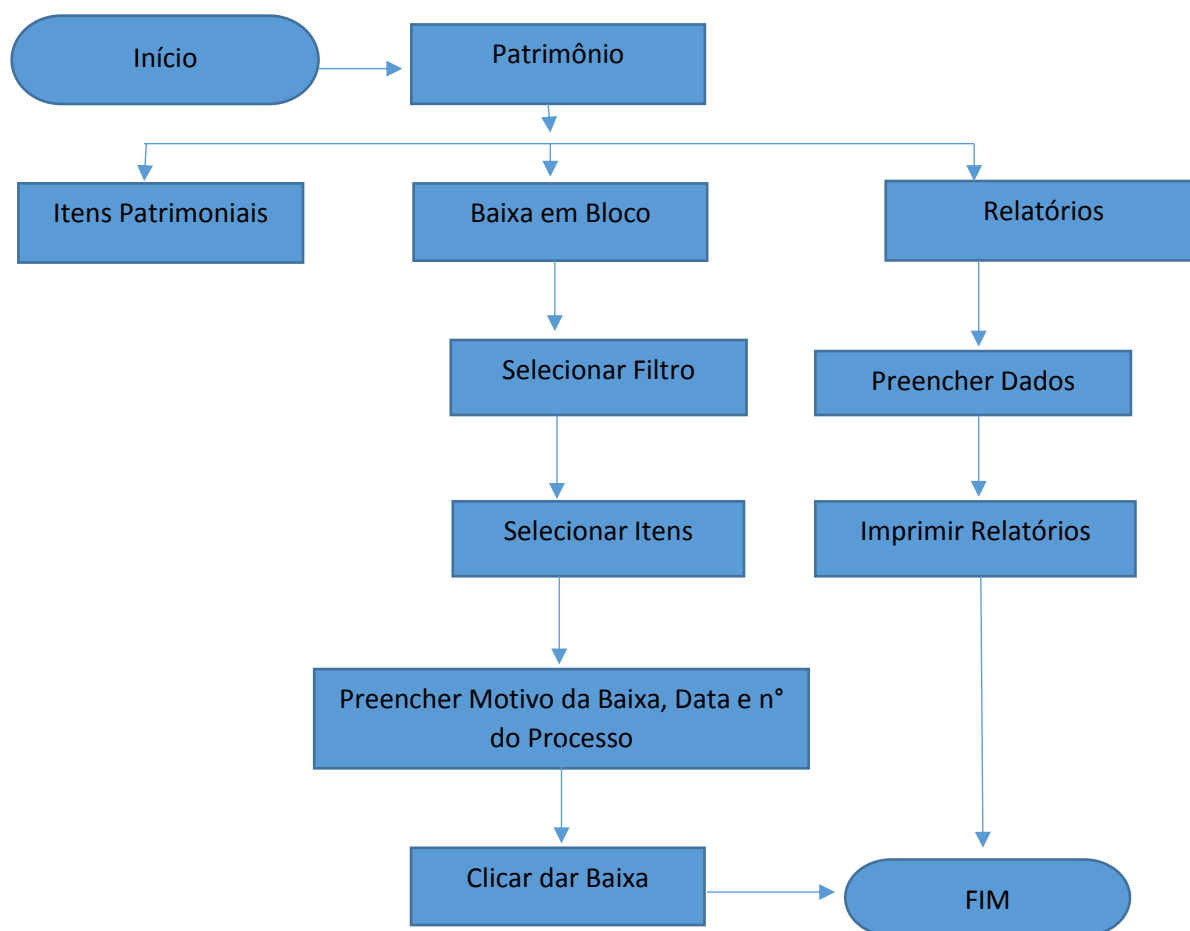
1.5.4 SIGA-ADM - Módulo Patrimônio

O SIGA-PATRIMÔNIO tem como objetivo a administração do material permanente do IF Baiano, que é feita através do registro da entrada, distribuição e saída dos itens de patrimônio. Itens de patrimônio são todos aqueles registrados como material permanente, cuja aquisição pode se dar por compra, doação, cessão, permuta, etc.

O módulo SIGA-PATRIMÔNIO permite o controle e o acompanhamento das atividades realizadas pela área patrimonial no que se refere ao tombamento, movimentação, transferências e baixa de materiais adquiridos pelo instituto. Outra função muito importante disponibilizada por esse módulo é a mensuração da depreciação e a relação dos bens patrimoniais por setor. E na execução desta pesquisa, o módulo SIGA- PATRIMÔNIO contribui com esses dados relativos à depreciação e relação dos bens patrimoniais por atividade desenvolvida na instituição.

Abaixo, fluxograma do processo de registro dos itens patrimoniais desenvolvido no módulo SIGA-PATRIMÔNIO.

Fluxograma 5 - Módulo SIGA-Patrimônio



Fonte: adaptado do Manual do Patrimônio IF Baiano.

1.5.5 Sistema Integrado de Administração Financeira

O SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira foi criado com o objetivo de promover integração e modernização, através de sistema informatizado que processa e controla as execuções orçamentária, financeira, patrimonial e contábil. Segundo Mota (2009, p. 195), O SIAFI é:

O sistema integrado de teleinformática que processa a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos e entidades da Administração Federal, com a utilização de técnicas eletrônicas de tratamento de dados, objetivando minimizar custos e proporcionar eficiência e eficácia à gestão dos recursos alocados no Orçamento Geral da União (OGU).

O SIAFI entrou em operação em 1 de janeiro de 1987, depois que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Serviço Federal de Processamento

de Dados (SERPRO), criou as condições para implantação deste em tempo relativamente curto: apenas seis meses.

O Sistema foi criado com o propósito de resolver inúmeros problemas. Dentre os quais, conforme Mota (2009, p. 195), estão:

- Emprego de métodos inadequados de trabalho, pois o controle de disponibilidades orçamentárias e financeiras, na maioria dos casos, se baseava em registros manuais;

- Utilização da Contabilidade como simples instrumento de registros formais, pela dificuldade de acesso às modernas técnicas de administração financeira;

- Grande defasagem de tempo entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, inviabilizando o uso das informações com fins gerenciais;

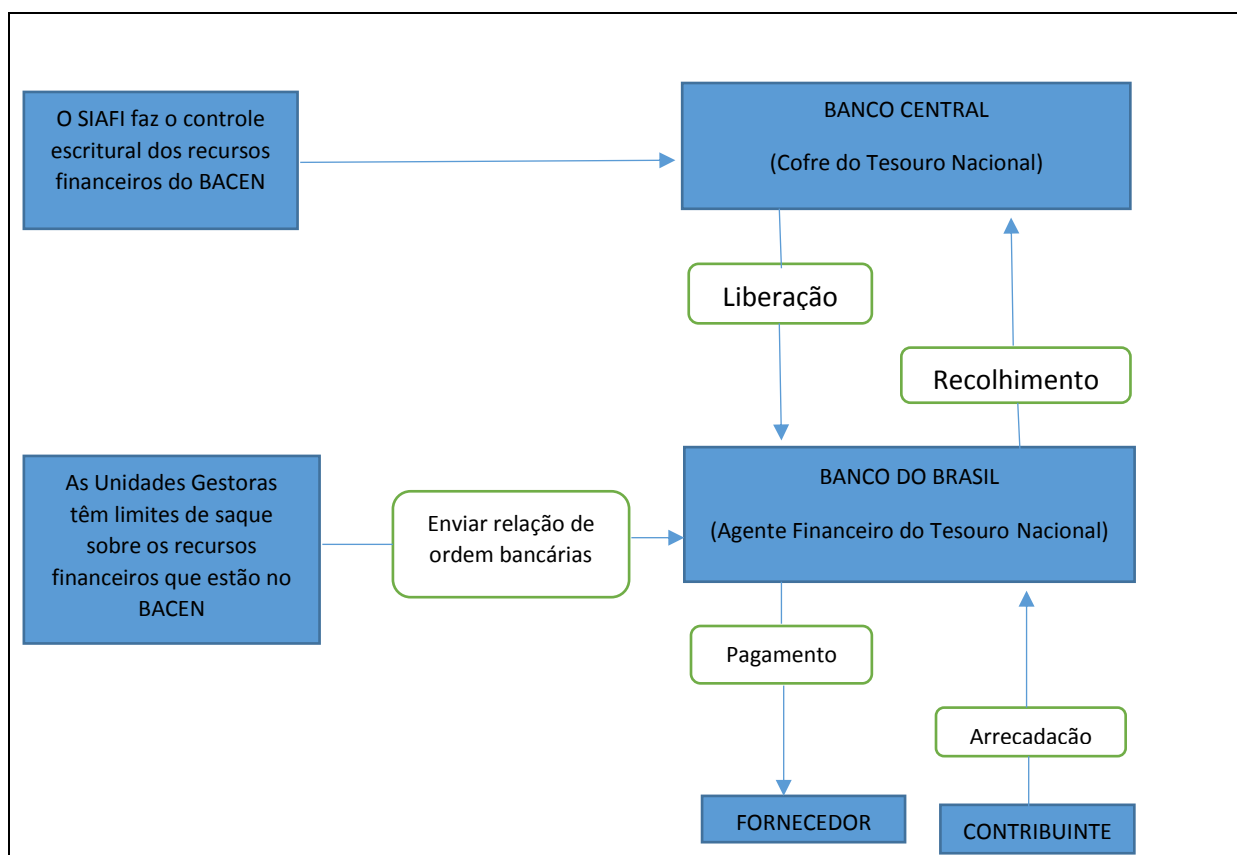
- Incompatibilidade dos dados em decorrência da diversidade de fontes de informações, comprometendo o processo de tomada de decisões;

- Falta de integração dos sistemas de informações e

- Existência de inúmeras contas correntes bancárias, no âmbito do Governo Federal, criando estoque ocioso de moeda em algumas unidades e falta de disponibilidades financeiras em outras, dificultando a administração de caixa.

Como solução para a pluralidade de contas correntes, foi criada a Conta Única do Tesouro Nacional que, segundo Mota (2009, p. 210) “é a conta mantida junto ao Banco Central do Brasil e operacionalizada através do Banco do Brasil, destinada a acolher, em conformidade com disposto no artigo 164 da Constituição Federal, as disponibilidades financeiras da União, à disposição das unidades gestoras *on-line*”.

Quadro 7 - Quadro sinótico conta única Tesouro Nacional



Fonte: Mota (2009, p. 210).

No processo de gerenciamento dos custos de formação dos alunos do Instituto Federal Baiano, o SIAFI fornecerá os dados financeiros; ou seja, os totais de todos os valores gastos para a realização das atividades por natureza de despesas.

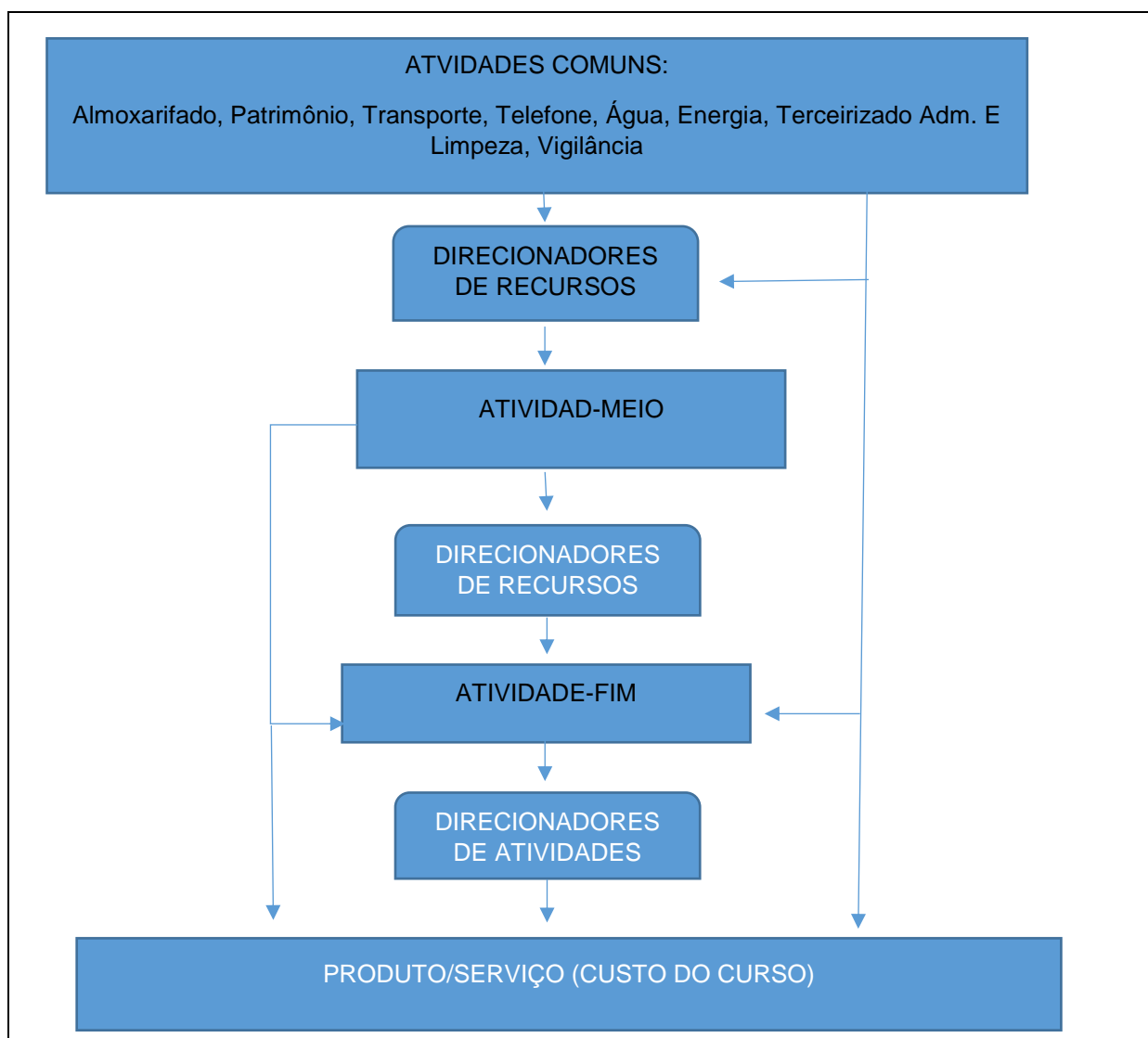
Os custos serão distribuídos das atividades comuns para as atividades-meio, atividades-fim e produto/serviço; em seguida, das atividades-meio para atividades-fim e produtos/serviços; e, finalmente, das atividades-fim para os produtos/serviços, conforme quadro sinótico a seguir.

Segundo Fayer apud Oliveira (2002):

Sem a pretensão de esgotar as possibilidades, a modalidade de reunir e acumular dados, valendo-se da tecnologia de informação, gera um sistema de informação capaz de fornecer melhorias na estrutura organizacional, ampliando a capacidade de comunicação e facilitando o fluxo de informações, colocando à disposição de todos os tomadores de decisões relatórios precisos e rápidos, situação que, certamente, permitirá maior interação entre os atores envolvidos. Além de reduzir, com a possível participação de todos, o grau de centralização das medidas a serem assumidas, a situação permite poder eficiente para aqueles que entendem e controlam os sistemas. O reflexo desse contexto aparecerá na melhor produtividade, na segurança das projeções, na qualidade dos serviços produzidos e apresentados e na redução dos custos das operações.

A implementação do método de Custeio ABC para integração dos módulos do SIGA-ADM e dos dados colhidos do SIAFI favorece ganhos de qualidade das informações e dos recursos aplicados. Isso porque os recursos disponibilizados para os campi, após a sua aplicação, serão distribuídos, conforme o Custeio Baseado em Atividades, das atividades consideradas comuns para as atividades-meio e atividades-fim. E, em alguns casos, dessas diretamente para os produtos/serviços, conforme quadro sinótico abaixo.

Quadro 8 - Quadro sinótico da distribuição dos custos das atividades



Fonte: o autor (2016).

Conceito dos termos usados no quadro sinótico:

- **Atividades comuns** – São as atividades e áreas utilizadas por todos os setores, pertencem ao campus como um todo, e tem como finalidade atender às necessidades e demandas de toda a instituição;
- **Atividades-meio** – São as atividades que dão suporte, que viabilizam a realização das ações das atividades-fim;
- **Atividades-fim** – São as atividades de objetivos finalísticos, aquelas que viabilizam a concretização da missão, objetivos e visão da instituição;

- **Direcionadores de recursos** – São aqueles que irão definir os valores dos custos unitários das atividades;

- **Direcionadores de atividades** – São os que definirão os valores dos custos unitários dos produtos/serviços.

Os direcionadores constituem a métrica usada para se encontrar o valor unitário dos custos das atividades e dos produtos/serviços. Como o próprio nome já indica, são eles que direcionam os custos consumidos pelas atividades e pelos produtos/serviços.

Os sistemas de informação SIGA-ADM e SIAFI são de fácil entendimento e, por isso, se enquadram perfeitamente na função de aplicabilidade, pois permitem a inserção e consulta dos dados por vários usuários.

Como principais benefícios do uso desses sistemas, tem-se a automação das tarefas, a racionalização dos dados, a implementação de melhorias de processos e melhoria no relacionamento entre áreas. Também são viáveis como fontes de informações para rodar experimentalmente o Custeio ABC, pois têm flexibilidade possibilitando, assim, a adaptação a novas realidades; eles também fornecem informações de maneira clara, são disponibilizados via web e atualizam informações em tempo real.

Além disso, os sistemas apresentam módulos onde há segregação de função para diversas aplicações, e um administrador que gera senhas adequando o perfil do usuário com senhas individuais. Logo, são necessários para rodar sistema de custos, haja vista o SIAFI possuir dados financeiros de gastos e despesas, e o SIGA fornecer dados sobre compras, depreciação, acompanhamento dos processos, etc.

Entretanto, como limitação, existe a necessidade de adicionar módulos complementares (contratos, licitações, orçamento). No caso do SIGA, esses complementos já estão em fase de desenvolvimento; já no SIAFI, a limitação é pelo fato de o sistema atender a toda União, ter funcionalidades muito amplas, além de não permitir a emissão de relatórios.

Finalizando, mesmo com as limitações apresentadas, os sistemas oferecem condições adequadas para gerenciamento e acompanhamento dos custos dos serviços oferecidos pela instituição.

2 METODOLOGIA

A abordagem metodológica deste trabalho envolveu três etapas principais.

Na primeira, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, com o objetivo de caracterizar e avaliar conceitualmente os métodos de gestão de custeio mais relevantes.

Na segunda etapa, o produto da etapa anterior - a caracterização e avaliação dos diversos métodos de gestão do custeio existentes - foi apresentado a um grupo focal formado por gestores da instituição, relacionados à gestão dos custos. Em seguida, o grupo avaliou a escolha do método mais adequado - o Custeio Baseado em Atividades -, definiu os requisitos técnicos e organizacionais adequadas à utilização do método escolhido ao contexto do IF Baiano, produziu as informações necessárias à experimentação do modelo e especificou o conteúdo que deveria ter o guia para aplicação do modelo de custeio do IF Baiano.

Ainda no contexto da segunda etapa, a experimentação do modelo foi realizada para o campus de Guanambi que, mesmo estando situado distante da Reitoria, tem estrutura organizacional que representa a média dos 14 campi do IF Baiano, bem como disponibilidade dos dados necessários para conclusão do trabalho.

Na terceira etapa, com base na avaliação do grupo focal sobre a experiência de aplicação do método para o campus de Guanambi, o pesquisador desenvolveu o produto final desta pesquisa, o Guia.

O quadro 9 , a seguir, descreve as características metodológicas de cada etapa e fase da pesquisa.

Quadro 9 – Metodologia do Desenvolvimento da Pesquisa

Etapas	Fases	Descrição	Produto	Data
Pesquisa bibliográfica e documental. (Pesquisador)	Seleção do método.	Análise dos métodos de custeamento, comparação e seleção do método proposto ao projeto.	Seção de revisão da literatura do projeto.	13/01/2016
Pesquisa de campo. (Grupo Focal)	Avaliação e validação do método.	Análise dos métodos e validação da seleção proposta.	Método validado.	22/03/2016 13/04/2016
	Avaliação do contexto atual do IF Baiano.	Análise da situação dos requisitos técnicos e organizacionais do método adotado no contexto gerencial e informacional do IF Baiano.	Definição dos parâmetros, procedimentos e informações necessárias à execução experimental do método.	15/06/2016
	Produção das informações.	Produção das informações necessárias e cálculo do valor-aluno.	Mapa de custos e valor-aluno do IF Baiano.	15/11/2016
	Avaliação geral da experimentação do método.	Avaliação da experiência e definição de formato e conteúdo do guia do modelo de custeio do IF Baiano.	Estrutura e conteúdo do guia do modelo de custeio do IF Baiano.	14/01/2017
Desenvolvimento do Produto. (Pesquisador)	Produção do guia.	Desenvolvimento e formatação final do guia.	Guia do modelo de custeio do IF Baiano.	18/04/2017

O desenvolvimento do projeto configura, portanto, uma pesquisa aplicada, que “objetiva gerar conhecimentos para aplicações práticas dirigidas à solução de problemas específicos” (GIL, 2008). O problema é abordado de forma qualitativa, envolvendo pesquisa bibliográfica, documental e a técnica do grupo focal para análise das informações e desenvolvimento da solução.

Na etapa inicial, que teve como objetivo central - e fase única - a seleção do método de gerenciamento de custeio a ser trabalhado pelo grupo focal, foi feito o levantamento da bibliografia relacionada a custos, método de custeio, administração pública, sistemas de informações utilizados, tendo como foco o gerenciamento dos custos, apuração do valor-aluno e a tomada de decisão, tendo início com a revisão de literatura em dissertações, teses, artigos publicados em periódicos, livros; além das consultas realizadas na área de custos e principalmente dos métodos de custeamento.

Dentre os diversos autores pesquisados, optou-se por usar a metodologia abordada por Nakagawa (2010 e 2012), que, segundo Martins e Rocha (2015, p. 157), foi o pioneiro nos estudos do Custeio ABC. Com a adoção dessa metodologia, espera-se obter respostas para as perguntas que regem esta pesquisa e os objetivos deste estudo, levando em consideração a estrutura e as especificidades do IF Baiano, que teve o campus Guanambi como objeto de estudo para verificar a viabilidade e aplicabilidade do método proposto.

A utilização da técnica do grupo focal nas pesquisas sociais, com abordagens qualitativas, está cada vez mais presente em trabalhos e estudos, nos quais os pesquisadores selecionam e reúnem pessoas para discutir um tema, que é seu objeto de pesquisa. As discussões e comentários baseiam-se na participação coletiva, e os debates trazem elementos das experiências cotidianas desses participantes.

Tanaka e Melo (2001, apud GATTI, 2012, p. 20) argumentam que “é importante selecionar grupos nos quais se presume que as pessoas tenham diferentes opiniões em relação às questões abordadas”.

Por outro lado, Gatti (2012) assegura que a composição do grupo ou dos grupos dar-se-á partindo de alguns critérios relacionados com as metas da pesquisa. Deve-se considerar algumas características homogêneas dos participantes, mas levando em conta a variação de opiniões diferentes ou divergentes entre eles.

Neste estudo, a formação do grupo focal privilegiou funcionários de um mesmo setor público, cujos interesses, experiências e conhecimentos sobre o objeto da pesquisa em alguns momentos convergiram e em outros, divergiram. No entanto, foram consideradas as variáveis de um grupo que conhece o problema da pesquisa, tornando-a mais rica e profunda. Além disso, o grupo focal foi utilizado para obter conhecimento suficiente para subsidiar a pesquisa, visto que os participantes

conhecem a realidade explorada e estudada, com suas possibilidades e limitações, o que pode facilitar a análise dos dados e a interpretação dos resultados. Ainda de acordo com Gatti:

Os grupos focais também podem ser utilizados para gerar conhecimento necessário para a construção de instrumentos de medidas, assim como para a avaliação experimental do impacto de produtos em desenvolvimento e de futuros programas a serem implantados em organizações. (2012, p. 153).

Com relação aos procedimentos metodológicos, para a constituição de um grupo focal, de acordo com Tanaka e Melo (2001), deve-se definir claramente o problema da pesquisa, escolher um bom facilitador e, preferencialmente, dois relatores para anotar as discussões. Outro passo a ser seguido é compor o grupo de forma homogênea, mas conservando algumas características heterogêneas, mantendo-se um equilíbrio entre diversidade e uniformidade. Em seguida, faz-se a escolha das variáveis de acordo com o que será estudado, analisado, avaliado e interpretado.

Ainda segundo os autores supracitados, compõem os processos metodológicos a seleção de pessoas com opiniões diferentes sobre o tema a ser discutido, para que se obtenha um relato de cada segmento e não uma representação meramente quantitativa de diferentes opiniões e setores. Os participantes devem ser informados previamente sobre o tema a ser discutido, porém sem muitos detalhes, para que não compareçam às reuniões com ideias preestabelecidas.

A escolha dos participantes precisa ser cuidadosa e criteriosa e isto faz parte do processo de planejamento da pesquisa com grupos focais. Não se deve escolhê-los ao acaso. É importante avaliar se determinado participante selecionado tem de fato algo a falar e se vai se sentir bem ao expor sua opinião ao grupo. O nível de estruturação do grupo, sendo o mais coerente possível com a proposta do estudo, influenciará positivamente ou negativamente na discussão, no relato, na avaliação e interpretação dos resultados da pesquisa. Nesse sentido, a autora abaixo assegura que,

alguns aspectos do processo de planejamento da pesquisa com grupos focais serão objeto de reflexão. O acaso é o primeiro deles, pois nem sempre é um bom critério na composição de grupos focais, sendo preciso avaliar se o participante tem algo a dizer e se sente confortável para fazê-lo no grupo. A opção é feita com base nas premissas de que eles são capazes de gerar produtos em um volume expressivo em curto espaço de tempo e trazem à tona o processo de formação de opinião, que se dá no jogo das influências sociais mútuas. A simples disposição das pessoas em grupo não assegura o resultado esperado, o que fala a favor de se levar em conta a potencialidade

de cada participante para contribuir na discussão do tema. (GONDIM, 2003, p.154).

Tanaka e Melo (2001) também propõem para a metodologia do grupo focal a escolha de um local apropriado para as reuniões que favoreça a interação entre os participantes. As discussões devem ser sempre registradas.

O moderador de um grupo focal deve ser bem escolhido, podendo ser o próprio pesquisador ou outro membro do grupo, mas precisa ser flexível, sensível, experiente, ter clareza ao expressar-se e capacidade para conduzir o grupo de forma segura e competente. Precisa despertar nos membros confiança e empatia, lidando com as relações, interações e situações que se criam no decorrer das discussões.

Para os autores Tanaka e Melo (2001) o moderador (facilitador) precisa estruturar a discussão com o grupo. O papel dele é direcionar o grupo ao foco da pesquisa, para obter informações desejáveis e apropriadas para o tema em estudo.

Pizzol destaca que, num grupo focal bem estruturado,

[...] a função do moderador, inclui, entre outras ações, manter produtiva a discussão, garantir que todos os participantes exponham suas ideias, impedir a dispersão da questão em foco e evitar a monopolização da discussão por um dos participantes. O moderador nunca deverá expor suas opiniões ou criticar os comentários dos participantes. (2003, p.9, apud GATTI, 2012 p. 34).

O moderador é, portanto, o fio condutor do grupo, intervindo de forma mais ou menos diretiva, promovendo uma atmosfera agradável e organizada, que favoreça as discussões e a expressão das opiniões de todos os participantes. Precisa ter o controle sobre as discussões de modo flexível para que não centralize o discurso para si próprio ou deixe que determinados membros monopolizem suas falas.

O grupo focal, técnica de pesquisa de campo sob a qual se desenvolveu toda a segunda etapa metodológica, foi formado pelos gestores das principais áreas envolvidas com a produção e o uso das informações relacionadas à determinação do custo médio anual de investimentos por aluno no IF Baiano, incorporando as diversas funções da instituição. Foram convidados os seguintes profissionais: Diretor de Orçamento, Diretor Administrativo, Coordenador Geral de Contabilidade, Coordenador Geral de Suprimentos. O pesquisador ficou no papel de moderador do grupo.

Inicialmente, foi feita uma explanação sobre o funcionamento do grupo focal, para que os participantes entendessem a dinâmica da pesquisa. Foi esclarecido que

todos deveriam expor suas ideias de forma clara e que não seria necessário o consenso para os pontos de vistas partilhados durante as discussões dos temas propostos.

Nessas reuniões preliminares do grupo focal, realizadas na Pró-Reitoria de Planejamento e Administração do IF Baiano, os participantes foram informados sobre o tema do trabalho, porém sem muito detalhe, a fim de evitar que opiniões fossem formadas antes dos debates sobre o tema. Os encontros tinham duração de no máximo duas horas.

Em seguida, o quadro 9 foi apresentado e discutido, explicitando-se as etapas metodológicas de desenvolvimento da pesquisa.

Na primeira reunião operacional do grupo focal, foram apresentados os vários métodos de custeio, destacando, a partir da literatura revisada, o método ABC como o mais adequado ao segmento de empresas e instituições que têm como produto a prestação de serviços. Também foram apresentados os objetivos, geral e específicos, o tema da pesquisa intitulado “Construção de um modelo para o gerenciamento dos custos de formação dos alunos do Instituto Federal Baiano”, o escopo e os resultados esperados, tendo como recorte o campus Guanambi.

Ainda como parte dessa primeira fase da segunda etapa da pesquisa (avaliação e validação do modelo), realizou-se outra reunião em 13 de abril de 2016. Nessa, após análise pelos membros do grupo focal do material apresentado na primeira reunião, foi ratificado o método de Custeio ABC como proposta de ferramenta mais apropriada para o gerenciamento dos custos de formação do aluno.

Após discussões e ponderações, o grupo propôs para a reunião seguinte definir os requisitos (parâmetros, procedimentos e informações) necessários à execução experimental do método no campus de Guanambi, bem como estabelecer os papéis de trabalho no grupo focal para o levantamento das informações.

A fase seguinte, avaliação do contexto atual do IF Baiano, iniciou-se com a apresentação, pelo pesquisador, de alguns conceitos básicos importantes para a definição dos parâmetros e compreensão dos procedimentos necessários para o uso experimental do método. Assim, termos como *accountability*, contabilidade, rateio e rastreamento foram conceituados.

Além disso, nessa reunião de 15 de junho de 2016, foram apresentadas todas as informações existentes, como por exemplo, as quantidades de processos, atividades e tarefas, bem como o primeiro desenho do método, para validação.

A partir do que já havia sido apresentado e validado no grupo sobre o método ABC, e do conhecimento prévio dos procedimentos operacionais, organograma e fluxogramas do IF Baiano por parte dos integrantes do grupo focal, foi possível analisar o contexto e traçar o delineamento do processo. Com essa definição, o grupo focal pôde criar os parâmetros para a customização do método ao contexto. O trabalho foi realizado a partir do exame das atividades, dos processos, dos setores e das tarefas do IF Baiano, agrupados para cada setor representado no grupo focal.

Nessa reunião do dia 15 de junho de 2016, portanto, foram definidos os requisitos e parâmetros que comporiam os procedimentos necessários para confecção da versão inicial do guia, que orientou a aplicação do método ao campus de Guanambi.

A partir das definições da fase anterior, os integrantes do grupo focal levantaram as informações indicadas pelo guia para determinação do custo médio do aluno do campus de Guanambi.

Em 15 de novembro de 2016, orientado pela versão inicial do guia, o grupo focal realizou a terceira fase da segunda etapa da pesquisa, com a sistematização das informações necessárias e o cálculo do custo médio anual de investimento por aluno no campus Guanambi. Foram analisadas pelos participantes as planilhas contendo o valor das despesas liquidadas por ano, a ação e natureza de cada tipo de despesa. Como produto desta etapa foi estabelecido o cálculo do custo do aluno no campus Guanambi, que é relatado detalhadamente na seção seguinte.

A quarta e última fase do trabalho do grupo focal aconteceu no dia 14 de janeiro de 2017 (sexta reunião). Foi realizada a avaliação da experiência no campus de Guanambi e estabelecido o formato e o conteúdo do guia definitivo para a aplicação do método de custeio no IF Baiano. Assim, definiu-se como seria a estrutura e conteúdo do guia, bem como a forma de apresentação do Custeio ABC.

A terceira e última etapa metodológica, que envolveu o desenvolvimento e a formatação final do guia, foi realizada pelo pesquisador. O guia foi apresentado em reunião com o grupo focal, no dia 18 de abril de 2017, sendo analisado e validado. A versão final constitui o Apêndice 1 deste trabalho.

A seção seguinte descreve os resultados obtidos pela aplicação do método de Custeio ABC na experiência realizada no campus de Guanambi.

3 APLICAÇÃO EXPERIMENTAL DO MÉTODO NO CAMPUS DE GUANAMBI

Produto do trabalho do grupo focal, o exercício a seguir apresenta a análise dos gastos liquidados no IF Baiano, campus Guanambi. Foram utilizados dados e informações dos sistemas Tesouro Gerencial (despesas liquidadas totais), Siga-ADM (valor de saída dos materiais de consumo) e Sigepe (valor das despesas de salário pagas aos servidores) e do Relatório de Gestão (total de alunos matriculados). Tais dados e informações são referentes ao número de alunos matriculados em cursos presenciais, registrados no SISTEC.

Após tabulação e análise dos dados, o resultado obtido foi o custo médio anual das **despesas correntes e de capital por aluno matriculado no IF Baiano**, através do SISTEC: **despesas de pessoal, despesas de serviços terceirizados e investimentos** (Tesouro Gerencial) e **despesas de consumo** (siga-ADM).

Como resultado final deste trabalho, foi elaborado um guia que tem como objetivo primordial servir de ferramenta para o processo de apuração dos custos das atividades nos campi, com aplicação inicial no campus Guanambi. Esse guia faz a indicação do método de custeio, modelos de planilhas para tabulação dos dados, fórmulas para o estabelecimento dos índices-padrão, fluxogramas para a implementação do sistema de apuração dos custos via planilha Excel, além da metodologia aplicada, mostrada através de sete ciclos, com descrição de cada um deles.

Os dados analisados são aqueles das despesas orçamentárias liquidadas, divididas por ações de governo, tais como:

- Ação 20RL - Funcionamento de Instituições Federais de Educação Profissional;
- Ação 20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica;
- Ação 2994 - Assistência ao Estudante da Educação Profissional e Tecnológica;
- Ação 4572 - Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação;
- Ação 20TP - Pessoal Ativo da União.

Em linhas mais gerais, também são analisados os dados das despesas de pessoal (usadas para o pagamento dos proventos dos servidores), despesas correntes (utilizadas para despesas de custeio) e de capital (gastos com investimentos).

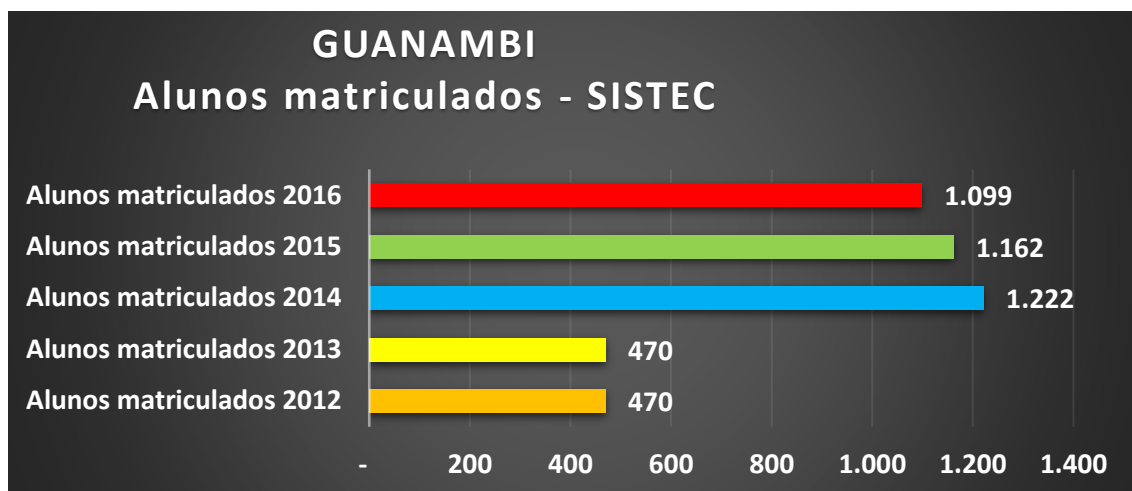
Na conclusão, o guia faz uma síntese do tema em questão (importância da apuração de custos em instituições de ensino).

3.1 Alunos Matriculados pelo SISTEC

O Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica – SISTEC é um sistema pioneiro e inovador que disponibiliza, mensalmente, informações sobre cursos técnicos de Nível Médio e sobre escolas e alunos desse nível de ensino, contendo também informações sobre cursos de graduação (bacharelado e licenciatura) e pós-graduação (lato sensu e stricto sensu), quando oferecidos por essas escolas. Caso a escola também ofereça cursos de formação inicial e continuada, o SISTEC apresentará ainda dados referentes aos cursos e aos alunos dessa oferta de ensino. Contudo, é importante ressaltar que os cursos de formação inicial e continuada só serão cadastrados se a escola ofertar ensino técnico de nível médio.

Todas as unidades de ensino no país, credenciadas para oferta de cursos técnicos de Nível Médio, independentemente da sua categoria administrativa (públicas e privadas, incluindo aquelas referidas no art. 240 da Constituição Federal, de 1988), sistema de ensino (federal, estaduais e municipais) e nível de autonomia, devem se cadastrar no SISTEC. Assim, os quadros abaixo mostram, subsequentemente, o total de alunos matriculados nos cursos presenciais do campus Guanambi pelo SISTEC, bem como a evolução do número de matrículas no IF Baiano.

Gráfico 1 – Matrículas presenciais pelo SISTEC (campus Guanambi – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016).

Quadro 10 – Evolução do número de matrículas no IF Baiano (campi)

UG Executora	Alunos matriculados 2016	Alunos matriculados 2015	Alunos matriculados 2014	Vriação 2016/2012
BOM JESUS DA LAPA	428	293	293	46,08%
VALENCA	745	472	472	57,84%
ITAPETINGA	421	488	488	-13,73%
TEIXEIRA DE FREITAS	354	578	578	-38,75%
URUCUCA	477	536	536	-11,01%
GOV. MANGABEIRA	676	393	393	72,01%
SANTA INÊS	924	928	928	-0,43%
SENHOR DO BONFIM	939	940	940	-0,11%
GUANAMBI	1099	1162	1222	-10,07%
CATU	1356	1053	1053	28,77%
Total	7419	6843	6903	7,48%

Fonte: Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

3.2 Ação 20RL

A Ação 20RL - Funcionamento de Instituições Federais de Educação Profissional é uma ação orçamentária, que tem como produto estudantes matriculados, e o objetivo de ampliar o acesso à educação profissional e tecnológica de qualidade, alinhada com as demandas sociais e do mercado de trabalho locais e regionais, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão. Sua base legal é a CF/88, Capítulo III, Seção I Lei nº 9394, de 20/12/96; a CF/88, Capítulo III, Seção I Lei nº 9394, de 20/12/96; o Parecer CNE /CEB nº 17/97; o Decreto 5.154, de

23 de julho de 2004; o Parecer CNE/CEB nº 39/2004; a Resolução nº 1, de 3 de fevereiro de 2005; a Lei nº 11.892/2008; os Decretos 7.311, 7.312 e 7.313/2010; a Lei nº 12.513/2011 e a Lei nº 13.005/2014.

Na Ação 20RL, considera-se matriculado o estudante com registro na instituição no exercício, independentemente do ano de ingresso e da situação acadêmica.

A 20RL é descrita como uma ação de gestão administrativa, financeira e técnica, cujo desenvolvimento visa ao funcionamento dos cursos de Instituições Federais de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, e das escolas técnicas vinculadas às universidades federais; à manutenção de serviços terceirizados; ao pagamento de serviços públicos; à manutenção de infraestrutura física por meio de obras de pequeno vulto, que envolvam reforma ou adaptação, aquisição ou reposição de materiais, inclusive aquelas inerentes às pequenas obras, observados os limites da legislação vigente; à aquisição e ou reposição de acervo bibliográfico e veículos; à capacitação de recursos humanos; à prestação de serviços à comunidade; à promoção de subsídios para estudos, análises, diagnósticos, pesquisas e publicações científicas; bem como demais contratações necessárias ao desenvolvimento de suas atividades.

A execução é feita pelas autarquias vinculadas à Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica de forma direta ou por meio de descentralização, convênio ou instrumento congênere.

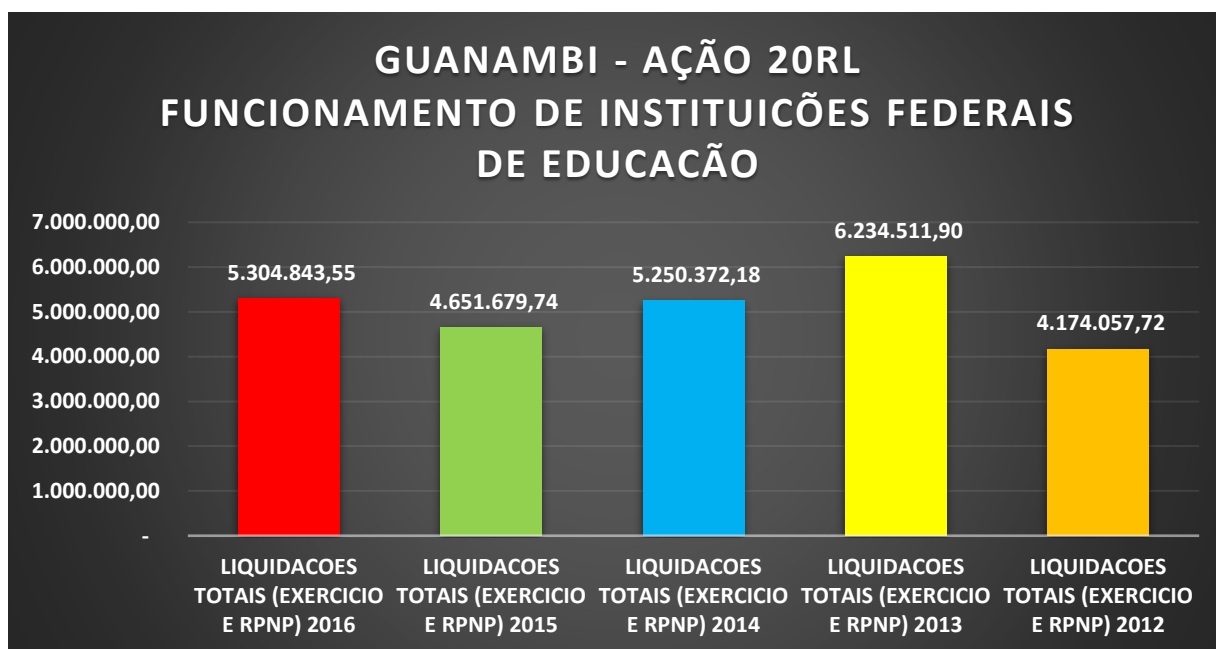
Originária da PLOA, a Ação 20RL beneficia alunos das Instituições Federais de Educação Profissional, Científica e Tecnológica.

Quadro 11 – Valores oriundos da Ação 20RL, utilizados pelos campi entre 2014 e 2016

UG Executora			2016	2015	2014	VARIAÇÃO
UG Executora		Ação Governo	LIQUIDACOES TOTAIS 20RL	LIQUIDACOES TOTAIS 20RL	LIQUIDACOES TOTAIS 20RL	2016/2014
151889 Total	BOM JESUS DA LAPA	20RL	1.834.965,01	1.643.094,38	2.033.751,59	-9,77%
154579 Total	VALENCA	20RL	2.541.169,45	3.148.736,15	2.129.084,79	19,36%
154580 Total	ITAPETINGA	20RL	2.760.718,06	3.217.786,85	2.252.395,85	22,57%
154581 Total	TEIXEIRA DE FREITAS	20RL	2.438.369,42	2.821.119,73	2.226.537,27	9,51%
154617 Total	URUCUCA	20RL	2.947.583,75	3.965.149,46	2.600.210,16	13,36%
154618 Total	GOV. MANGABEIRA	20RL	1.583.115,40	2.334.384,94	1.091.116,25	45,09%
158277 Total	SANTA INES	20RL	4.590.576,40	5.956.849,66	5.197.477,45	-11,68%
158435 Total	SENHOR DO BONFIM	20RL	4.930.153,52	6.230.738,97	5.611.034,62	-12,13%
158442 Total	GUANAMBI	20RL	5.304.843,55	4.651.679,74	5.250.372,18	1,04%
158443 Total	CATU	20RL	5.573.775,70	6.430.958,04	6.255.065,34	-10,89%
Total Geral	IF BAIANO		34.505.270,26	40.400.497,92	34.647.045,50	-0,41%

Fonte: Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

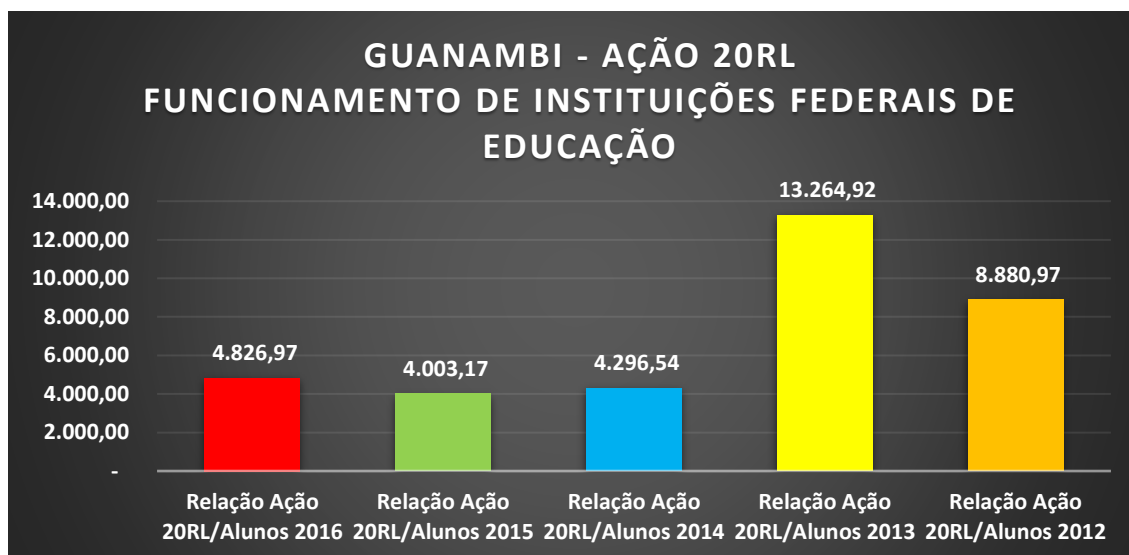
Gráfico 2 – Recurso da Ação 20RL destinado ao campus Guanambi (2012 a 2016)



Fonte: Tesouro Gerencial (janeiro de 2017).

O gráfico número 3, a seguir, mostra o custo médio anual do aluno, quando comparado ao orçamento da Ação 20RL.

Gráfico 3 - Relação Custo Ação 20RL por alunos matriculados (SISTEC)



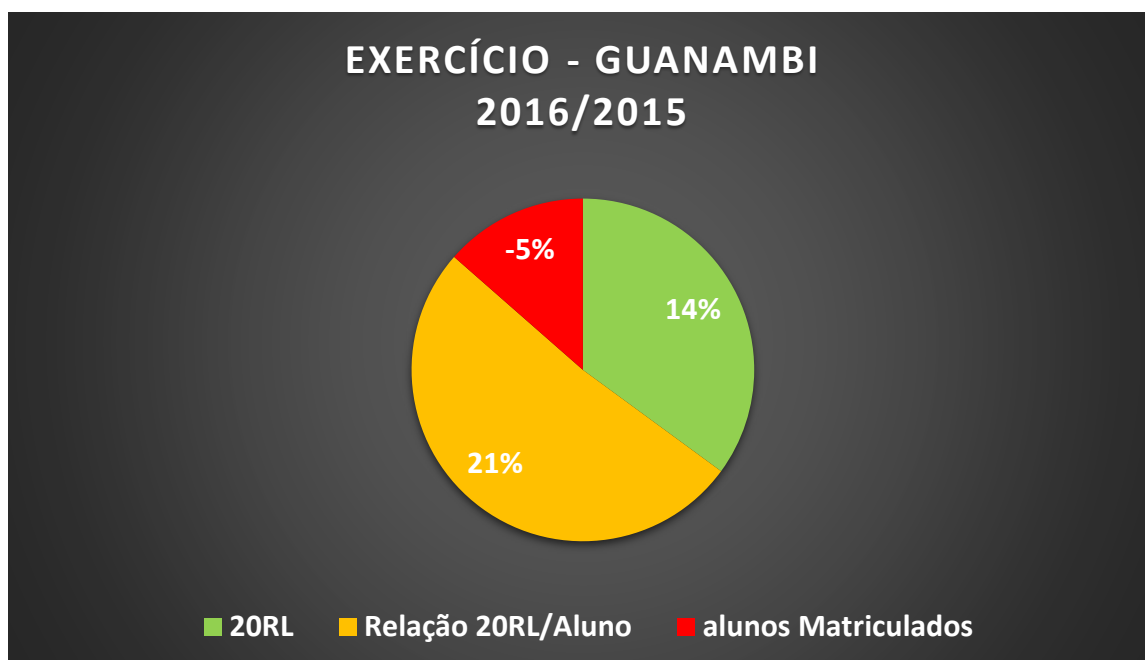
Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro de 2017)

O valor da relação Ação 20RL/aluno (VRA20RL) é adquirido através da divisão dos valores dessa ação, liquidada no exercício, pelo número de alunos matriculados pelo SISTEC no mesmo exercício, conforme equação 1:

$$VRA_{20RL} = \frac{\text{Total Liquidado 20RL}}{N^{\circ} \text{ Alunos SISTEC}} \quad (1)$$

Os recursos da Ação 20RL são direcionados, dentro do funcionamento das Instituições Federais de Educação Profissional, para despesas de custeio e de capital. É possível observar, através dos gráficos, que os valores dos recursos das despesas liquidadas da Ação 20RL aumentaram 14%, quando comparados com os valores das despesas liquidadas em 2015. Já a relação Ação 20RL/aluno aumentou 21%. Esse aumento teve como um dos fatores a queda de 5% nas matrículas efetuadas em 2016. Em situação normal, essas matrículas deveriam aumentar, no mínimo, na mesma proporção de todos os recursos consumidos e investidos no exercício.

Gráfico 4 - Percentual acréscimo/decrécimo Ação 20RL/alunos matriculados em relação a 2015



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro de 2017).

3.3 Ação 20RG

A Ação 20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica é uma ação do programa orçamentário que tem como objetivo ampliar o acesso à educação profissional e tecnológica de qualidade, alinhada com as demandas sociais e do mercado de trabalho locais e regionais, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão.

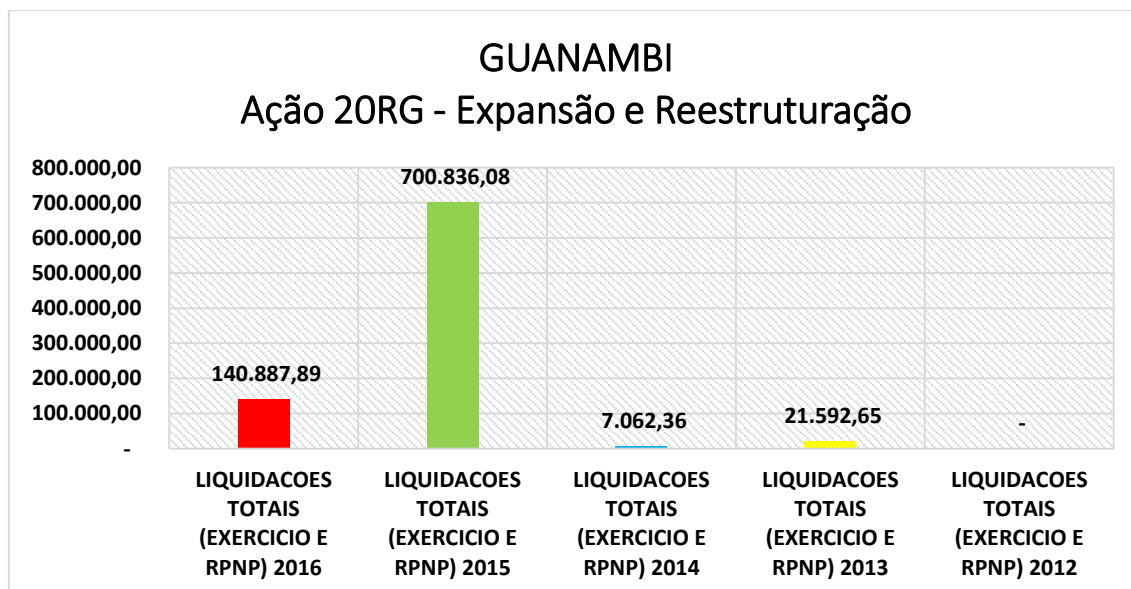
Essa ação tem como base legal a CF/88, Capítulo III, Seção I; a Lei nº 9394, de 20/12/96; o Decreto 5.154, de 23 de julho de 2004; a Lei nº 11.892/2008; os Decretos 7.311/2010, 7.312/2010 e 7.313/2010, a Lei nº 12.513/2011 e a Lei nº 13.005/2014.

O produto da Ação 20RG é a viabilização de projeto que culmine no início de funcionamento de nova unidade, vinculada à Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica; o projeto de reforma e/ou ampliação de bens imóveis, aquisição de equipamento ou mobiliários; o projeto de suporte para implementação da pesquisa aplicada, com desenvolvimento tecnológico visando à inovação; o projeto de modernização tecnológica de laboratórios por meio de aquisição de máquinas, equipamentos e mobiliários para unidades vinculadas à Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, viabilizado com recursos dessa ação orçamentária.

A Ação 20RG é descrita como apoio ou execução de planos de reestruturação e expansão na Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, que visem ao aumento do número de vagas e à redução da evasão, por meio da adequação e da modernização da estrutura física das instituições; à aquisição de imóveis, veículos, máquinas, equipamentos mobiliários e laboratórios; à locação de imóveis, veículos e máquinas necessários para a reestruturação; à execução de obras, incluindo reforma, construção, materiais e serviços; ao atendimento das necessidades de custeio inerentes ao processo de reestruturação, considerando a otimização das estruturas existentes e o equilíbrio da relação aluno/professor; à modernização tecnológica de laboratórios, visando à implementação da pesquisa aplicada, desenvolvimento tecnológico e inovação; à execução direta realizada por meio das autarquias vinculadas à Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica; à descentralização de créditos orçamentários pela Administração

Direta para as autarquias vinculadas à Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. Essa ação é originária da PLOA.

Gráfico 5 - Total de recursos liquidados na Ação 20RG (Campus Guanambi – 2012 a 2016)

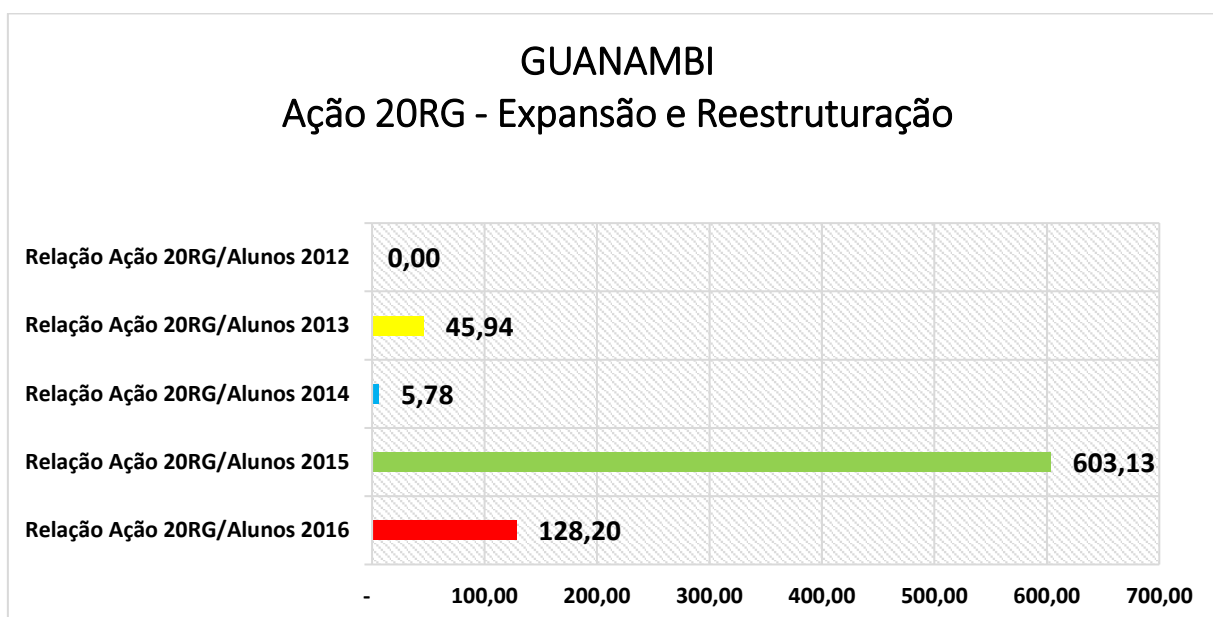


Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

$$VRA_{20RG} = \frac{\text{Total Liquidado 20RL}}{N^{\circ} \text{ Alunos SISTEC}} \quad (2)$$

Conforme apresentado na equação 2, o valor da relação Ação 20RG/aluno é obtido através da divisão dos valores das liquidações feitas no exercício, pelo número de alunos matriculados através do SISTEC nesse mesmo exercício. Os recursos dessa ação são direcionados para expansão e reestruturação da instituição, e o montante é definido conforme cronograma de expansão. Pode-se observar, através dos gráficos, que os valores dos recursos destinados a essa ação são bem díspares. Os motivos para essa disparidade, na maioria das vezes, são a escassez de recursos (baixa arrecadação), as despesas de custeio muito altas, associadas à falta de planejamento, e a definição de metas com percentuais estabelecidos para a ação. Dessa forma, assim como a ação de investimento da 20RL, a Ação 20RG também acaba sendo prejudicada pela falta de controle e apuração das despesas de custeio.

Gráfico 6 - Relação custo Ação 20RG por alunos matriculados no SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



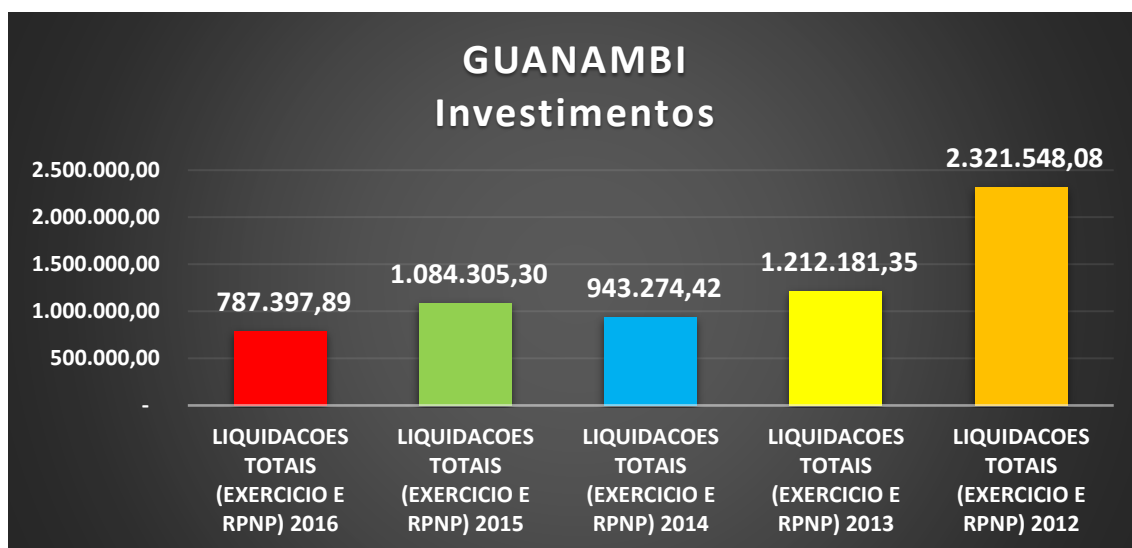
Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

3.4 Investimentos

Investimentos são despesas orçamentárias com planejamento e execução de obras, inclusive com aquisição de imóveis, considerados necessários à realização destas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente. Na lei orçamentária, como forma de classificação, pertence ao grupo de natureza da despesa 4 – Investimentos (despesa de capital), juntamente com mais cinco categorias:

- 1 - Despesas com Pessoal e Encargos Sociais;
- 2 - Juros Encargos da Dívida;
- 3 - Outras Despesas Correntes;
- 5 - Inversões Financeiras e
- 6 - Amortização da Dívida.

Gráfico 7 - Total de despesas de capital liquidadas - Campus Guanambi (2012 a 2016)



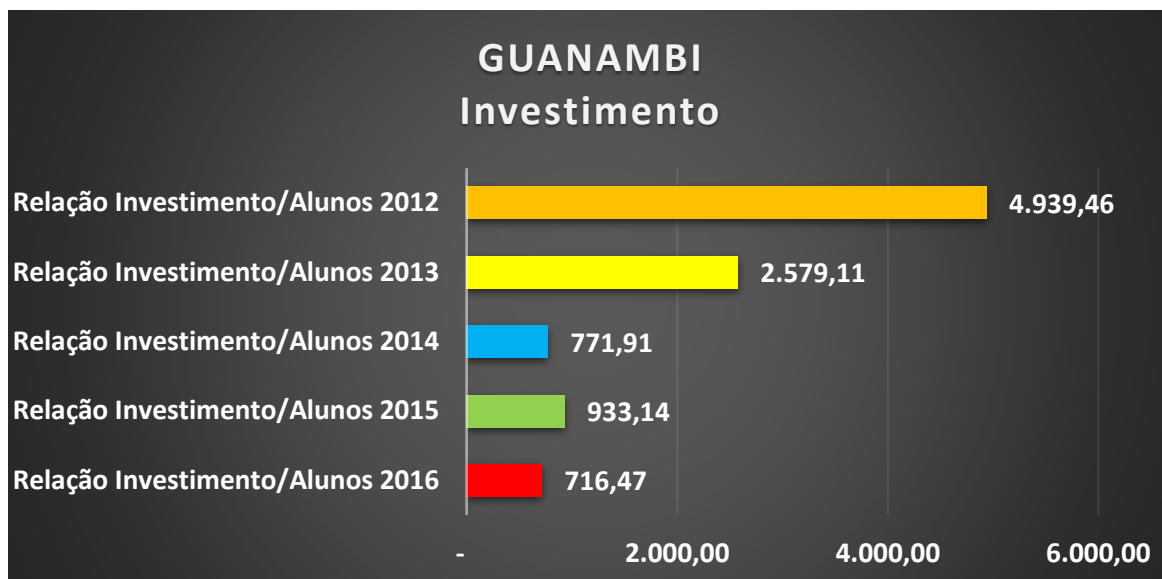
Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

$$VRA_{\text{Investimento}} = \frac{\text{Total Liquidado Investimento}}{\text{N}^{\circ} \text{ Alunos SISTEC}} \quad (3)$$

O valor da relação investimento por aluno é obtido através da divisão do valor do orçamento (liquidado) destinado para investimentos, pelo número de alunos matriculados através do SISTEC, conforme apresentado na equação 3.

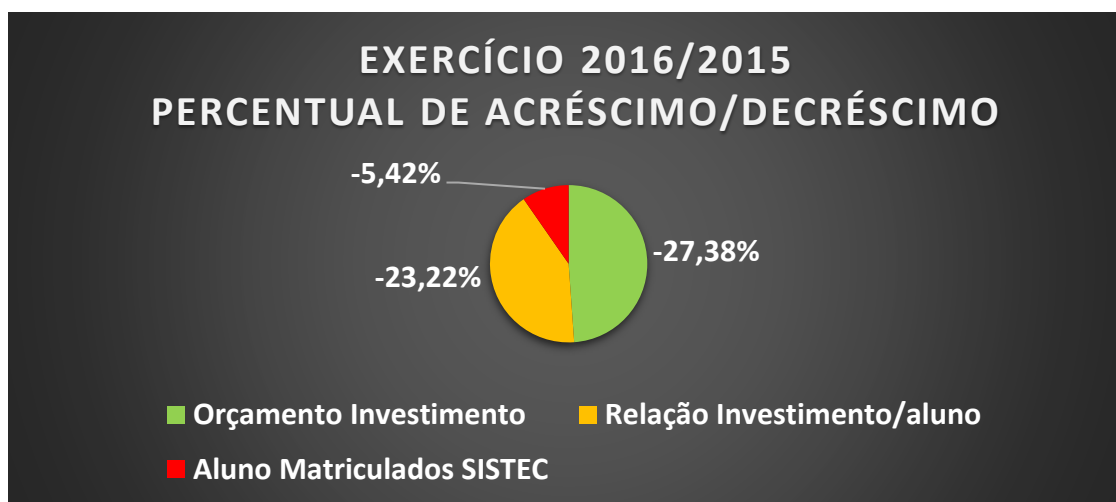
No ano de 2016, houve um decréscimo de 27,38% no valor destinado a investimentos, tomando como base o ano de 2015. Na relação investimento por aluno também houve um decréscimo, porém, com percentual menor, 23,22%. Essa baixa no percentual da relação investimento por aluno tem como causa a queda no orçamento para investimentos e diminuição das matrículas presenciais pelo SISTEC, sendo reflexo dos cortes do orçamento das despesas de capital, associado à queda nas matrículas presenciais e aumento nas despesas de custeio. Os gestores, ao planejar as ações que serão viabilizadas com o orçamento para o exercício, se veem obrigados a destinar um percentual alto dos recursos para as despesas de custeio. Nesse processo, os recursos que seriam empregados para investimentos são utilizados em custeio.

Gráfico 8 - Relação custo do investimento por alunos matriculados no SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

Gráfico 9 - Percentual acréscimo/decréscimo de investimento por aluno matriculado no Campus Guanambi - 2016 em relação a 2015

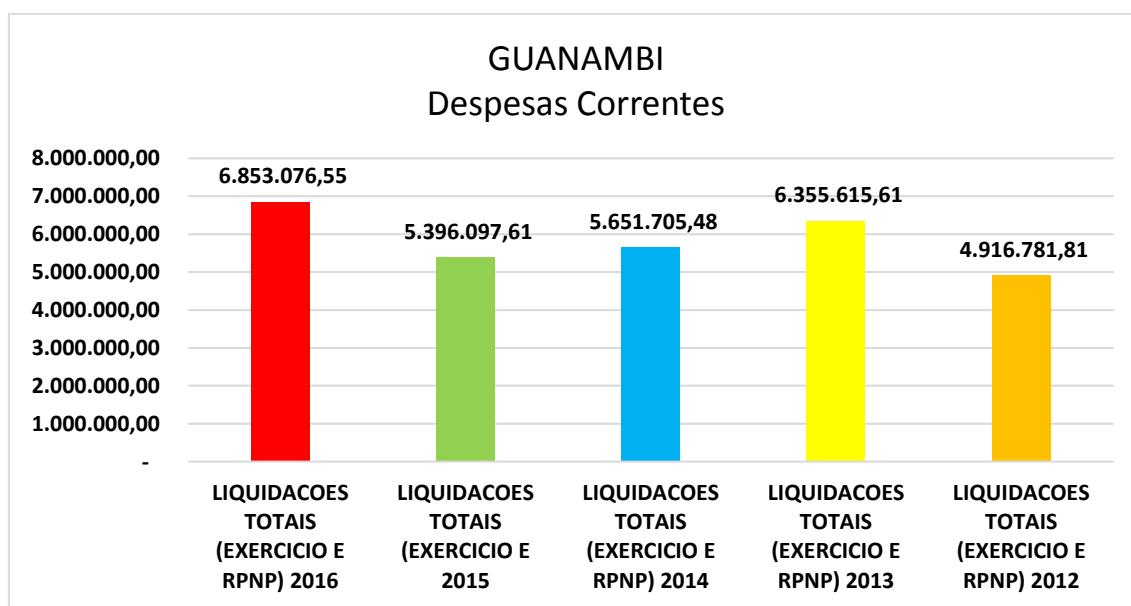


Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

3.5 Despesas Correntes

As despesas correntes são todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. São ainda, despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo; pagamento de serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício ou pessoa jurídica, independentemente da forma contratual; pagamento de diárias; contribuições; subvenções; vale-alimentação; vale-transporte; além de outras da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

Gráfico 10 - Total de despesas correntes liquidadas - Campus Guanambi (2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

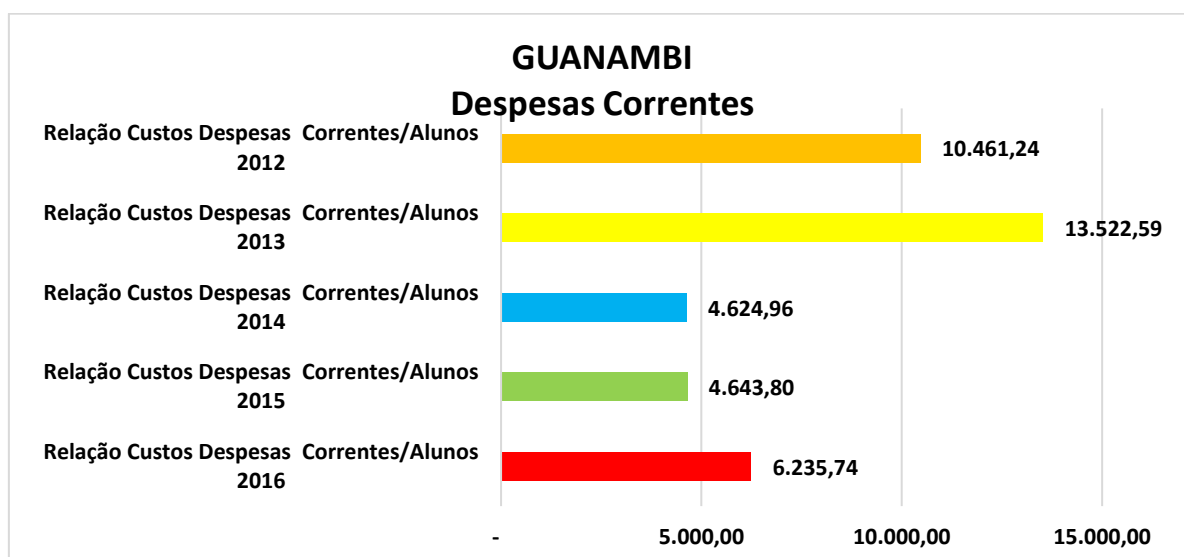
$$VRA_{\text{DespCorrente}} = \frac{\text{Total Liq. Dep. Corrente}}{\text{N}^{\circ} \text{ Alunos SISTEC}} \quad (4)$$

O custo de despesas correntes por aluno é obtido através da divisão dos recursos destinados às despesas correntes liquidadas no exercício, dividido pelo número de alunos matriculados através do SISTEC (equação 4). O orçamento para fazer face às despesas correntes do exercício de 2016, quando comparado ao de

2015, cresceu 27 pontos percentuais; já na relação custo despesas correntes por aluno, o crescimento foi de 34,24%. A instituição que aplica um percentual elevado em despesas de pessoal, capacitação e aquisição de bens permanentes tem em seu planejamento o endividamento sadio; já quando esses recursos são gastos com locação de mão-de-obra terceirizada (percentual acima de 35%), estoque de mercadoria exagerado e demais despesas sem o devido controle é sinal de planejamento ineficiente, indicando possíveis dificuldades para fechar as contas no encerramento do exercício.

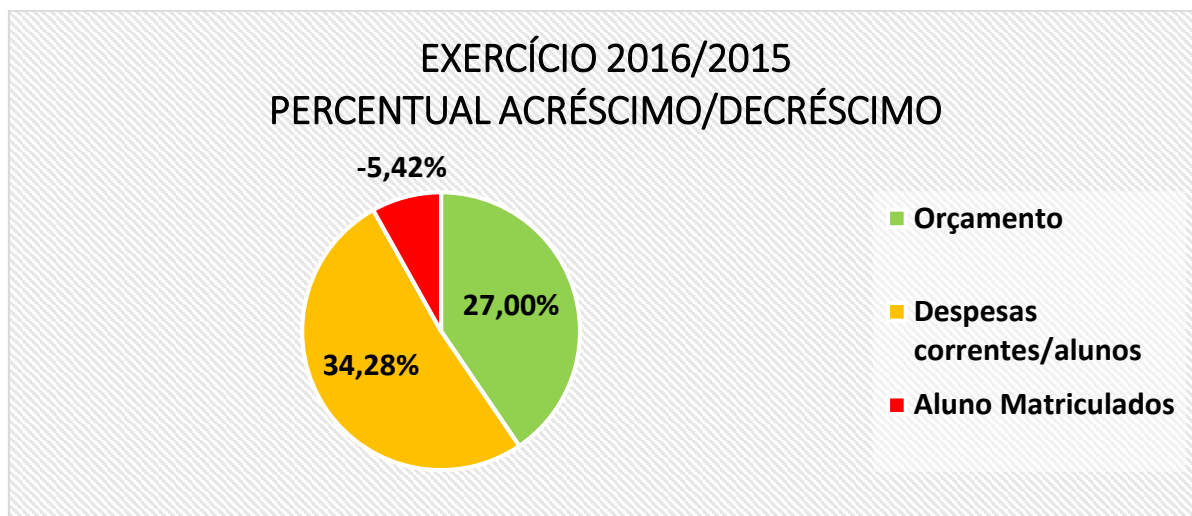
O acréscimo de 27% no orçamento de 2016 em relação ao orçamento de 2015, somado ao decréscimo de 5,42% no número de alunos matriculados entre os mesmos anos, foi o principal fator para o aumento no custo por aluno em 2016. As despesas correntes são aquelas destinadas ao custeio da instituição e o seu aumento indica que a instituição está deixando de investir um percentual maior em bens permanentes.

Gráfico 11 - Relação custo das despesas correntes por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

Gráfico 12 - Percentual acréscimo/decrécimo das despesas correntes por alunos matriculados no Campus Guanambi em 2016 com relação a 2015



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

3.6 Ação 2994 – Assistência Estudantil

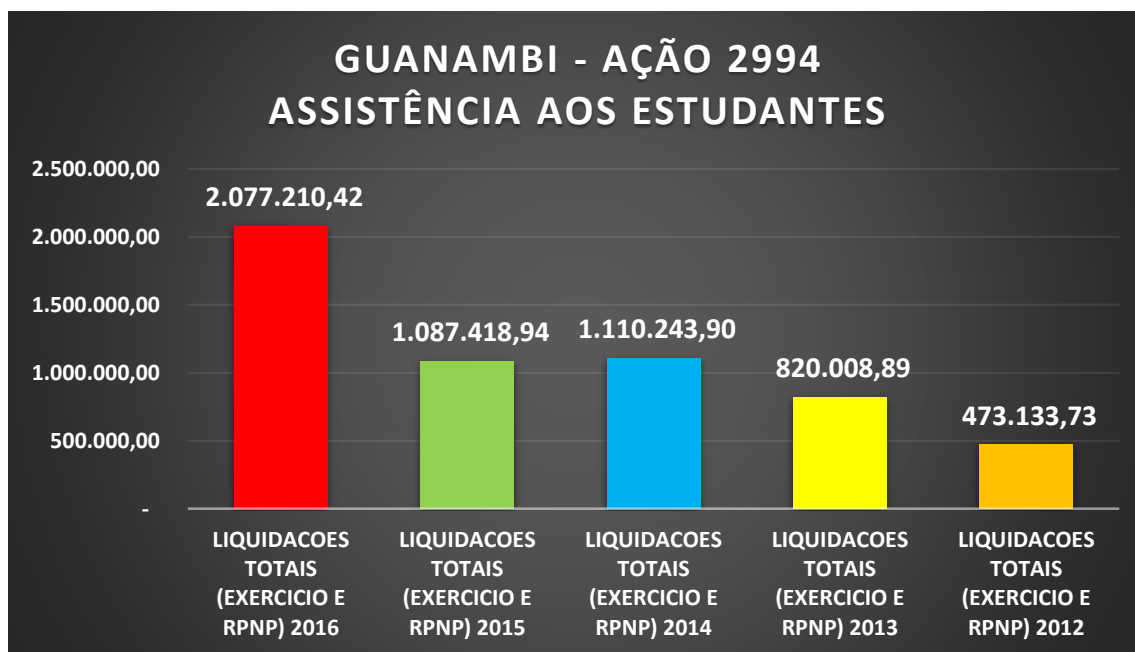
Ação 2994 - Assistência ao Estudante da Educação Profissional e Tecnológica é uma ação orçamentária que pertence ao programa educação de qualidade para todos, e tem como produto os benefícios concedidos ao estudante, com o objetivo de ampliar o acesso à educação profissional e tecnológica de qualidade, alinhada com as demandas sociais e do mercado de trabalho locais e regionais, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão.

A base legal para execução da Ação 2994 é a Constituição Federal; a Lei nº 9.394/96 (LDB); o Decreto 5.154/2004; o Parecer CEB/CNE nº 17/1997; a Lei 9613/46; a Resolução CEB/CNE nº 01/2005; o Decreto 7.234, de 19/07/2010; a Lei nº 11.892/2008 e a Lei nº 13.005/2014 (PNE), e o benefício concedido por ela é o somatório dos diferentes benefícios concedidos a cada um dos estudantes da educação profissional e tecnológica.

A Ação 2994 tem como descrição o fornecimento de alimentação, atendimento médico-odontológico, alojamento e transporte, dentre outras iniciativas típicas de assistência estudantil, cuja concessão seja pertinente sob o aspecto legal, e contribua para o acesso, permanência e bom desempenho do estudante.

O beneficiário final é o estudante das instituições federais de educação profissional, científica e tecnológica.

Gráfico 13 - Total de despesas liquidadas na Ação 2994 no campus Guanambi (2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

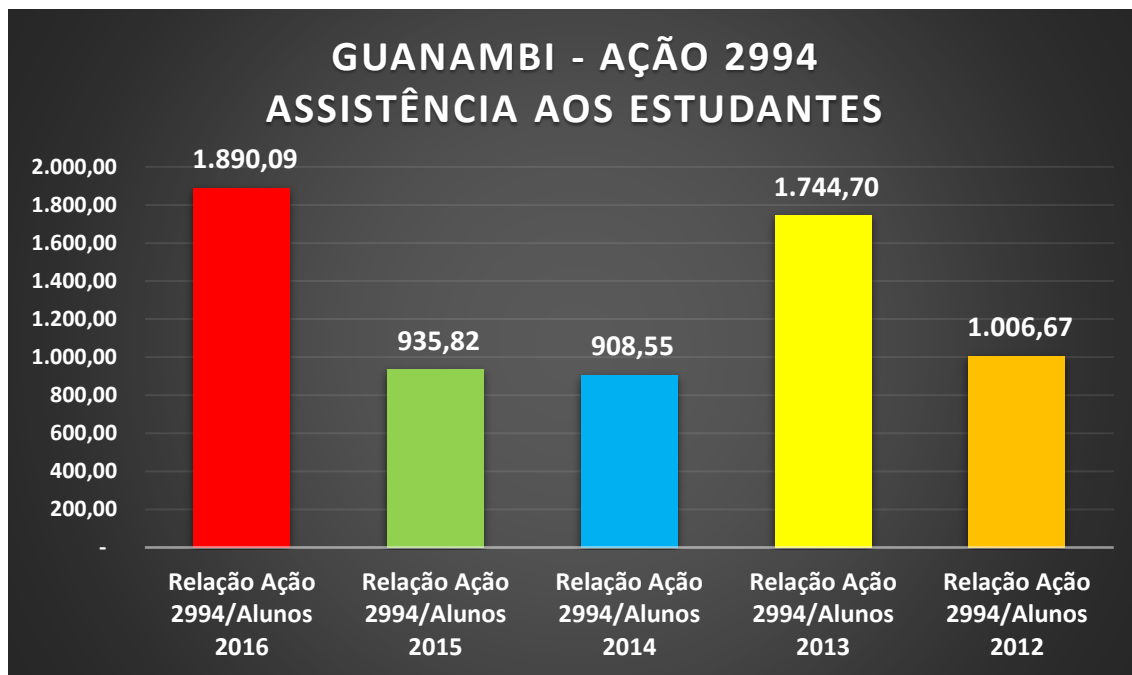
$$VRA_{2994} = \frac{\text{Total Liq. Ação 2994}}{\text{N}^\circ \text{ Alunos SISTEC}} \quad (5)$$

A equação 5 mostra que, para cálculo do valor médio anual do custo por aluno na relação Ação 2994/aluno, divide-se o valor total das despesas liquidadas nessa ação no ano pela quantidade de alunos matriculados, de forma presencial, através do SISTEC.

Conforme pode ser observado nos gráficos 13, 14 e 15, apesar da queda de 5% no número de alunos matriculados, houve um aumento de 91% no orçamento da ação e 102% na relação custo Ação 2994/aluno. Esse aumento no orçamento e no custo médio anual da Ação 2994/aluno foi motivado, mesmo com um decréscimo das matrículas no campus, pelo crescimento de 18% nas matrículas totais na Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica e não contingenciamento do orçamento destinado para essa ação.

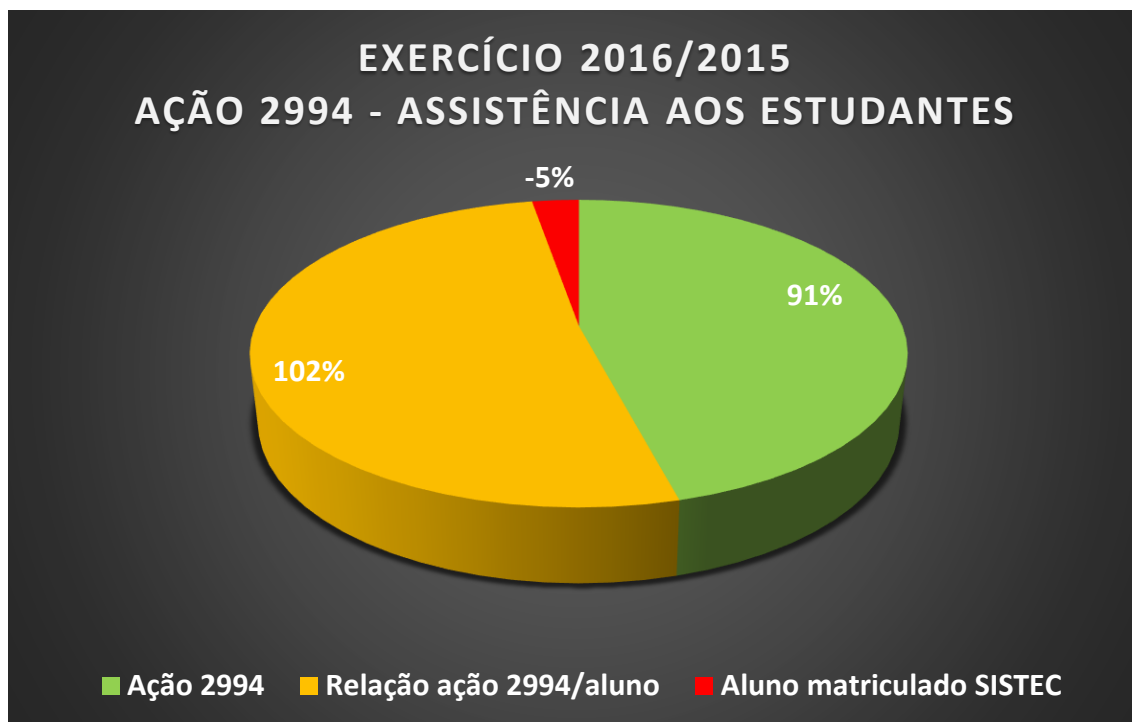
O aumento tem caráter positivo, pois as despesas com assistência ao estudante são consideradas como despesa de investimento.

Gráfico 14 - Relação custo da Ação 2994 por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

Gráfico 15 - Percentual acréscimo/decrécimo da Ação 2994 por alunos matriculados no Campus Guanambi ano de 2016 em relação a 2015



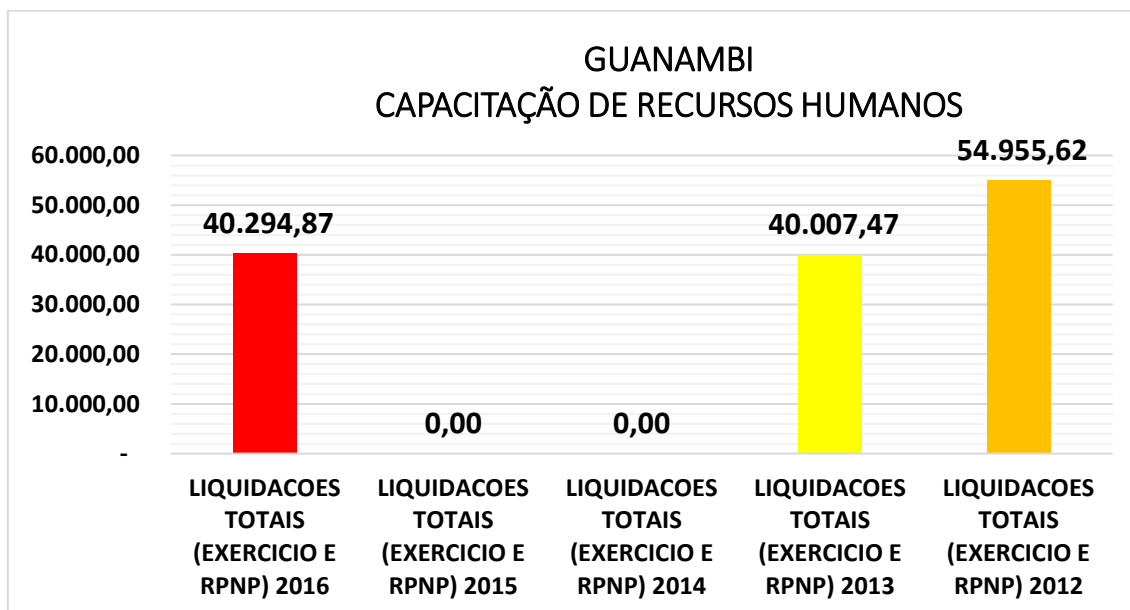
Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

3.7 Ação 4572 - Capacitação de Recursos Humanos

A Ação 4572 - Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação é uma ação orçamentária que tem como produto o servidor (pessoa) capacitado. A base legal para a sua realização é a Lei nº 8.112/1990, Decreto nº 5.707/2006 e as orientações do TCU. É descrita como uma ação de realizações diversas voltadas ao treinamento de servidores, tais como custeio dos eventos; pagamento de passagens e diárias, quando em viagem para capacitação; taxa de inscrição em cursos, seminários, congressos e outras despesas relacionadas à capacitação de pessoal.

O objetivo principal dessa ação é promover a qualificação e a requalificação de pessoal, com vistas à melhoria continuada dos processos de trabalho, dos índices de satisfação pelos serviços prestados à sociedade e do crescimento profissional. Tem como origem a PLOA, e seus beneficiários são os servidores públicos da administração direta e das instituições vinculadas ao Ministério da Educação.

Gráfico 16 - Total de despesas liquidadas na Ação 4572 (capacitação de recursos humanos) no campus Guanambi (2012 a 2016)



Fonte: Relatório de Gestão IF Baiano/Tesouro Gerencial.

$$VRA_{4572} = \frac{\text{Total Liq. Ação 4572}}{\text{Nº Alunos SISTEC}} \quad (6)$$

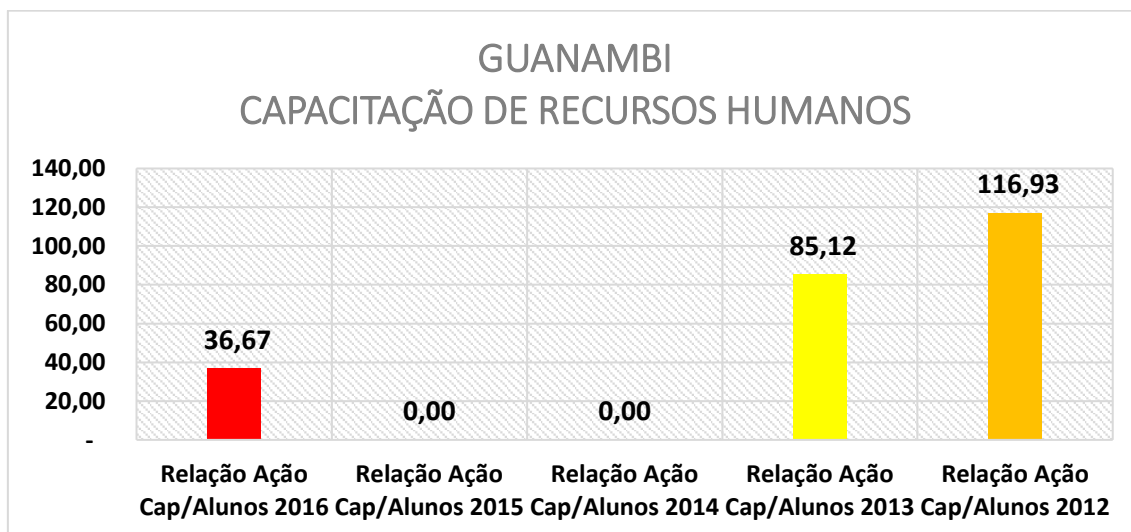
Além de aprimorar a qualidade dos serviços da instituição, por meio da capacitação e do desenvolvimento de seus servidores, essa ação objetiva também o aumento do nível de comprometimento organizacional, com maior racionalização dos recursos investidos na área de gestão de pessoas. Em 2016, no IF Baiano inteiro, o investimento foi da ordem de R\$ 676.424,49 e apenas no campus Guanambi, R\$ 40.294,87.

O crescimento de 31% nos recursos destinados à ação de capacitação de recursos humanos no IF Baiano acompanhou a demanda dos servidores pelos cursos de atualização profissional, demonstrando o interesse da instituição em qualificar seus servidores.

Na ação de capacitação de recursos humanos, quanto maior for o valor do investimento por aluno, melhor será a avaliação da ação. O campus Guanambi investiu nessa ação R\$ 36,67 por aluno, um percentual baixo quando comparado ao da instituição como um todo, que foi de R\$ 83,77.

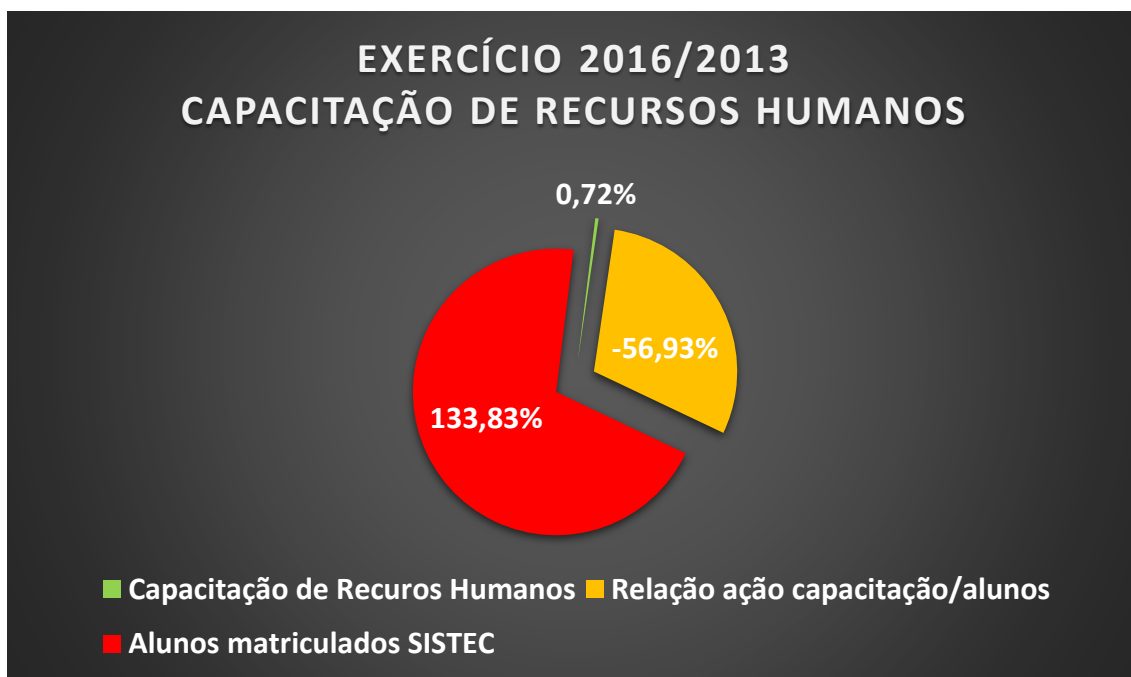
As despesas feitas com recursos destinados para a Ação 4572, apesar de estarem classificadas como “despesas correntes” e, portanto, serem de custeio, aqui são consideradas de investimento. Essa despesa também é afetada quando as despesas de custeio aumentam, pois, os recursos de capital e custeio saem do mesmo orçamento. Assim, o aumento nas despesas de consumo obrigam os gestores a investir menos em bens e serviços de capital.

Gráfico 17 - Relação custo da Ação 4572 (capacitação de recursos humanos) por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

Gráfico 18 - Percentual acréscimo/decréscimo Ação 4572 por alunos matriculados através do SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



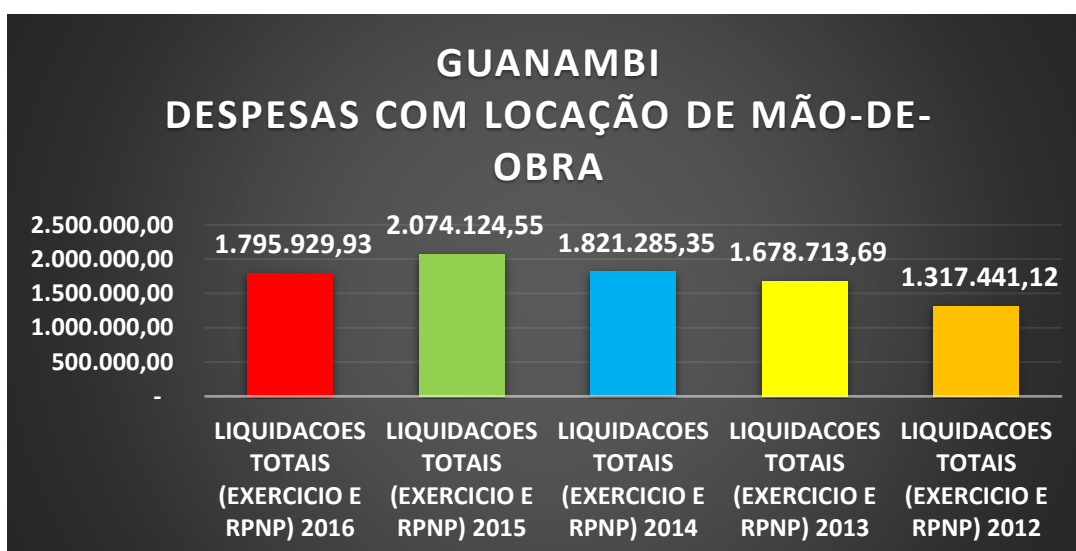
Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

3.8 Despesas com Locação de Mão-de-Obra Terceirizada

A locação de mão-de-obra gera despesas orçamentárias, de caráter continuado, com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado.

$$VRLOC_{\text{mão-de-obra}} = \frac{\text{Total Liq. Locação Mão-de-obra}}{\text{Nº Alunos SISTEC}} \quad (7)$$

Gráfico 19 - Total de despesas liquidadas para locação de mão-de-obra no campus Guanambi (2012 a 2016)

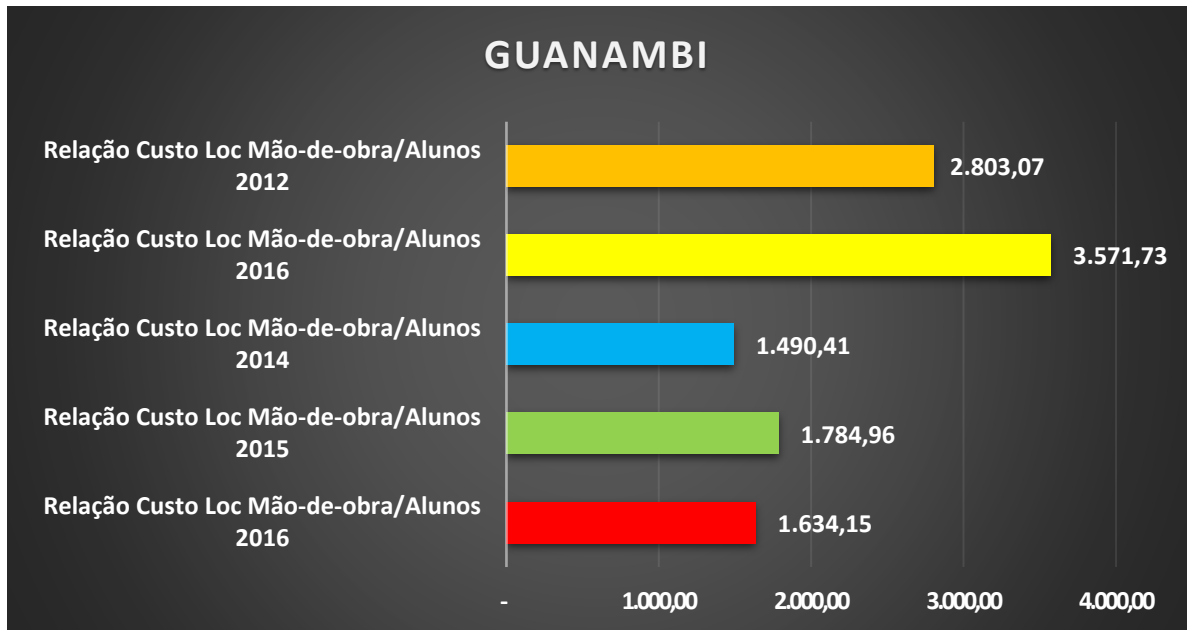


Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

Conforme pode ser observado nos gráficos 19 e 20, as despesas com o item locação de mão-de-obra sofreram uma redução de 13% no total liquidado, e de 8% na relação custo por aluno matriculado. Essa redução é resultado de ações de planejamento, adotadas desde 2014, e visa a qualificar os recursos públicos e reduzir os gastos com despesas de custeio. Nas despesas com locação de mão-de-obra e na relação custo por aluno, quanto menor for o gasto, melhor será a avaliação do item.

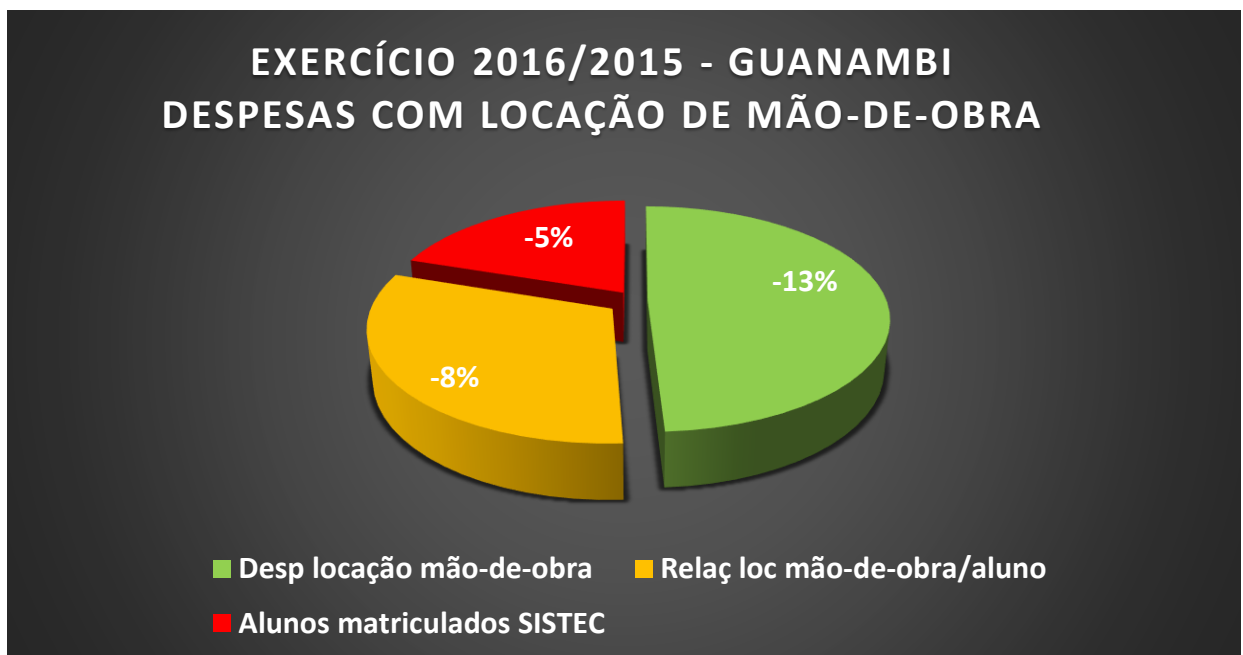
Para calcular o valor da relação custo médio anual por aluno, divide-se o valor total liquidado pelo total de alunos matriculado, no ano, pelo SISTEC, conforme equação 7, acima.

Gráfico 20 - Relação custo da locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

Gráfico 21 - Percentual acréscimo/decrécimo locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC, Campus Guanambi, ano de 2016 em relação a 2015



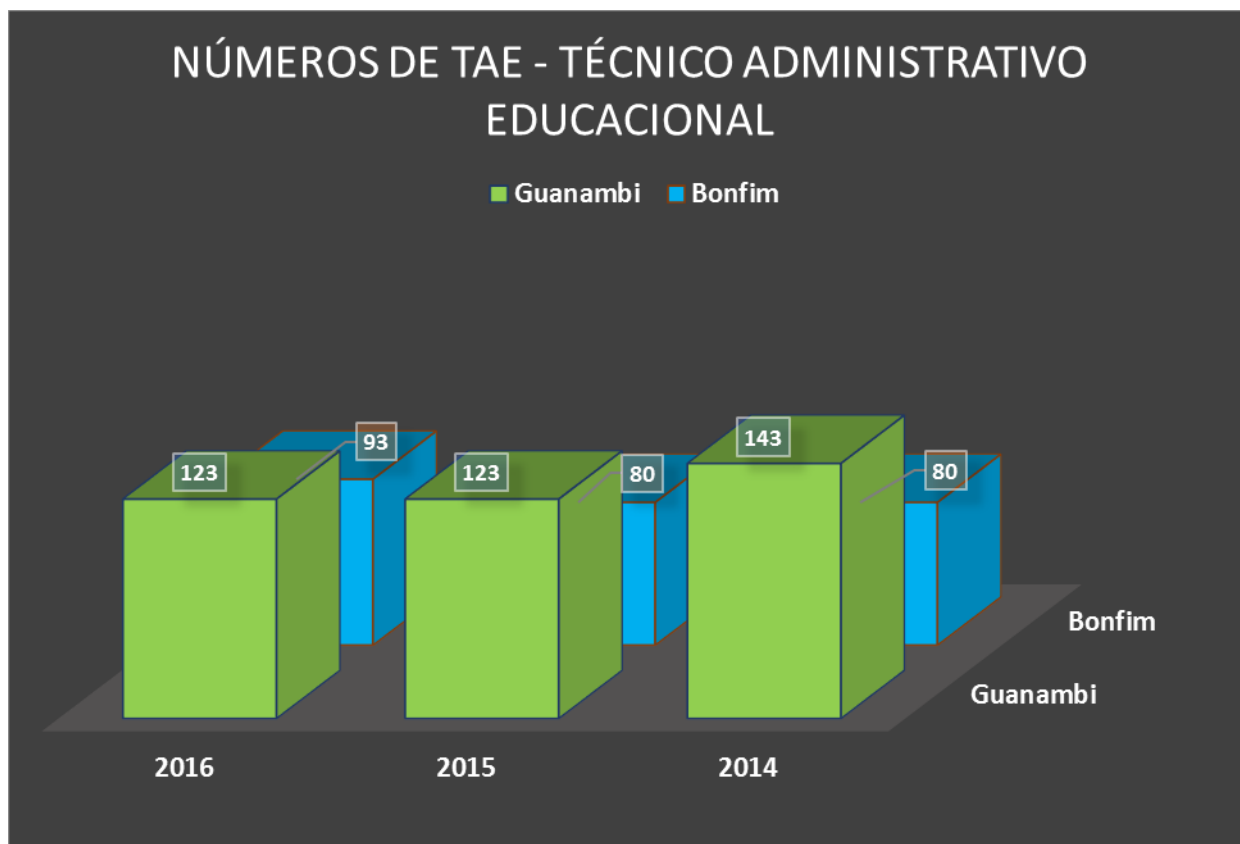
Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro 2017).

Quadro 12 – Evolução das despesas liquidadas com locação de mão-de-obra (2014, 2015 e 2016)

UG Executora	Ação Governamental	Ano	Grupo de Despesa	2016	2015	2014	Variação
				LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA	LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA	LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA	2016/2014
151889 Total	BOM JESUS DA LAPA	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	790.044,97	681.886,49	729.548,86	8,29%
154579 Total	VALENCA	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.695.032,33	1.744.759,71	1.456.049,84	16,41%
154580 Total	ITAPETINGA	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.875.075,87	1.828.941,50	1.184.462,65	58,31%
154581 Total	TEIXEIRA DE FREITAS	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.776.509,51	1.900.090,01	1.402.223,20	26,69%
154617 Total	IURUCUCA	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.918.654,29	2.005.053,77	1.574.024,04	21,89%
154618 Total	GOV. MANGABEIRA	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	940.783,60	799.519,22	667.934,44	40,85%
158277 Total	SANTA INES	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.218.544,85	2.694.317,55	2.011.775,35	10,28%
158435 Total	SENHOR DO BONFIM	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.787.902,06	2.832.924,17	2.606.430,17	6,96%
158442 Total	GUANAMBI	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.795.929,93	2.074.124,55	1.765.445,59	1,73%
158443 Total	CATU	20RL	3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	3.377.785,78	3.309.452,20	3.147.934,65	7,30%
			Total Geral	19.176.263,19	19.871.069,17	16.545.828,79	15,90%

Fonte: Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Gráfico 22 – Quantidade de pessoal Técnico-Administrativo em Educação: Campi Guanambi e Senhor do Bonfim



Fonte: Sigepe (janeiro, 2017).

Quadro 13 – Comparação das variações da Ação 20RL, Locação de Mão-de-obra e Alunos matriculados pelo SISTEC (2014, 2015 e 2016)

Campus	Varição Loc Mão-de-obra	Varição Ação 20RL	Varição Alunos Matriculados SISTEC
	2016/2014	2016/2014	2016/2014
BOM JESUS DA LAPA	8,29%	-9,77%	46,08%
VALENCA	16,41%	19,36%	57,84%
ITAPETINGA	58,31%	22,57%	-13,73%
TEIXEIRA DE FREITAS	26,69%	9,51%	-38,75%
IURUCUCA	21,89%	13,36%	-11,01%
GOV. MANGABEIRA	40,85%	45,09%	72,01%
SANTA INES	10,28%	-11,68%	-0,43%
SENHOR DO BONFIM	6,96%	-12,13%	-0,11%
GUANAMBI	1,73%	1,04%	-10,07%
CATU	7,30%	-10,89%	28,77%
Total Geral	15,90%	-0,41%	7,48%

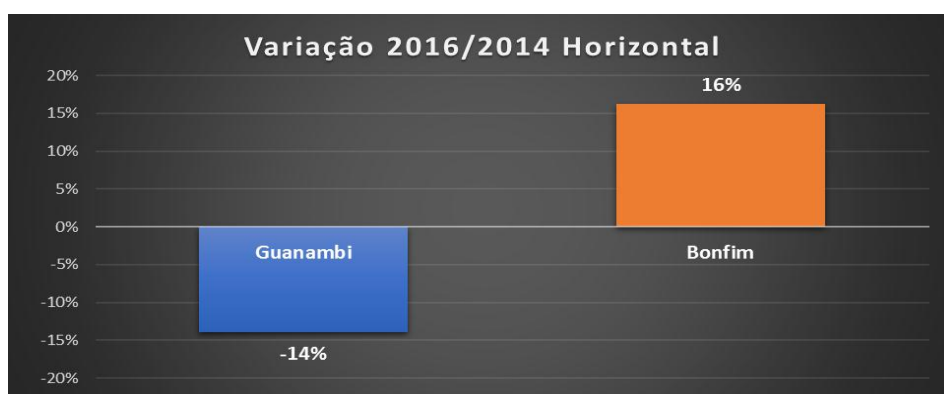
Fonte: Relatórios de Gestão (2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Conforme pode ser observado nos quadros 11, 12 e 13 as matrículas (soma de todos os campi analisados) cresceram 7,48%, saindo de 6.903 em 2014 para 7.419

em 2016. Em contrapartida, as despesas liquidadas na Ação 20RL (funcionamento e manutenção) sofreram uma redução de 0,41%, enquanto as de locação de mão-de-obra foram aumentadas em 15,90%.

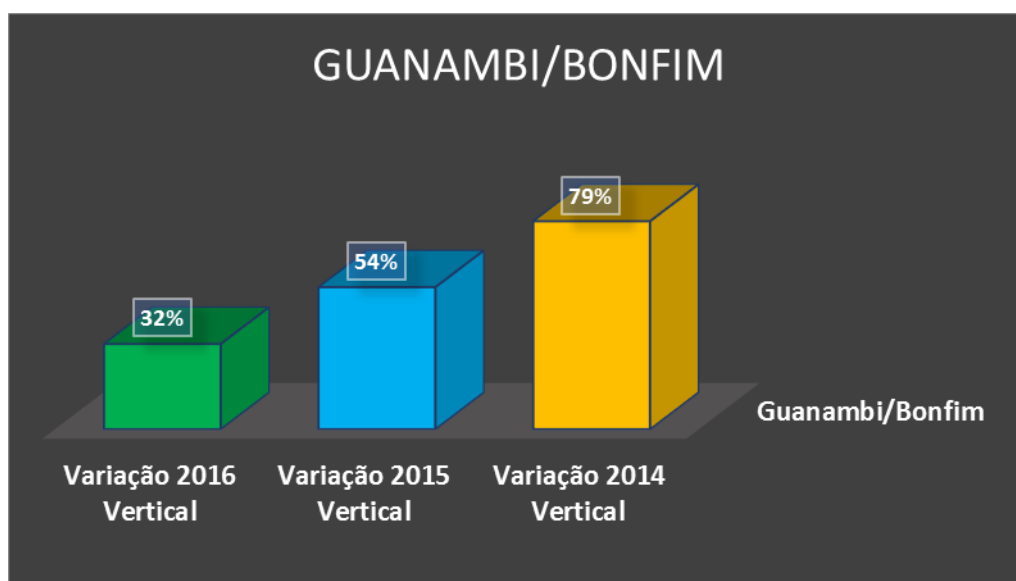
Conclui-se que, mesmo com a redução do orçamento e aumento das despesas de mão de obra - despesas estas que consomem, em média, 52% do orçamento para o funcionamento e manutenção do instituto -, houve um crescimento no número de matrículas, mostrando que nos três anos analisados, houve um ganho de eficiência e eficácia na alocação dos recursos.

Gráfico 23 – Variação horizontal (Técnico Administrativo em Educação)



Fonte: Sigepe (Janeiro, 2017).

Gráfico 24 – Variação vertical (Técnico Administrativo em Educação)



Fonte: Sigepe (janeiro, 2017).

A análise horizontal compara indicadores de vários períodos (semestres, anos). Já a análise vertical considera dados de um mesmo período (semestre, ano).

Analisando de forma horizontal, verifica-se que houve uma variação negativa de 14% nas quantidades de técnicos administrativos em Educação (2014 para 2016) no campus Guanambi, e incremento de 16% no campus Senhor do Bonfim. Na análise vertical, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, o campus Guanambi tinha a mais de TAE, respectivamente, 79%, 54% e 32% que o campus Senhor do Bonfim.

As duas análises servem, em parte, para justificar porque o campus Guanambi tem despesas de locação de mão-de-obra menores que o campus Senhor do Bonfim. Isso acontece porque uma boa parte dos agentes públicos terceirizados são destinados a serviços de apoio administrativos enquanto poderiam ser substituídos por servidores. Os campi que têm mais deficiências em seu corpo de pessoal estatutário acabam contratando mais agentes públicos terceirizados.

Quadro 14 - Comprometimento da Ação 20RL (Desp. de custeio) com as despesas de mão-de-obra

Comprometimento dos recursos custeio da Ação 20RL com as despesas de mão-de-obra por campus nos anos de: 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016.							
Quant Campu s	UG Executora	Ação Gover no	Grupo de Despesa	Ano			
				2016	2015	2014	2013
				% COMPROMETIMENTO CUSTEIO 20RL com as desp mão-de- obra	% COMPROMETIMENTO CUSTEIO 20RL com as desp mão-de- obra	% COMPROMETIMENTO CUSTEIO 20RL com as desp mão-de- obra	% COMPROMETIMENTO CUSTEIO 20RL com as desp mão-de- obra
2	154579 Total	VALENCA	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,68	0,70	0,40	0,00
3	154580 Total	ITAPETINGA	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,69	0,60	0,53	0,00
4	154581 Total	TEIXEIRA DE FREITAS	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,74	0,75	0,60	0,00
7	158277 Total	SANTA INES GOV.	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,49	0,50	0,68	0,00
6	154618 Total	MANGABEIRA	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,61	0,58	0,72	0,00
5	154617 Total	IURUCUCA	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,65	0,57	0,76	0,00
9	158442 Total	GUANAMBI	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,38	0,48	0,69	0,33
1	151889 Total	BOM JESUS DA LAPA	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,44	0,45	0,49	0,34
8	158435 Total	SENHOR DO BONFIM	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,57	0,57	0,61	0,43
10	158443 Total	CATU	20RL 3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,62	0,59	0,44	0,58
Total Geral				0,57	0,57	0,57	0,34

Fonte: Tesouro Gerencial (janeiro, 2017)

Equação 8: Índice de comprometimento (%) com despesas com locação de mão-de-obra

Índice de comprometimento (%) desp com locação de mão-de-obra.	$\frac{\text{Total despesas liquidadas com mão-de-obra.....}}{\text{Total liquidado na Ação 20RL com despesas de custeio}}$
--	---

Quadro 15 - Comparação de índices-padrão

	quartil Custeio 20RL			
	BOM	Crítico	RUIM	DEFICIENTE
2016	49%	61%	68%	
2015	50%	58%	60%	
2014	49%	60%	69%	
2013	0%	0%	34%	

Fonte: adaptado de Marion (2010, p. 256).

Para comparação dos índices-padrão, deve-se:

- Calcular os índices dos órgãos do mesmo segmento (exemplo: campi do IF Baiano);
- Colocar os índices em ordem crescente de grandeza;

- Encontrar o quartil e a mediana dessa sequência, conforme quadro a seguir:

Quadro 16 – Quartil e mediana

Quadro para encontrar o quartil e a mediana									
			mediana entre os índices 0,38 e 0,61		mediana entre os índices 0,38 e 0,74		mediana entre os índices 0,62 e 0,74		
2016	0,38	0,44	0,49	0,57	0,61 0,62	0,65	0,68	0,69	0,74
			0,49		0,61		0,68		
			mediana entre os índices 0,45 e 0,50		mediana entre os índices 0,45 e 0,75		mediana entre os índices 0,58 e 0,75		
2015	0,45	0,48	0,50	0,57	0,57 0,58	0,59	0,60	0,70	0,75
			0,50		0,58		0,60		
			mediana entre os índices 0,40 e 0,60		mediana entre os índices 0,40 e 0,76		mediana entre os índices 0,61 e 0,76		
2014	0,40	0,44	0,49	0,53	0,60 0,61	0,68	0,69	0,72	0,76
			0,49		0,60		0,69		
			mediana entre os índices 0,0 e 0,58		mediana entre os índices 0,0 e 0,58		mediana entre os índices 0,0 e 0,58		
2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	0,33	0,34	0,43	0,58
			0,00		0		0,34		

Conforme pode ser observado no quadro 14, as despesas com mão-de-obra terceirizada consomem, em média, 52% de todo recurso de custeio alocado na Ação 20RL. O quadro 15 mostra também que depois de calculados os índices, colocado em ordem crescente de grandeza e encontrado o quartil e a mediana desses índices-padrão, a maioria dos campi, com exceção de Bom Jesus da Lapa e Guanambi, encontra-se numa margem crítica de comprometimento do orçamento. Todos, com percentual de comprometimento do orçamento a partir de 57%. Assim, dos R\$ 120,44 milhões destinados ao pagamento das despesas de custeio, R\$ 63,22 milhões são para pagamento de mão-de-obra terceirizada. Outro dado importante é a relação entre o gasto com essa despesa e o gasto com investimento, conforme pode ser observado no gráfico abaixo:

Gráfico 25 – Total de gastos com locação de mão-de-obra por cada real (\$) investido Ação 20RL



Na relação de total de gastos com despesas de mão-de-obra por real (R\$)/ investimento, quanto menores forem os índices, melhor será para a instituição.

Equação 9: Total de gastos com locação de mão-de-obra por cada real (R\$) aplicado em Investimento (Desp. capital).

Total de gastos com locação de mão-de-obra por cada real (R\$) aplicado em Investimento (Desp. capital).	$\frac{\text{Total despesas liquidadas com locação de mão-de-obra}}{\text{Total liquidado em Investimento}}$
--	--

Ano: 2016		
Total de gastos com locação de mão-de-obra por cada real (R\$) aplicado em Investimento (Desp. capital).	$\frac{19.176.263,19}{983.461,39}$	19,50

Ano: 2015		
Total de gastos com locação de mão-de-obra por cada real (R\$) aplicado em Investimento (Desp. capital).	$\frac{19.871.069,17}{5.612.303,16}$	3,54

Ano: 2014		
Total de gastos com locação de mão-obra por cada real (R\$) aplicado em Investimento (Desp. capital).	16.545.828,78 4.798.010,89	3,45

Dessa forma, conforme pode ser observado nos índices calculados acima, em 2016, a cada R\$ 1,00 gasto com investimento, utilizou-se outros R\$ 19,50 para cobrir as despesas de mão-de-obra.

Quadro 17 – Gasto com mão-de-obra por real aplicado em investimento em 2014, 2015 e 2016 (comparação vertical e horizontal)

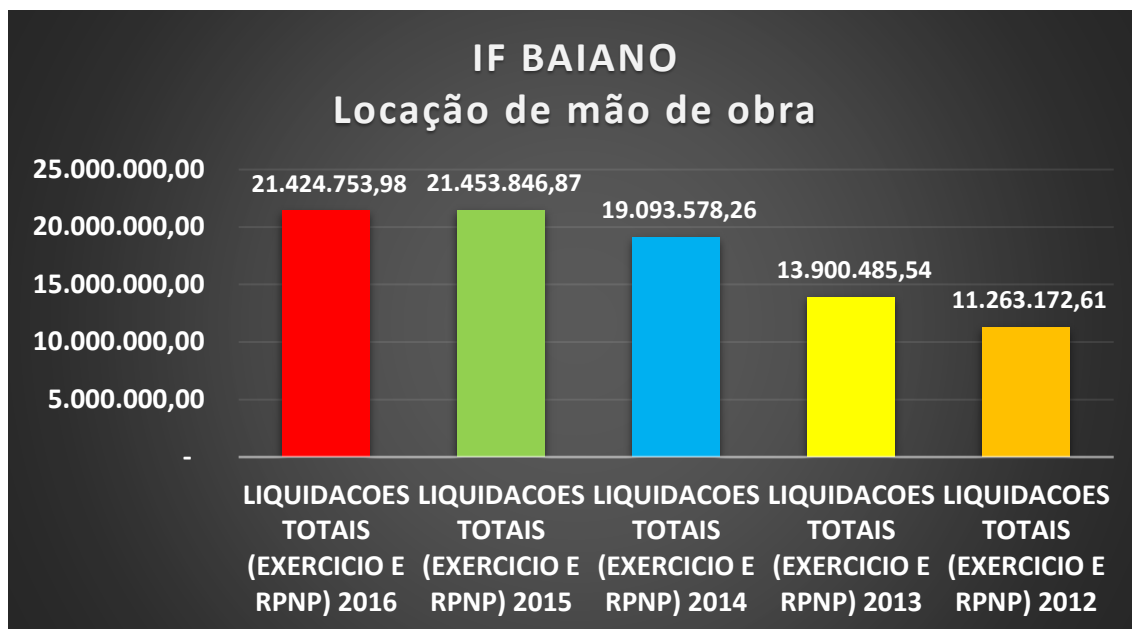
Campus	Gasto Desp mão-de-obra por real investido 2016	LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA	LIQUIDAÇÕES TOTAIS Investimento 2016	Gasto Desp mão-de-obra por real investido 2015	LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA	TOTAIS Investimento 2015	Gasto Desp mão-de-obra por real investido 2014	LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA	TOTAIS Investimento 2014
BOM JESUS DA LAPA	16,17	790.044,97	48.852,59	5,13	681.886,49	132.826,22	1,35	729.548,86	539.946,34
VALENÇA	38,30	1.695.032,33	44.251,07	2,73	1.744.759,71	638.793,61	47,69	1.456.049,84	30.529,48
ITAPETINGA	34,48	1.875.075,87	54.389,41	10,62	1.828.941,50	172.264,08	2,30	1.184.462,65	515.515,19
TEIXEIRA DE FREITAS	41,65	1.776.509,51	42.650,78	6,30	1.900.090,01	301.833,68	3,59	1.402.223,20	390.708,39
IURUCUCA	166,74	1.918.654,29	11.507,00	4,54	2.005.053,77	442.064,85	61,48	1.574.024,04	25.600,91
GOV. MANGABEIRA	22,43	940.783,60	41.942,38	0,83	799.519,22	963.992,80	4,23	667.934,44	157.952,30
SANTA INES	82,37	2.218.544,85	26.934,85	4,70	2.694.317,55	573.673,57	3,20	2.011.775,35	628.804,02
SENHOR DO BONFIM	42,39	2.787.902,06	65.773,51	2,25	2.832.924,17	1.256.386,33	4,03	2.606.430,17	647.356,35
GUANAMBI	3,27	1.795.929,93	549.573,37	7,22	2.074.124,55	287.269,61	2,03	1.765.445,59	868.683,62
CATU	34,61	3.377.785,78	97.586,43	3,92	3.309.452,20	843.198,41	3,17	3.147.934,65	992.914,29
TOTAL	19,50	19.176.263,19	983.461,39	3,54	19.871.069,17	5.612.303,16	3,45	16.545.828,79	4.798.010,89

Fonte: Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Observando o índice do ano de 2015 (R\$ 3,54), percebe-se que é bem mais baixo que o de 2016 (R\$ 19,50). Assim, mesmo com a redução das despesas de mão-de-obra nesse ano (em torno de 3% em 2016), houve um aumento considerável na relação total gasto com despesas de custeio (mão-de-obra) a cada real (R\$) investido, mostrando que os recursos aplicados em investimentos (R\$ 983.461,39) no ano de 2016 foram bem menores que os aplicados em 2015 (R\$ 5.612.303,16).

3.9 Despesas com Locação de Mão-de-Obra no IF Baiano

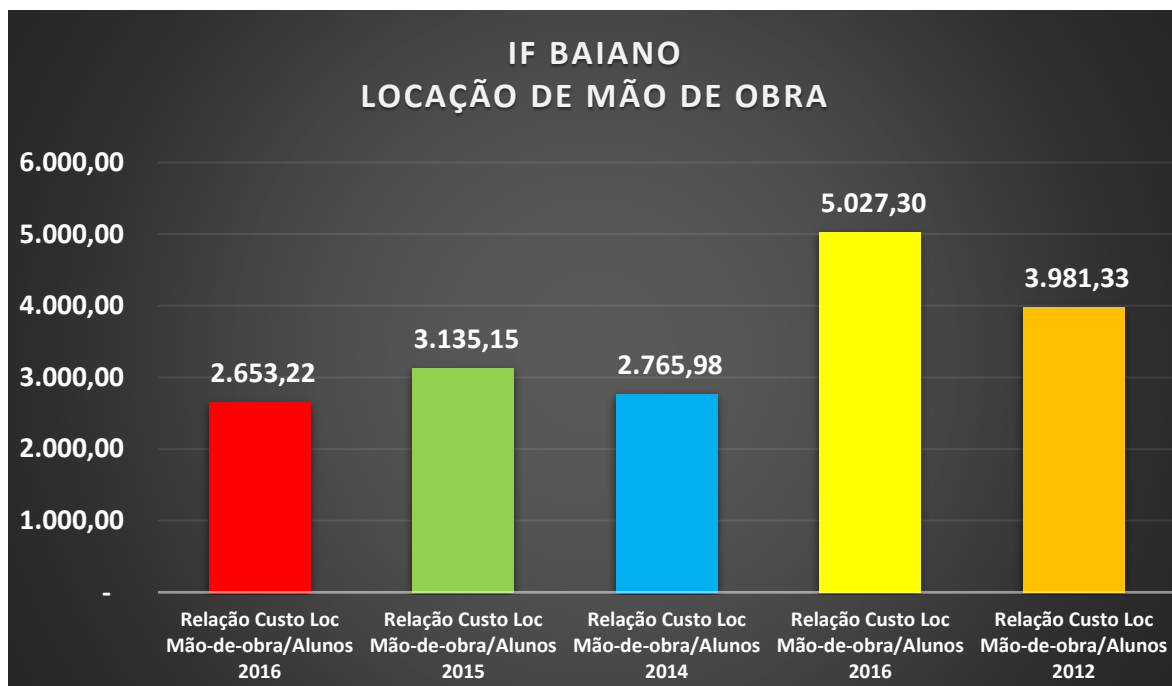
Gráfico 26 - Relação custo da locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC (IF Baiano – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

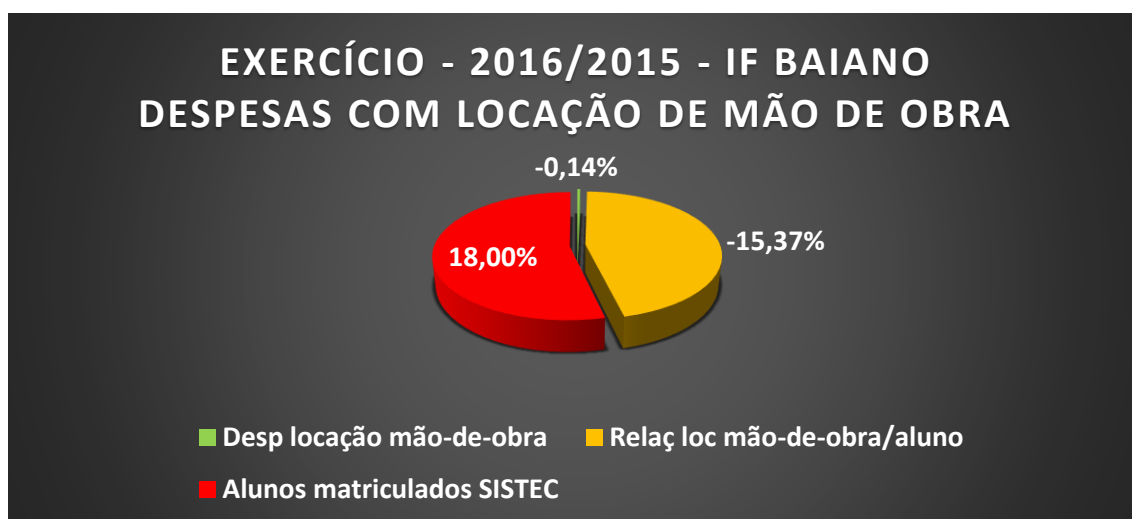
Assim como no campus Guanambi, a despesa com locação de mão-de-obra no IF Baiano sofreu uma redução de 0,14% na liquidação, e de 15% na relação custo médio anual por aluno. Além das ações de planejamento e a liberação de código vagas para o quadro efetivo, outros fatores que podem ter contribuído para essa redução foram a manutenção do valor total das despesas liquidadas entre 2015 e 2016 e o aumento de 18% na quantidade de alunos matriculados pelo SISTEC.

Gráfico 27 - Relação custo da locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC (IF Baiano, 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Gráfico 28 - Percentual acréscimo/decrécimo locação de mão-de-obra por alunos matriculados pelo SISTEC - Campus Guanambi, ano de 2016 em relação a 2015

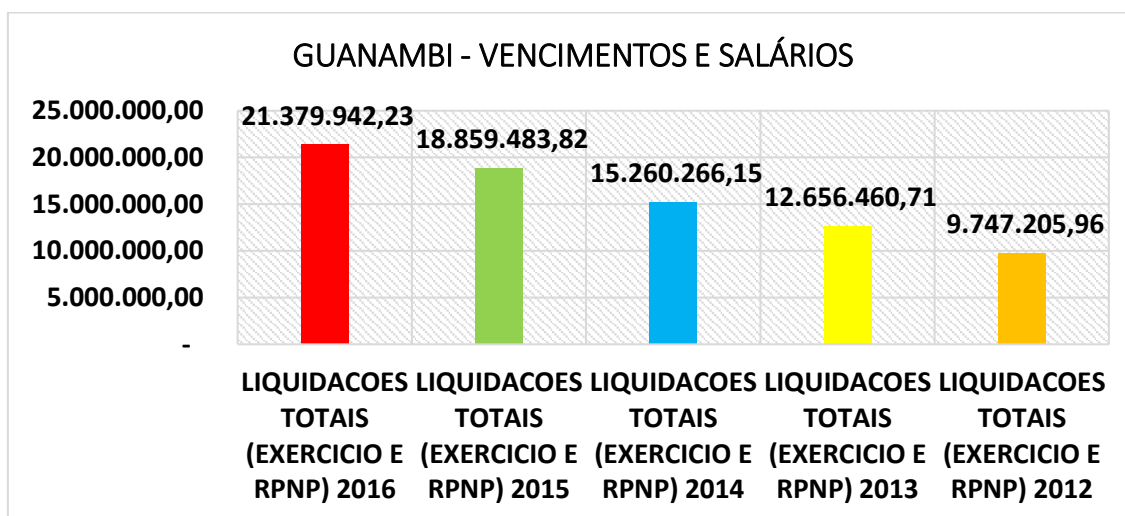


Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

3.10 Despesas com a Ação 20TP - Pessoal Ativo da União

A Ação 20TP - Pessoal Ativo da União é uma ação orçamentária, utilizada para pagamento de espécies remuneratórias devidas aos servidores e empregados ativos civis da União, que tem como base legal a Lei nº 8.112, de 11/12/1990 e a CLT.

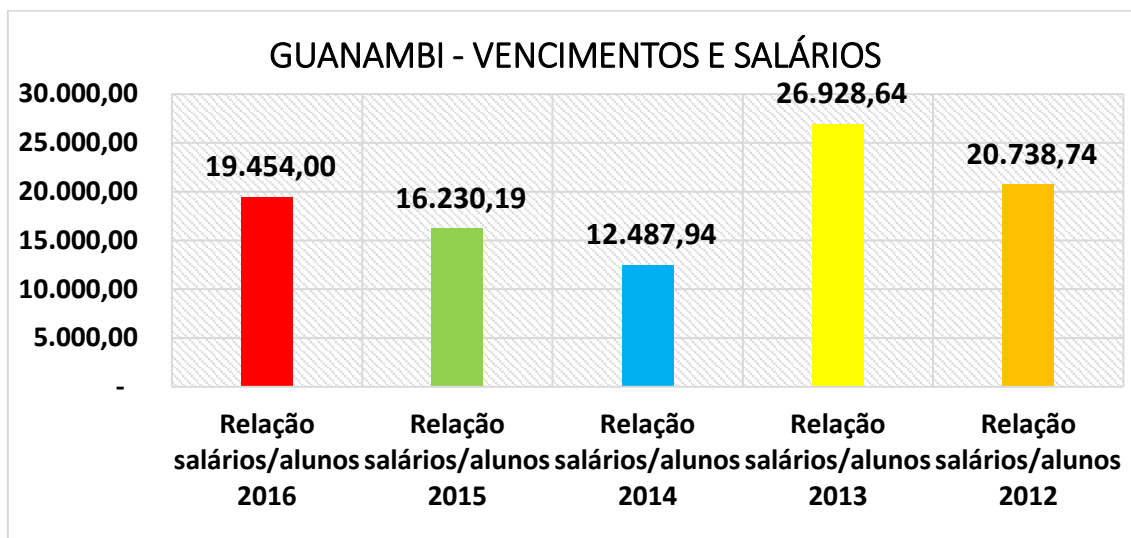
Gráfico 29 - Total de despesas liquidadas na Ação 20TP - Pessoal Ativo da União no campus Guanambi



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

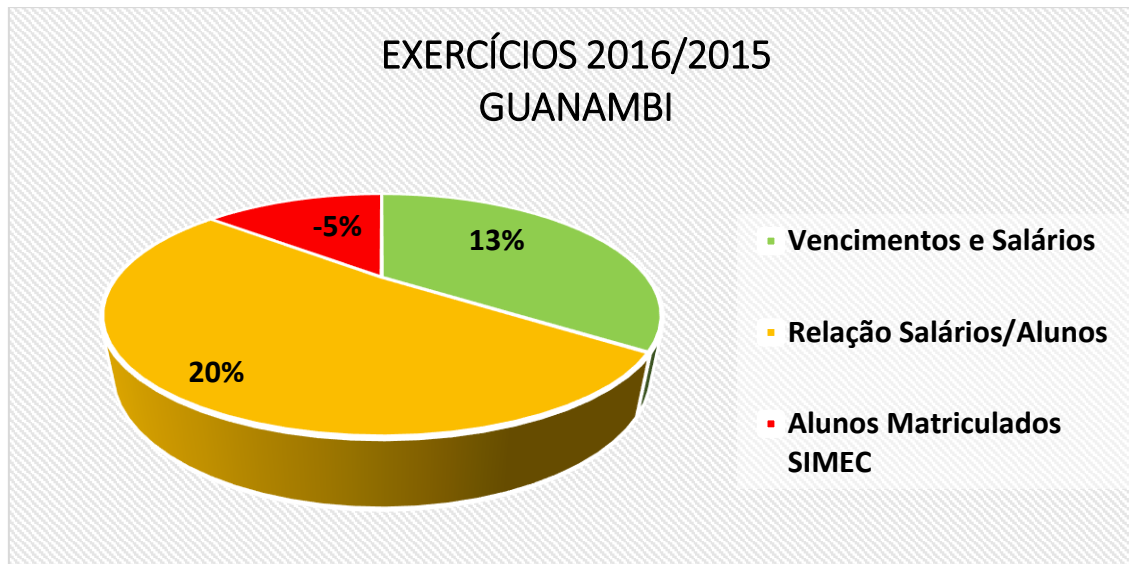
$$VRA_{20TP} = \frac{\text{Total Liq. Ação 20TP}}{\text{Nº Alunos SISTEC}} \quad (10)$$

Gráfico 30 - Relação custo da Ação 20TP - Pessoal Ativo da União por alunos matriculados pelo SISTEC (Campus Guanambi – 2012 a 2016)



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Gráfico 31 - Percentual acréscimo/decrécimo Ação 20TP - Pessoal Ativo da União por alunos matriculados no Campus Guanambi, ano 2016 em relação a 2015



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

As despesas de pessoal são, juntamente com as despesas de mão de obra terceirizada, os maiores itens de gastos do orçamento destinado ao IF Baiano. Conforme pode ser observado nos gráficos 29, 30, 31 (campus Guanambi), 32, 33 e 34 (IF Baiano), essa despesa cresce ano após ano e, ao contrário das outras

despesas de custeio, elas têm um caráter de investimento, já que são resultado de um conjunto de políticas e ações voltadas à valorização do servidor público. Em 2016, os valores destinados para custeio da ação 20TP (Pessoal Ativo da União) cresceram 13% no campus Guanambi e 15% no IF Baiano, quando comparados ao ano de 2015.

Gráfico 32 - Gráfico comparativo das despesas por exercício dos anos de 2012 a 2016



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

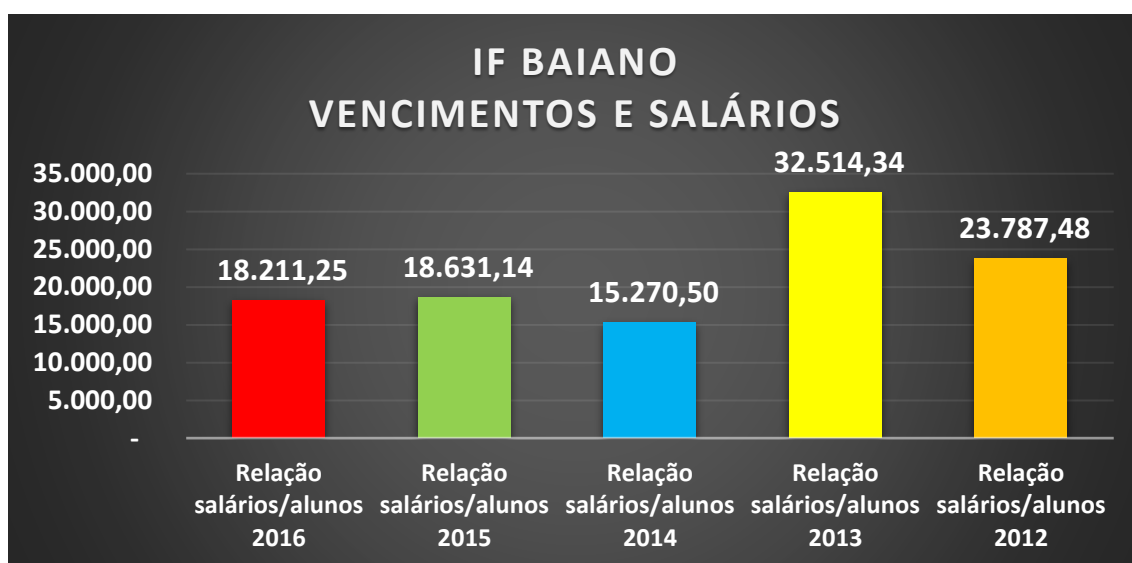
Para apurar o valor da relação custo médio anual da despesa de pessoal por aluno matriculado, divide-se o valor total das despesas liquidadas no exercício pela quantidade de alunos matriculados no ano pelo SISTEC, conforme equação 11. Nessa equação, quanto maior for o valor do custo médio, melhor será o resultado do item. Assim, como mostram os gráficos 31, do campus Guanambi e 33, do IF Baiano, houve um aumento de 20% e 18%, respectivamente, na relação custo médio anual dos salários pagos por alunos matriculados.

O acréscimo nas despesas de pessoal, nos percentuais indicados, tem como motivo o aumento no número líquido de funcionários ativos nas autarquias, compensado, em parte, pela diminuição do número de agentes públicos terceirizados

(locação de mão-de-obra) e ganhos reais de benefícios incorporados aos salários dos servidores.

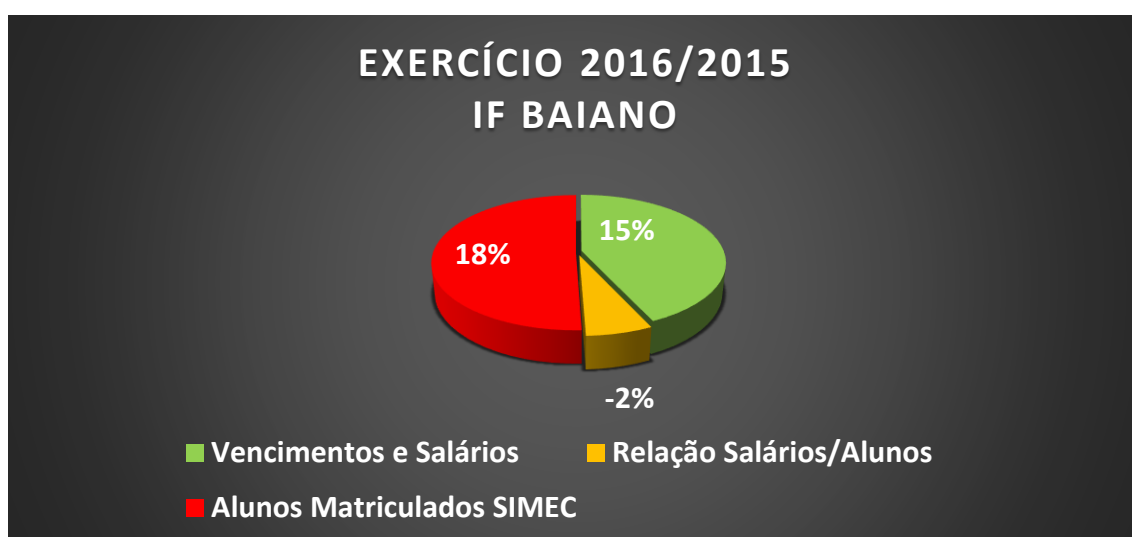
$$VR_{\text{salários}} = \frac{\text{Total Liq. Desp Salários}}{\text{Nº Alunos SISTEC}} \quad (11)$$

Gráfico 33 - Comparativo relação salários pagos por aluno matriculado através do SISTEC (2012 a 2016)



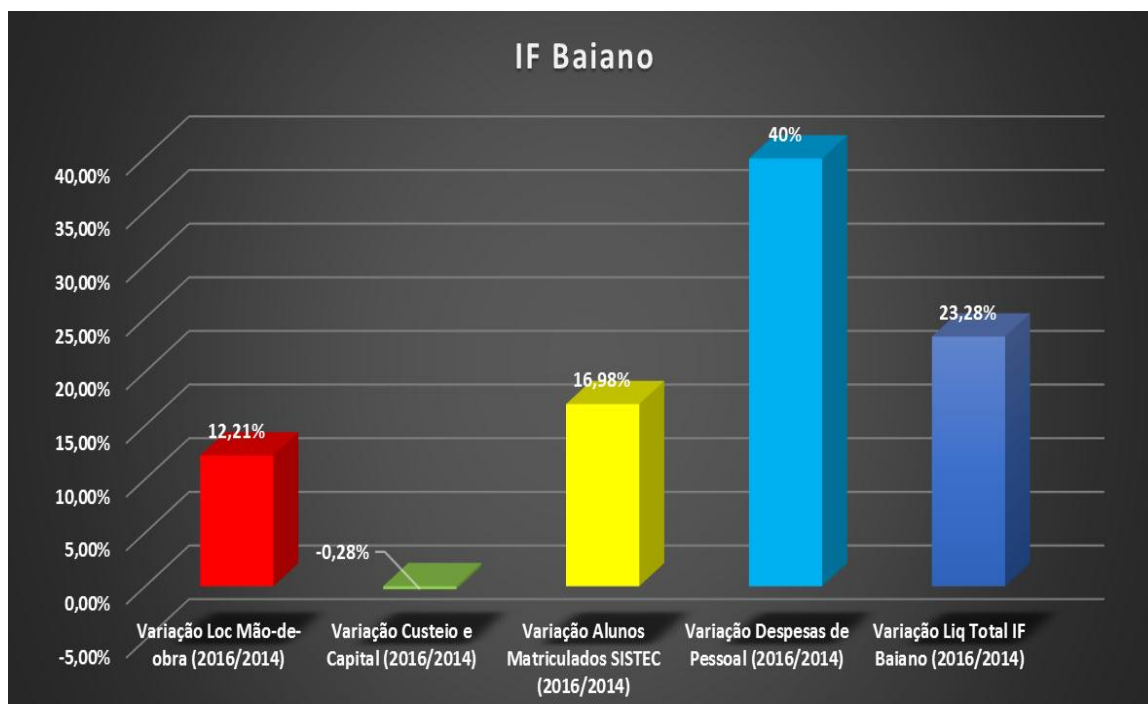
Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Gráfico 34 - Percentual acréscimo/decrécimo salários pagos por alunos matriculados - IF Baiano, em 2016 em relação a 2015



Fonte: Relatórios de Gestão IF Baiano (2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Gráfico 35 – Variação das despesas e alunos matriculados SISTEC (2016/2014)



Fonte: Relatórios de Gestão (2014, 2015 e 2016) e Tesouro Gerencial (janeiro, 2017).

Conforme pode ser observado no gráfico 35, houve um incremento na variação, entre os anos de 2014 e 2016, nas despesas com locação de mão-de-obra (12,21%), despesas de pessoal (40%) e alunos matriculados (16,98%); porém, o orçamento destinado para as despesas de custeio e capital (Ação 20RL) variou negativamente (0,28%). Os recursos da Ação 20RL são aqueles em que os gestores têm discricionariedade para o planejamento e alocação de tudo que será utilizado para custeio e capital. Com o aumento de 12,21% em locação de mão-de-obra e 16,98% nas matrículas, fica difícil sobrar recurso para as despesas de capital (investimento).

Outra observação importante é sobre a variação da liquidação total do IF Baiano (despesas realizadas entre 2014 e 2016) que sofreu um incremento de 23,28%. A justificativa para esse aumento foi a variação positiva (40%) nas despesas de pessoal. As despesas de pessoal, que apesar de serem consideradas investimento e, portanto, positivas, e representarem, em média, 70% de todo recurso destinado ao IF Baiano, não são de discricionariedade dos gestores. Assim, a parcela do orçamento que sobra (em média 30%) é insuficiente para que os administradores realizem um planejamento onde consigam metas eficientes e eficazes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo sobre custos tem sido objeto de pesquisa de muitos especialistas e é amplamente utilizado nas empresas privadas, o que possibilita o aproveitamento de uma enorme riqueza de conhecimentos e técnicas que foram geradas em muitos anos de aplicação. Isso, se devidamente customizado, permitirá equacionar diversos problemas ligados à gestão dos recursos públicos.

Atualmente, as técnicas e métodos utilizados na área privada para apuração dos custos são bem mais avançados que na área pública. Assim, como nenhum extremo é muito realista e a busca do equilíbrio nos custos, tanto no setor privado como no setor público, é muito importante, faz-se necessário o compartilhamento desse conhecimento pelos dois setores.

A apuração começa com a escolha do método de custeio e a identificação do tipo certo de modelo. Não é uma tarefa simples, fazendo-se necessário um esforço conjunto dos servidores e colaboradores envolvidos no processo. Dessa forma, após a realização das pesquisas sobre os vários tipos de métodos de custeio (Variável, por Absorção, por Atividade) e a apresentação dessas pesquisas ao grupo focal, chegou-se ao consenso - pesquisador e grupo focal - que aquele mais adequado para a apuração dos custos no IF Baiano é o método de Custeio ABC, que é indicado como ferramenta necessária para o sucesso do gerenciamento dos custos, pois traduz com fidedignidade os dados informacionais úteis à tomada de decisão.

Esse método tem como finalidade evidenciar de forma confiável e transparente os processos de mensuração dos custos e despesas dos produtos ou serviços. É um método que trabalha com o conceito de atividades e por isso adequado para o IF Baiano, que também utiliza o conceito de atividade para o desenvolvimento das ações. Outro ponto importante é o uso do rastreamento para identificar os recursos consumidos pelos produtos e serviços. O método por Absorção, ao contrário, utiliza o rateio para calcular os custos. Com o rastreamento, as informações de custos são mais acuradas e fidedignas.

O Custeio ABC é um método que, além dos objetivos gerenciais e informacionais para análise estratégica de custos, facilita também a mudança de percepção dos gestores, quando evidencia os pontos negativos do processo de

produção dos bens e serviços. Além disso, mapeia os recursos relevantes investidos na instituição, mostrando os diferentes caminhos percorridos por esses recursos.

Ao rastrear as atividades mais importantes, o Custeio ABC permite o planejamento e a realização do gasto eficiente, eficaz e efetivo dos recursos públicos. Assim, por mais corriqueiro que pareça, a preocupação com a apuração dos custos no setor público é muito importante, porém, ainda é um fenômeno relativamente recente.

Mudar a maneira dos gestores de perceber os custos ajuda a despertar o comportamento cooperativo das pessoas envolvidas no processo, mesmo quando essas ações implicam um maior esforço e volume de trabalho. Mas, apesar do empenho em implantar técnicas de apuração de custos utilizadas na iniciativa privada, não dá para esquecer que, aqui, fala-se sobre educação e que a questão dos custos pode ser encarada com o mesmo rigor das empresas privadas. Devendo também, por isso, tratar com a seriedade devida. Pois, mesmo sabendo-se que os recursos destinados para os custos da educação estão definidos na Constituição Federal, sendo, portanto, obrigatórios, deve-se, sim, tentar aplicar, na medida do possível, o aprendizado e experiências vivenciadas na área privada. Até porque os recursos estão escassos e tudo que é economizado pode ser aplicado em outra área, como na própria educação. Assim, é preciso qualificar o uso dos recursos públicos e não gastá-los de qualquer maneira.

E, nesse processo de apuração dos custos dos serviços educacionais, além da publicização dos gastos, tem-se também a oportunidade de conhecer a aplicabilidade do método ABC no IF Baiano.

Hoje, um dos maiores problemas da administração pública é o gasto sem a devida qualificação. Gasta-se por gastar, somente para alcançar a meta estabelecida para execução do orçamento, não se importando com o que está sendo comprado. É preciso se criar o hábito - gestores e colaboradores - de analisar a série histórica dos custos, pois os custos passados (incorridos) são relevantes para os do presente e estes, relevantes para o planejamento dos custos futuros.

Com o objetivo de entender a dinâmica geral das contas, além da escolha do método para apuração do custo médio anual por aluno, foi feito um levantamento de todos os recursos liquidados, destinados ao IF Baiano nas despesas correntes e de capital. Os dados colhidos revelaram que as despesas de pessoal consomem, em

média, 70% (R\$ 161,79 milhões) de todo o orçamento disponibilizado para o IF Baiano. Os 30% (76,89 milhões) restantes são para manutenção (R\$ 45,96 milhões), capacitação (R\$ 0,64 milhão), assistência aos alunos (R\$ 8,12 milhões), expansão e reestruturação (R\$ 8,74 milhões) e outras despesas (R\$ 13,43 milhões).

O estudo revelou também que as despesas com locação de mão-de-obra no IF Baiano representam, em média, 46% (R\$ 20.955.081,24) do orçamento da Ação 20RL que, em 2016, foi de R\$ 45.961.865,54. Esse recurso é utilizado para manutenção de serviços terceirizados, pagamento de serviços públicos, manutenção de infraestrutura física por meio de obras de pequeno vulto, que envolvam reforma ou adaptação e aquisição ou reposição de materiais, aquisição e ou reposição de acervo bibliográfico e veículos, capacitação de recursos humanos, prestação de serviços à comunidade, bem como demais contratações necessárias ao desenvolvimento das atividades desenvolvidas no IF Baiano.

Com base em valores médios anuais, verificou-se o quanto é importante se conhecer os gastos de forma individualizada.

A apuração dos custos mostrou de forma clara que após o pagamento das despesas de pessoal, de locação de mão-de-obra e de consumo, o que sobra do orçamento para investimento, no âmbito geral do Instituto, é muito pouco. Daí a necessidade de especificar os custos de cada natureza de despesa.

Outra observação relevante, mostrada neste trabalho, é a diminuição dos recursos para investimento. Tendo como exemplo o campus Guanambi, a redução dos investimentos em 2016, tomando como base 2015, foi de 27%.

Em cenários de orçamento limitado, controlar gastos é condição imperativa. A diminuição dos gastos de custeio, com a qualificação das despesas, favorece o planejamento e a aplicação de um percentual maior de recursos para os gastos de capital.

Já na Ação 2994, assistência aos estudantes, a apuração do custo médio anual mostrou um incremento, no campus Guanambi, de 91% no orçamento. A ação destinada à capacitação de recursos humanos também seguiu a mesma tendência de aumento. Nessa ação, o acréscimo foi de 31%, no IF Baiano.

Nas despesas com material de consumo, onde também é empregado um montante razoável de recursos, dos 100% (R\$ 1.640.966,52) que foi gasto com compras (empenhado) para o campus Guanambi, só 85% (R\$ 1.387.842,78) dos

materiais foram realmente consumidos. Comprar mercadorias mais que o necessário é sinônimo de recurso mal utilizado. Recurso este que poderia ser utilizado em outro gasto, como por exemplo, bens permanentes. Da mesma forma que a falta de mercadorias em estoque prejudica o desenvolvimento das atividades, avaliar se os estoques estão superdimensionados ou subdimensionado é crucial para o bom planejamento das despesas de custeio.

É necessário compreender que, por se tratar de uma instituição multicampi, os problemas e soluções de custos percebidos em um campus do IF Baiano não representam precisamente a realidade institucional. As características estruturais das despesas que permitem que um determinado campus reúna informações de forma eficiente podem não ser as mesmas utilizadas para resolver o problema de outro campus. As especificidades regionais, de força de trabalho e de infraestrutura devem ser observadas. Citando, como exemplo, um campus com quantidade de servidores inadequada e com uma infraestrutura robusta. Com essa configuração, para que os trabalhos se desenvolvam a contento, certamente vai-se precisar de um número maior de mão-de-obra terceirizada, elevando, assim, o valor dos recursos empregados nas naturezas de despesas correspondentes. Isso não quer dizer que não haja características comuns. No entanto, as características têm de ser interpretadas, levando-se em consideração o que o campus, em especial, está tentando conseguir, e as pessoas envolvidas nesse processo.

Os resultados obtidos neste trabalho podem servir como estímulo para uma nova maneira de utilização dos recursos públicos, proporcionando um novo olhar na direção da qualificação dos gastos públicos. Dessa forma, a apuração e publicização dos custos nas unidades do IF Baiano poderão aumentar a interação e o inter-relacionamento entre os campi, evitando que o conhecimento adquirido com a mensuração dos custos das atividades fique apenas no perímetro do próprio *campus*, mas, que seja repassado para os outros *campi*. Assim, todos conhecerão seus pontos fortes e fracos, compartilhando soluções e evitando repetição de erros cometidos em outras unidades.

Essa visão do todo, oferece uma oportunidade de se sair daquele conhecimento dos custos de uma unidade em particular (internamente), para os custos de todas as unidades, obtendo-se, com isso, um panorama global dos custos do IF Baiano.

Em uma instituição onde os gestores e colaboradores envolvidos no processo não conhecem os custos do negócio, fica praticamente impossível ter padrões de desempenho que ajudem a atingir os objetivos finalísticos da instituição. Essas pessoas ficam sem um papel definido no esquema geral.

A partir do momento que se toma conhecimento dos custos de cada atividade, passa-se a enxergar com mais clareza os problemas a serem enfrentados e seguir no contínuo redesenho de todo o processo, onde a principal razão é oferecer serviço de qualidade com os recursos disponibilizados para a instituição.

Outro ponto importante, é que os gestores em poder dessas informações (custos das atividades), já organizadas em planilhas e prontas para serem analisadas, passarão a ter mais tempo para se dedicar às tarefas mais importantes, como coordenar e servir de veículo de informações para os demais servidores que, por sua vez, estão ali para produzir serviço de qualidade.

Como contribuição adicional desta pesquisa, pensando além do IF Baiano, elaborou-se um guia com as informações necessárias para a apuração dos custos pelo método de Custeio ABC. Esse guia vem acompanhado de planilhas Excel para coleta e tratamento dos dados, índices para análises e fluxograma para implantação do sistema de apuração dos custos, pronto para ser utilizado por qualquer gestor dos 647 *campi* em funcionamento da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal**. 2ª Edição. Brasília, 2008.

BARCELOS, Reginaldo. **Casas de fundição e da moeda no Brasil em Portugal: purificar o ouro, apurar as técnicas**. Disponível em: <http://docplayer.com.br/7534506-Casas-de-fundicao-e-da-moeda-no-brasil-e-em-portugal-purificar-o-ouro-apurar-as-tecnicas.html>. Acesso em: 14 mai. 2016.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2014.

BORBOUR, Rosaline. **Grupos Focais**. Porto Alegre: Artmed Editora, 2009.

BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana. **Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência**. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/COR_LIVRO_Avaliacao_da_Qualidade_do_Gasto_Publico_e_Mensuracao_de_Eficienc.../1e3a7622-3628-4e35-b622-eb3c53b20fc4. Acesso em: 15 dez. 2016.

BRASIL. **Boletim Legislativo nº 26**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol26>. Acesso em: 17 jun. 2016.

_____. **Manual Técnico de Orçamento**. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orientadoras/manual-tecnico/mto_2017-1a-edicao-versao-de-06-07-16.pdf. Acesso em: 7 mai. 2017.

_____. MEC/SETEC. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/centenario/historico_educacao_profissional.pdf. Acesso em 14 mai. 2016.

_____. MEC/SIMEC. Disponível em: <http://simec.mec.gov.br/proporc/proporc.php?modulo=principal/dadosacoes/listadadosacoes&acao=A>. Acesso em: 17 jun. 2016.

_____. **Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – Gespública**. Disponível em: <http://www.gespublica.gov.br/content/investiga%C3%A7%C3%A3o-sobre-utiliza%C3%A7%C3%A3o-de-programas-de-qualidade-gesp%C3%BAblica-nas-universidades>. Acesso em: 17 jun. 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Disponível em: <https://tesourogerencial. tesouro.gov.br/servlet/mstrWeb?pg=logon>. Acesso em: 12 jan. 2017.

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

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2002.

BUENO, Daniela Gomes Martins. **Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia**: uma política a ser cravada na história. Curitiba: Appris, 2015.

CARTILHA SIGA-EPCT. **Processo de Implantação**: Concepção, Diretrizes, Cronograma e Instrumento de Avaliação. Disponível em: http://reitoria.ifpr.edu.br/wp-content/uploads/2010/12/Cartilha_SIGA-EPCT_versao_11092010.pdf. Acesso em: 23 abr. 2016.

CARVALHO, Deusdete. **Orçamento e Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2007.

FAYER, Jackeline Fernandes. **Gestão de processos na administração pública**: um estudo sobre os limites e possibilidades na implantação e aperfeiçoamento. 2013. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Avaliação da Educação Pública) – Faculdade de Educação, Universidade Federal de Juiz de Fora, Minas Gerais. Disponível em: <http://www.mestrado.caedufjf.net/wp-content/uploads/2014/02/dissertacao-2010-jackeline-fernandes-fayer.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2016.

FRAGA, Érica. Brasil patina porque gasta muito e mal, indica estudo. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 30 abr. 2016. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/04/1766555-brasil-patina-porque-gasta-muito-e-mal-indicaestudo.Shtml>. Acesso em: 18 jun. 2016.

GARCIA, Sandra Regina de Oliveira. O fio da história: a gênese da formação profissional no Brasil. In: TRABALHO E CRÍTICA. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2000. Disponível em: http://www.educacao.rs.gov.br/dados/seminariointernacional/sandra_garcia_genese_form_profis.pdf. Acesso em: 14 mai. 2016

GILL, Indermit S.. Alguns determinantes de sustentabilidade das Reformas da Administração Pública. *Revista do Serviço Público*, Brasília, n. 4, p. 31-48, 1999.

GONDIM, Sônia Maria Guedes. **Grupos Focais**. Salvador: Paidéia, dez. 2003. SciELO Brasil Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?q=GRUPOS+FOCAIS+COMO+T%C3%89CNICA+DE+INVESTIGA%C3%87%C3%83O+QUALITATIVA:+DESAFIOS+METODOL%C3%93GICOS&hl=pt-BR&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart&sa=X&ved=0ahUKEwjxnJXSqY_OAhVFTZAKHU2SCPQgQMIGjAA. Acesso em: 18 jun. 2016.

HISTÓRIA do Brasil.Net. Disponível em: http://www.historiadobrasil.net/resumos/colonizacao_brasil.htm. Acesso em: 14 mai. 2016.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA. Disponível em: <http://institutofederal.mec.gov.br/historico>. Acesso em: 14 mai. 2016.

INSTITUTO FEDERAL BAIANO. **Manual do Patrimônio do IF Baiano**. Disponível em http://www.ifbaiano.edu.br/unidades/lapa/files/2012/09/manual_patrimonio.pdf. Acesso em: 21 abr. 2016.

_____. **Manual do Patrimônio do IF Sertão**. Disponível em: http://www.ifsertao-pe.edu.br/dgti/images/manuais/manual_patrimonio_siga-adm.pdf. Acesso em: 21 abr. 2016.

_____. **Relatório de Gestão IF Baiano**. Disponível em: <http://pro-reitorias.ifbaiano.edu.br/portal/prodin/>. Acesso em: 12 jan. 2017.

_____. **Relatório de Gestão IF Baiano**. Disponível em: http://ifbaiano.edu.br/portal/wp-content/uploads/2016/04/RELATORIO_DE-GESTAO_2015.pdf. Acesso em: 12 jan. 2017

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010

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

_____.; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAUSS, César Volnei; MARCOS, Antônio de Souza. **Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2008.

MERCHEDE, Alberto; MOREIRA, Francisco Otávio. **Custos e Formação de Preços para Instituições de Ensino**. São Paulo: Atlas, 2011.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1 ed. Brasília, DF, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

NIVEN, Paul R. **Balanced Scorecard**. 1 ed., 2005. Rio de Janeiro, Qualitymark, 2007 (1ª reimpressão).

PEREIRA, Luiz Augusto Caldas. **A rede Federal de Educação Profissional e o desenvolvimento local**. (Anexo 29). 2003. Dissertação (Mestrado). Universidade Candido Mendes, Campos dos Goytacazes, Rio de Janeiro. Disponível em: http://cidades.ucam-campos.br/images/arquivos/dissertacoes/2003/luiz_augusto_caldas_pereira.pdf. Acesso em: 14 mai. 2016.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995**. *Revista do Serviço Público*. Brasília, n. 4, p. 5-30, 1999.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

POLLITT, Christopher. **A integração da gestão Financeira e da gestão de desempenho**. *Revista do Serviço Público*, Brasília, n. 4, p. 49-82, 1999.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2015**. Disponível em: http://www.pnud.org.br/hdr/arquivos/RDHglobais/hdr2015_ptBR.pdf. Acesso em: 8 ago. 2016.

RIBEIRO, Rogeane Moraes. **Modelo de Gestão e Custeio para Instituições de Ensino Superior**. Curitiba: Appris, 2015.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. **Despesas Orçamentárias**. Disponível em: https://www.fazenda.sp.gov.br/SigeoLei131/Paginas/ArquivosLC/LC_131_Despesas.pdf. Acesso em 7 mai. 2017.

SIGA - Rede de Pesquisa e Inovação em Tecnologias Digitais. Disponível em: <<http://www.renapi.org/sigaept>>. Acesso em: 8 mar. 2016.

SIGAC - Sistema de Gestão de Acesso. Disponível em: https://sso.gestaodeacesso.planejamento.gov.br/cassso/login?service=https%3A%2F%2Fservidor.sigepe.planejamento.gov.br%2FSIGEPE-PortalServidor%2Fprivate%2Finicio.jsf%3Bjsessionid%3DD1-ajzO-3MtJ4h8ZBO3y4CI2.p_92116_sigepe-migracao-1. Acesso em: 10 jan. 2017.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; CUNHA, Jameson Reinaux da; MOURA, José Flávio de; RIBEIRO FILHO, José Francisco; COSTA, Patrícia de Souza. **Custos no Setor Público**. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

SIMEC. Disponível em: <http://simec.mec.gov.br/acomporc/acomporc.php?modulo=principal/dadosacoes/espelho&acao=A>. Acesso em: 7 mai. 2017.

SISTEC - Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica. Disponível em: <http://sitesistec.mec.gov.br/destaques/44-destaque-topo/286-sistema-nacional-de-informaes-da-educacao-profissional-e-tecnologica>. Acesso em: 7 mai. 2017.

SISTEMAS IF BAIANO. Disponível em: <https://sistemas.ifbaiano.edu.br/ADM/>. Acesso em: 10 jan. 2017

SUPORTE dos Projetos da RENAPI. Disponível em: < <https://redmine.renapi.org> >. Acesso em: 15 mar. 2016.

TANAKA, Osvaldo Y.; MELO, Cristina. **Roteiro de exposição baseado em Avaliação de Programas de Saúde do Adolescente**: um modo de fazer. São Paulo, 2001.

VASCONCELLOS, Alexandre. **Orçamento Público**. 2 ed. Rio de Janeiro, 2009.

VICECONTI, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**. 7 ed. São Paulo: Frases, 2003.

APÊNDICE 1

Guia para implementação do Custeio ABC na apuração dos custos no IF Baiano

José Virolli Chaves

IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO ABC NA APURAÇÃO DOS CUSTOS NO IF BAIANO

A gestão dos custos na administração pública é fundamental para que os administradores possam, através das informações fornecidas pelos sistemas, tomar decisões gerenciais na busca por resultado eficiente, eficaz e econômico, e também para disponibilizar à sociedade dados que mostrem como os recursos públicos estão sendo utilizados na prestação dos serviços e no fornecimento de produtos. Diante disso, este guia tem como objetivo principal orientar os gestores na implementação do método de Custeio ABC para a apuração dos custos das atividades educacionais desenvolvidas no IF Baiano, além de servir como instrumento de consulta a quem possa interessar.

Guia

**COMO CALCULAR
OS CUSTOS DAS
ATIVIDADES
EDUCACIONAIS,
TENDO EM VISTA O
GERENCIAMENTO
DOS GASTOS NA
FORMAÇÃO DOS
ALUNOS DO IF
BAIANO.**

Este guia é o Apêndice 1 da dissertação intitulada **Construção de um modelo para o gerenciamento dos custos de formação dos alunos do Instituto Federal Baiano**, desenvolvida por José Virolli Chaves para o Mestrado Profissional em Educação – GESTEC, pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB).

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	2
1 REQUISITOS OPERACIONAIS PARA IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO ABC	4
2 CONTEXTO GERAL E DE GESTÃO DE INFORMAÇÕES DO IF BAIANO	9
3 PAPÉIS DE TRABALHO QUE SERÃO UTILIZADOS NA COLETA DE DADOS E NA APURAÇÃO DOS CUSTOS	12
CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	36

APRESENTAÇÃO

Considerando a importância das ações voltadas para a implementação de um sistema de apuração de custos, cujo objetivo é melhorar a qualidade dos gastos das atividades educacionais desenvolvidas no IF Baiano, é fundamental a implantação e ampla utilização de medidas de desempenho inerentes ao grau de importância dessas ações. Para tanto, foi adotado um método de custeio que se adequa aos processos, atividades e ações rotineiras dos campi que compõem o IF Baiano.

O método escolhido foi o Custeio Baseado em Atividades (ABC), apresentado neste guia, que foi elaborado a partir dos resultados alcançados no desenvolvimento de pesquisa realizada por José Virolli Chaves, culminando em dissertação para o Mestrado Profissional em Educação – GESTEC, pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB). Desse modo, as ações propostas aqui visam, sobretudo, contribuir para o fortalecimento da gestão de custos e para a conscientização dos servidores acerca da importância desta.

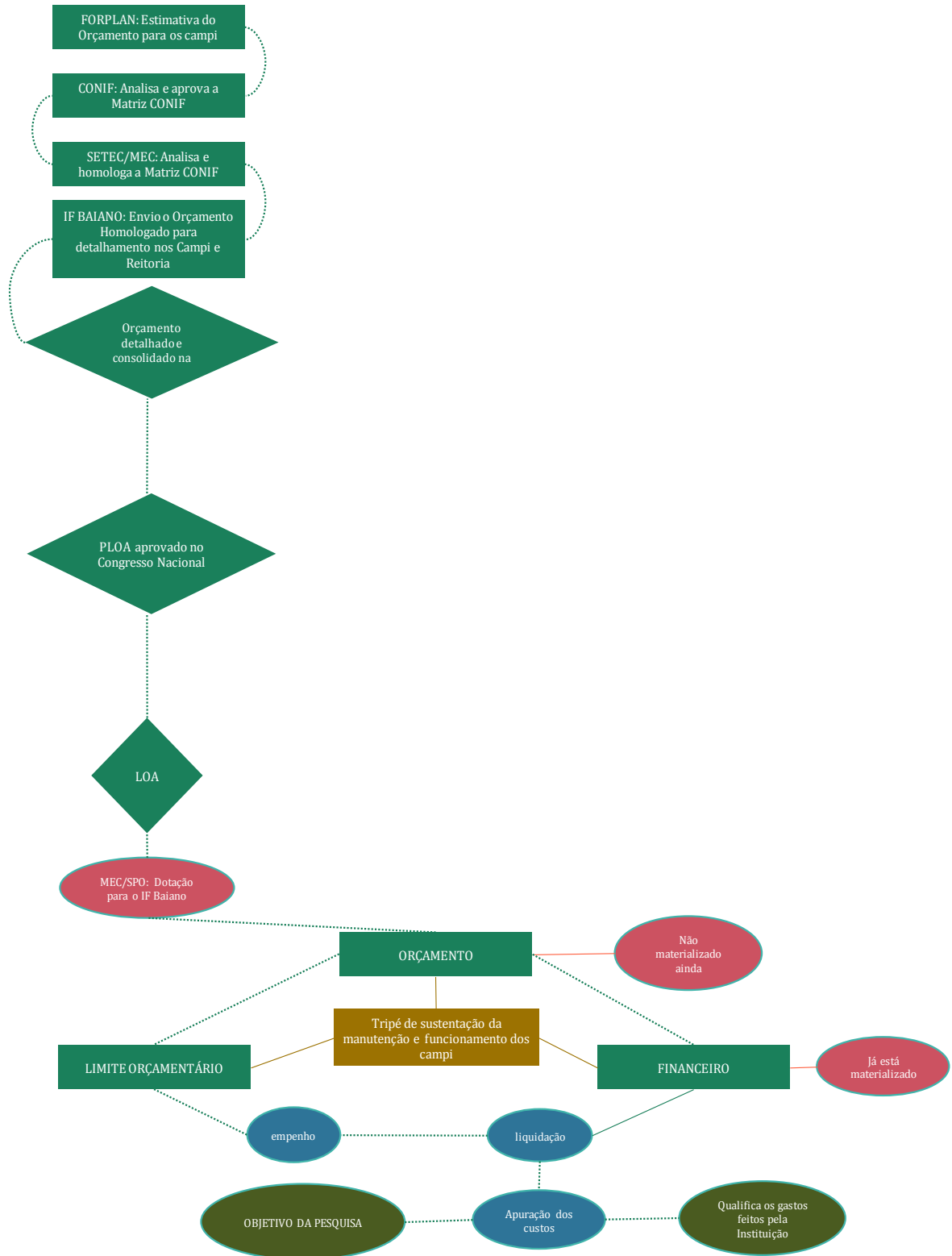
Este guia, portanto, tem como propósito demonstrar a metodologia de composição e cálculo da apuração dos custos dos serviços oferecidos pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano, através de modelos de planilhas Excel para tabulação e cálculo desses custos.

É importante ressaltar que este guia contempla o método de custeio indicado como adequado para o cálculo dos custos, sendo resultado das pesquisas desenvolvidas para apuração do custo médio anual na formação dos alunos no IF Baiano.

Nas páginas a seguir, serão descritas, detalhadamente, as regras de composição e cálculo no processo de apuração dos custos dos serviços oferecidos pela instituição.

FLUXOGRAMA: ORÇAMENTO ESTIMADO PARA OS CAMPI

CONFECÇÃO MATRIZ CONIF



Fonte: o autor (2016).

1 REQUISITOS OPERACIONAIS PARA IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO ABC

Vasconcelos (2010, p. 119) indica o seguinte conjunto de requisitos para implantação do método ABC:

- e. Identificar as atividades, analisar sua eficiência e mapear as atividades relevantes;
- f. Calcular o custo de cada atividade, procedendo à análise do custo-benefício;
- g. Selecionar os direcionadores ou indicadores de custos e
- h. Atribuir os custos das atividades aos produtos (bens ou serviços).

A análise das atividades é a primeira ação realizada no início da implantação do ABC, porém, não deve ser a única. Após a implementação, essas análises se tornarão mais simples e servirão como checagem.

Analisadas as atividades, o próximo passo será o mapeamento daquelas relevantes. Geralmente as atividades relevantes estão relacionadas ao organograma da instituição de ensino, e o mapeamento ajudará na identificação das que agregam e das que não agregam valor ao produto ou serviço.

A etapa seguinte será a alocação dos custos à atividade. Apura-se quanto custa cada atividade dentro do processo da cadeia produtiva. Nesse momento, são relacionadas todas as categorias de custos, tais como: custo de remuneração, custos de viagens, custo de comunicação, custo de uso das instalações, etc.

Alocados os custos às atividades, busca-se com as etapas seguintes a identificação dos direcionadores de custos e a atribuição dos custos das atividades aos produtos (bens ou serviços). São esses direcionadores que influenciam a ocorrência do custo. Os direcionadores, também chamados de indicadores de custos, podem ser de recursos e de atividades, que, respectivamente, serão utilizados para determinar o custo das atividades e os custos dos produtos ou serviços.

Já para Bruni e Famá (2002, p. 176), são necessárias quatro fases para a implantação do ABC:

5. Identificação das atividades e seus respectivos custos;
6. Alocação do custo departamental ao custo da atividade;
7. Identificação dos direcionadores de custos (*cost drivers*);
8. Divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos.

Percebe-se que as etapas, ou fases, citadas pelos estudiosos Bruni e Famá (2002) e Vasconcelos (2010) são bem semelhantes. Os autores comungam, praticamente, da mesma visão sobre as necessidades para implantação do ABC.

Ainda na mesma linha de discussão dos autores citados, Martins e Rocha (2015, p.140) afirmam que o ABC vai além da tipificação de custos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Para eles, a modalidade contempla o conceito de *overhead* que são os custos relativos a atividades de natureza efetivamente administrativa (de apoio), incluindo aí os relacionados à gestão produtiva.

Assim, na concepção dos autores, no seu objetivo maior de proporcionar elementos informativos para gestão dos custos, o ABC trilha as seguintes fases:

- Mapeamentos de processos e atividades;
- Identificação dos fatores que determinam ou influenciam os custos das atividades;
- Identificação das rotas de custos, rastreando-os aos produtos, clientes, canais de distribuição, etc.

Desse modo, Martins e Rocha (2015, p. 151) pontuam as etapas para o bom funcionamento do Custeio por Atividade. São elas:

- Identificação dos grupos de recursos (*cost pools*) e dos respectivos direcionadores;
- Cálculo das taxas de custo por direcionador e
- Alocação dos custos aos produtos ou a outras entidades objetos de custeio, conforme a sua demanda pelos direcionadores.

Martins e Rocha (2015) elencam ainda três etapas para realização do processo de Custeio ABC: a primeira etapa contempla a identificação dos grupos de recursos e os direcionadores de custos. A identificação do grupo de recursos, que pode ser homogêneo e heterogêneo, perpassa pela identificação das atividades relevantes. Geralmente, as atividades são compostas por vários elementos de custos. Em uma atividade de transporte, por exemplo, os elementos de custos são: salário do motorista, manutenção do veículo, pneus, combustível, lubrificantes (grupo de recurso heterogêneo). O autor aconselha segregar os elementos, formando grupos homogêneos para facilitar na escolha dos direcionadores de custos.

Alguns requisitos são recomendados também pelo autor para formação dos grupos de custos, tais como: cada conjunto de recursos deve ter seu próprio

direcionador de custos; em cada grupo, todo o consumo de recursos deve ser totalmente variável em relação ao respectivo direcionador; em cada grupo, o consumo de recursos deve ser independente do nível de utilização de recursos de outros grupos; etc.

Outra observação do autor é a classificação das atividades em primárias e de apoio. As atividades primárias, também chamadas de atividades-fim, são aquelas relacionadas diretamente ao cumprimento da missão da instituição, da entrega do produto ou serviço ao cliente final. Já as de apoio (*overhead*), ou atividades-meio, são as utilizadas para apoiar as atividades primárias.

Identificado o grupo de recursos, passa-se para identificação dos direcionadores de custos. Continuando, Martins e Rocha (2015) recomendam que na elaboração do rol de direcionadores de custos, é necessário observar diretamente os processos e entrevistar as pessoas que executam as atividades e também seus superiores. Outra recomendação dos autores é a validação e homologação pela alta administração.

A próxima etapa é o cálculo das taxas de custos por direcionadores. Essas taxas podem estar relacionadas ao volume de produção da instituição, ou à quantidade de transações realizadas numa atividade. Quando se tratar de volume, o direcionador deve ser ponderado pela respectiva média como, por exemplo, horas de máquinas, horas de mão de obra direta, etc. Referindo-se à quantidade de transações, o exemplo é a orientação pela quantidade de ordem de produção.

A última etapa refere-se à rastreabilidade, quando os custos forem direcionados para outras entidades objetos de custeio que não os produtos. É nessa etapa que são identificados os custos que agregam e os que não agregam valor aos produtos e serviços.

Sintetizando, na visão de Martins e Rocha (2015, p.162), o Custeio Baseado em Atividades possui as seguintes indicações e características principais:

- h. Deve ser utilizado desde o processo de planejamento e orçamento, não apenas *ex post facto*;
- i. Deve ser utilizado como método de análise, não como sistema de acumulação de custos;
- j. Deve ser utilizado em análises pontuais, periódicas, não como sistema recorrente;

k. Requer a adoção de padrões e deve ser consistente com o sistema orçamentário;

l. É um instrumento gerencial, não societário ou tributário;

m. Não aloca custos de ociosidade aos produtos;

n. Adota o conceito de variabilidade de custos em relação a vários direcionadores, não apenas volume de produção.

Analisando as recomendações dos autores Martins e Rocha (2015), Vasconcelos (2010) e Bruni e Famá (2002), nota-se uma congruência de orientações para implantação do método ABC. As fases e etapas são bem semelhantes.

Do mesmo modo, Nakagawa (2012, pág. 81), sugere as seguintes etapas para o desenho do ABC, sem o caráter de exclusividade:

j. Verificar com o *Controller* as contas que compõem os itens classificados como Custos Indiretos de Fabricação (CIF) e seus respectivos valores, se possível, no nível de cada departamento;

k. Segregar os custos entre aqueles que são consumidos pelas atividades destinados à produção de produtos, daqueles destinados ao atendimento de clientes;

l. Separar os departamentos das áreas de suporte por suas principais funções, sendo que estas deverão ter um custo significativo e serem direcionadas por diferentes atividades;

m. Separar os custos dos departamentos, transformando-os em centros de custos por funções;

n. Identificar os centros de atividades que deverão ser contemplados no desenho, segregando-os pela característica de apresentarem homogeneidade de processos;

o. Identificar os *cost drivers* (vetores de custos) relativos ao consumo de recursos pelas atividades;

p. Identificar os *cost drivers* relativos à proporção de atividades aos produtos e aos serviços prestados aos clientes;

q. Identificar os níveis das atividades e

r. Escolher o número de *cost drivers* (vetores de custos) com base nos critérios já discutidos.

Apresentadas as fases e etapas, recomendadas por alguns estudiosos e especialistas, para implementação do método de Custeio Baseado por Atividades –

ABC, abordar-se-á a seguir, de maneira geral, o sistema de controle gerencial atual do IF Baiano.

2 CONTEXTO GERAL E DE GESTÃO DE INFORMAÇÕES DO IF BAIANO

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF Baiano) é uma autarquia do Poder Executivo, vinculada à Secretaria de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (SETEC), criada através da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, que tem como finalidade oferecer educação profissional e tecnológica para os seus discentes.

Conforme consta no PDI, ano 2015-2019, a missão do IF Baiano é: “Oferecer educação de qualidade, pública e gratuita, em todos os níveis e modalidades, preparando pessoas para o desenvolvimento social e econômico do país, através de ações de ensino, pesquisa e extensão”.

O IF Baiano é composto por 14 campi, sendo que os mais recentes são os campi Itaberaba e Xique-Xique, que já estão em funcionamento (com alunos matriculados). O corpo discente é composto por mais de 10 mil alunos, que conta com 1.159 servidores, entre técnicos e docentes. Para custear essa demanda, o orçamento em 2015 bateu a casa dos 43 milhões de reais.

A gestão de informação do IF Baiano tem como propósito identificar as necessidades informacionais, mapear os fluxos formais de informação - coleta, filtragem, análise, armazenamento e disseminação - dos diferentes setores, objetivando apoiar o desenvolvimento das atividades do dia a dia, como também a tomada de decisão. Para alcançar esses objetivos, o IF Baiano conta com alguns sistemas que, apesar de serem de fácil operação e de gerar dados operacionais confiáveis para apuração dos custos e tomada de decisão, não estão interligados. Ou seja, são sistemas que não se comunicam, trabalham de forma independente, e, por isso, dificultam a geração de relatórios com informações consolidadas. Desse modo, uma das finalidades do ABC será a consolidação desses dados.

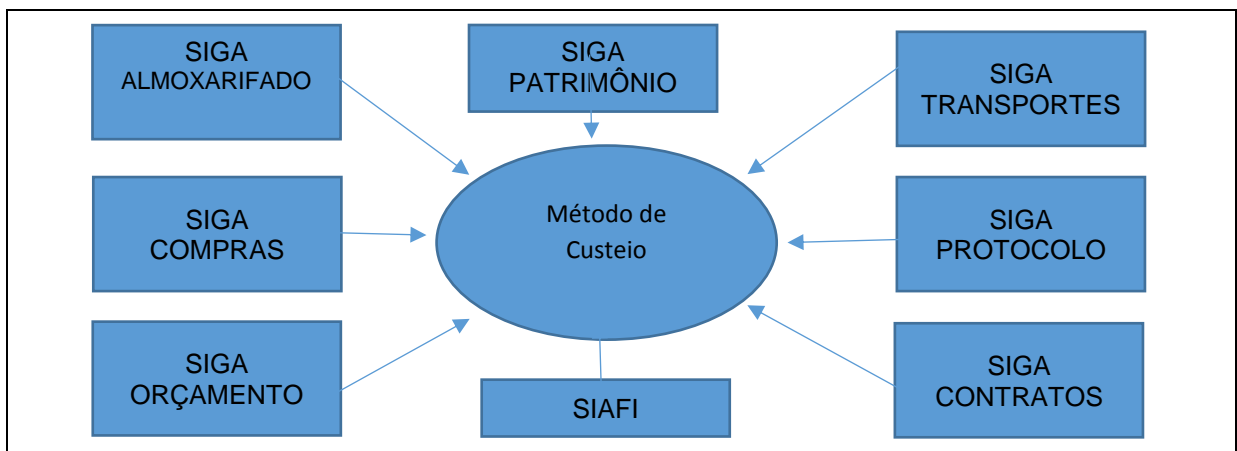
Para auxiliar os gestores no controle dos recursos físicos, econômicos e humanos, a instituição adotou o Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - Educação Profissional, Científica e Tecnológica (SIGA-EPCT), desenvolvido com tecnologia livre e com a colaboração de várias instituições federais do Brasil. Trata-se de um projeto estratégico do Ministério da Educação do Brasil (MEC), desenvolvido para a Rede Federal de Educação, pela Rede de Pesquisa e Inovação em Tecnologias Digitais (RENAPI), através da Secretaria da Educação Profissional, Científica e Tecnológica

(SETEC), criado com o objetivo de automatizar a gestão de processos institucionais acadêmicos, através do SIGA-EDU (Ensino, Pesquisa e Extensão) e do SIGA-ADM, usado para gerir o Protocolo, Almojarifado, Compras, Patrimônio, Transporte, Orçamento e Contratos.

Atualmente no IF Baiano, estão em funcionamento os módulos do SIGA de Almojarifado, Transporte, Protocolo, Patrimônio; em implantação, os módulos de Contrato e Orçamento. Para a instalação do Sistema, foi estabelecido um cronograma macro, aprovado pelo Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação CONIF e SETEC, pelo qual, as implantações-piloto começariam em 01/06/2010, com duração de três meses. Foram cinco ciclos com data de conclusão prevista para o ano de 2011. Esses ciclos seriam executados em três etapas, com duração de três meses cada uma. Desse modo, os institutos foram divididos em três grupos, estando o Instituto Federal Baiano relacionado no segundo grupo e com data prevista para implantação em 01/09/2010.

Os módulos em funcionamento no IF Baiano pertencem ao SIGA-ADM, cuja implantação foi iniciada em maio de 2011, e têm como objetivo controlar os fluxos administrativos. O sistema favorece a celeridade na tramitação dos processos, a otimização das informações, o controle da entrada e distribuição dos materiais de consumo, o controle da frota de veículos e demais bens patrimoniais, viagens dos motoristas, cálculo da depreciação.

Quadro 1 - Quadro sinótico da integração dos módulos dos sistemas



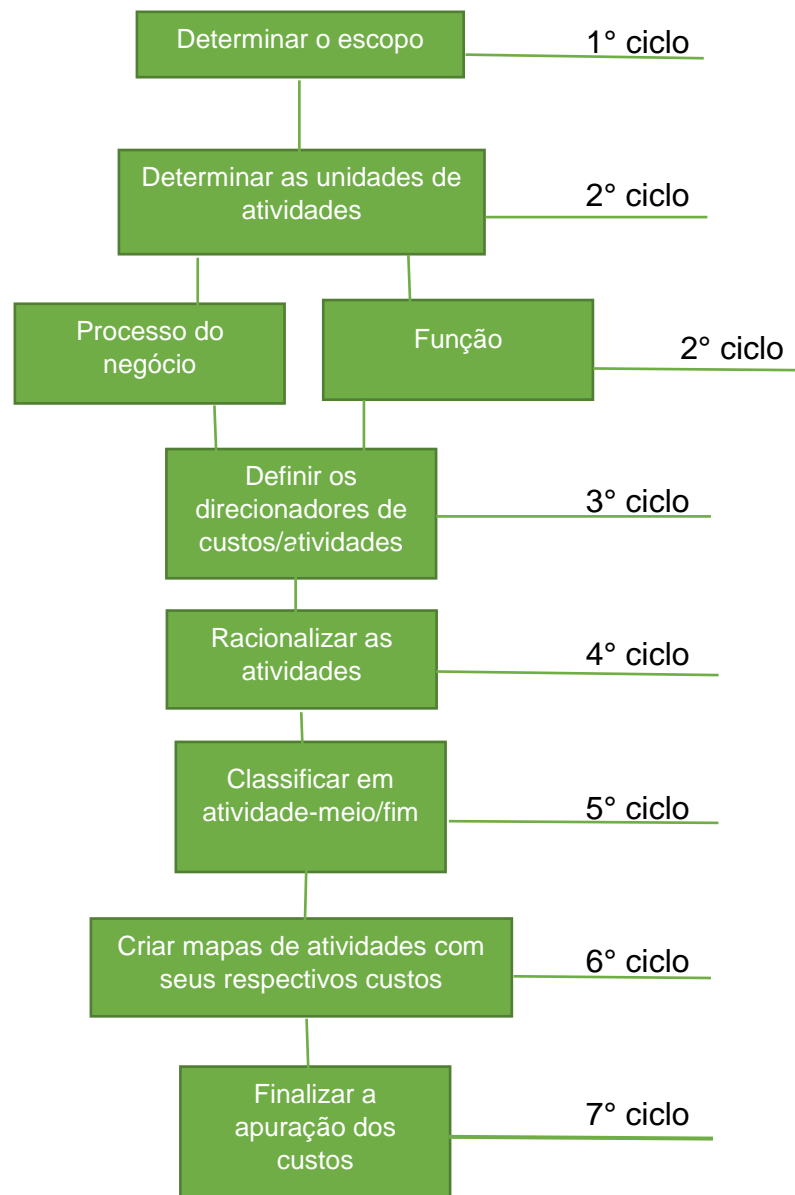
Fonte: o autor (2016).

Os módulos do SIGA-ADM fornecem os direcionadores de custos, com exceção do almojarifado e do patrimônio, que além dos direcionadores, fornecem

também o valor dos gastos com material de consumo e a depreciação dos bens patrimoniais por setor, respectivamente.

3 METODOLOGIA PARA A APURAÇÃO DO CUSTO DO INVESTIMENTO POR ALUNO ATRAVÉS DO CUSTEIO ABC – UTILIZANDO OS PAPÉIS DE TRABALHO.

O Método de Custeio ABC é uma ferramenta para apuração de custos que fornece um conjunto de informações estruturadas a respeito das atividades desenvolvidas dentro da instituição. A identificação das atividades e seus respectivos custos deve proporcionar uma acurada representação, consistente e demonstrável, da totalidade dos gastos institucionais, para ser útil ao processo de tomada de decisão. Essa metodologia é demonstrada através dos seguintes ciclos:



Cada um desses ciclos, necessários para a apuração dos custos das atividades, são descritos a seguir, e como cada campus tem um ambiente específico no desenvolvimento das atividades realizadas, eles devem ser considerados como guia para o processo de implementação do método.

1° ciclo: escopo

O escopo é a definição do negócio da instituição que será analisada. Por isso, este ciclo é pré-requisito primordial para o sucesso da apuração dos custos das atividades. Na escolha do escopo, define-se o grau de envolvimento dos servidores em cada setor, bem como as atividades redundantes e desnecessárias nesse processo de levantamentos dos gastos. O envolvimento da equipe, aliás, garante um percentual alto de acertos no trabalho que será desenvolvido.

2° ciclo: determinar as unidades de atividades

As unidades de atividades podem ser representadas pelo organograma da instituição, devendo ser divididas em setores ou centros de custos, e possuir uma única finalidade identificável para que a apuração dos custos tenha uma análise completa e eficaz. Funcionalmente, as unidades precisam ser homogêneas e representativas em relação aos gastos.

Quadro 2 – Levantamento das unidades de atividades

UNIDADES DE ATIVIDADES
Direção Geral - DG
Chefe de Gabinete - CG
Núcleo de Comunicação e Eventos - NCE
Núcleo de Gestão de Tecnologia da Informação - NGTI
Núcleo de Apoio à Gestão de Pessoas - NAGP
DIREÇÃO ACADÊMICA - DA
Coordenador Geral de Ensino
Chefe do Núcleo de Apoio ao Proc. de Ensino-Aprend., Perm. e Êxito do Educando - NAPEAP
Chefe do Núcleo de Relações Institucionais - NRI
Coordenação de Pesquisa - CP
Coordenação de Extensão (Coordenador Geral de Produção e Pesquisa) - CE

Continua.

UNIDADES DE ATIVIDADES
Coordenação de Assuntos Estudantis - CAE
Núcleo de Nutrição e Saúde - NNS
Núcleo de Estudo Afrobrasileiros e Indígenas – NEABI
Chefe do Núcleo de Cultura, Esporte e Lazer - NCEL
Secretaria de Registros Acadêmicos - CRA
Coordenação da Unidade Educativa de Campo - CUEC
Núcleo de Apoio Pedagógico e Psicosocial - NAPP
Núcleo de Apoio às Pessoas com Necessidades Específicas - NAPNE
Coordenação Especial de Atividades Educativas Noturnas - CEAEN
Setor de Biblioteca - SB
Coordenador de Curso - Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio
Coordenador de Curso - Técnico em Alimentos Subsequente
Coordenador de Curso - Manutenção e Suporte em Informática Subsequente
DIREÇÃO ADMINISTRATIVA
Coordenação Financeira e Contábil – CFC
Núcleo de Execução Orçamentária e Financeira - NEOF
Núcleo de Licitação - NL
Núcleo de Compras - NC
Coordenação de Suprimentos e Logística - CSL
Setor de Almoxarifado - SA
Setor Patrimônio - SP
Setor de Transporte - ST
Núcleo de Contratos - NC
Setor Serviços Gerais

3º ciclo: definir os direcionadores de custos/atividades

Nesse ciclo, serão listados os direcionadores de custos por setor, ou centro de custos. Existem várias formas de determinar os direcionadores, e, segundo Brimson (1996, pág. 101), as técnicas principais utilizadas para coleta de dados são: análise dos registros históricos, análise das unidades organizacionais, análise das funções do negócio e reconciliação da definição de atividades.

No caso do IF Baiano, os direcionadores poderão ser retirados dos sistemas utilizados pelo instituto, como o SIGA-ADM, o SISTEC e o SIAFI. Como exemplo de direcionador, é possível citar o total de alunos matriculados pelo SISTEC na

modalidade presencial ou, no caso dos almoxarifados, o número de solicitações de cada setor.

A seguir, quadro com modelo para levantamento dos direcionadores.

Quadro 3 – Levantamento dos direcionadores de custos das atividades

DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES	
ATIVIDADES RELEVANTES	DIRECIONADORES DE CUSTOS
Direção Geral - DG	
Chefe de Gabinete - CG	
Núcleo de Comunicação e Eventos - NCE	
Núcleo de Gestão de Tecnologia da Informação - NGTI	
Núcleo de Apoio à Gestão de Pessoas - NAGP	
DIREÇÃO ACADÊMICA - DA	
Coordenador Geral de Ensino	
Chefe do Núcleo de Apoio ao Proc. de Ensino-Aprend., Perm. e Êxito do Educando - NAPEAP	
Chefe do Núcleo de Relações Institucionais - NRI	
Coordenação de Pesquisa - CP	
Coordenação de Extensão (Coordenador Geral de Produção e Pesquisa) - CE	
Coordenação de Assuntos Estudantis - CAE	
Núcleo de Nutrição e Saúde - NNS	
Núcleo de Estudo Afrobrasileiros e Indígenas – NEABI	
Chefe do Núcleo de Cultura, Esporte e Lazer - NCEL	
Secretaria de Registros Acadêmicos - CRA	
Coordenação da Unidade Educativa de Campo - CUEC	
Núcleo de Apoio Pedagógico e Psicosocial - NAPP	
Núcleo de Apoio às Pessoas com Necessidades Específicas - NAPNE	
Coordenação Especial de Atividades Educativas Noturnas - CEAEN	
Setor de Biblioteca - SB	
Coordenador de Curso - Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio	
Coordenador de Curso - Técnico em Alimentos Subsequente	
Coordenador de Curso - Manutenção e Suporte em Informática Subsequente	
DIREÇÃO ADMINISTRATIVA	

Continua.

DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES	
Núcleo de Licitação - NL	
Núcleo de Execução Orçamentária e Financeira - NEOF	
Coordenação Financeira e Contábil – CFC	
Núcleo de Compras - NC	
Coordenação de Suprimentos e Logística - CSL	
Setor de Almoxarifado - SA	
Setor Patrimônio - SP	
Setor de Transporte - ST	
Núcleo de Contratos - NC	
Setor Serviços Gerais	

Outra forma de se determinar os direcionadores, quando há atividades genéricas, é estudar a frequência de execução e tempo gasto em cada atividade.

4º ciclo: racionalizar as atividades

Na racionalização das atividades, a definição estrutural da lista de atividades deve ter detalhamento suficiente para que se possa evitar excessos, pois a lista simplificada influencia positivamente às decisões na hora de apurar os custos. Isso porque, separar as atividades em diferentes níveis na apuração dos custos melhora a visualização e, conseqüentemente, a análise dos dados.

Ainda nesse ciclo, é importante se ter cuidado em não agregar atividades diferentes num mesmo centro de custos, para que elas não tenham o custo apurado erroneamente.

As atividades devem ser divididas a partir do seu nível principal - que no IF Baiano corresponde às Direções Geral, Acadêmica e Administrativa - para um nível de detalhamento subsequente - chefe de gabinete, núcleos, coordenações e setores -, em que as saídas e entradas sejam homogêneas. Os quadros a seguir, mostram algumas planilhas que poderão ser trabalhadas nesse 4º ciclo.

Quadro 4 – Levantamento das atividades relevantes

ATIVIDADES RELEVANTES	
ATIVIDADES RELEVANTES	CUSTOS DAS ATIVIDADES
Direção Geral - DG	
Chefe de Gabinete - CG	
Núcleo de Comunicação e Eventos - NCE	
Núcleo de Gestão de Tecnologia da Informação - NGTI	
Núcleo de Apoio à Gestão de Pessoas - NAGP	
DIREÇÃO ACADÊMICA - DA	
Coordenador Geral de Ensino	
Chefe do Núcleo de Apoio ao Proc. de Ensino-Aprend., Perm. e Êxito do Educando - NAPEAP	
Chefe do Núcleo de Relações Institucionais - NRI	
Coordenação de Pesquisa - CP	
Coordenação de Extensão (Coordenador Geral de Produção e Pesquisa) - CE	
Coordenação de Assuntos Estudantis - CAE	
Núcleo de Nutrição e Saúde - NNS	
Núcleo de Estudo Afrobrasileiros e Indígenas – NEABI	
Chefe do Núcleo de Cultura, Esporte e Lazer - NCEL	
Secretaria de Registros Acadêmicos - CRA	
Coordenação da Unidade Educativa de Campo - CUEC	
Núcleo de Apoio Pedagógico e Psicosocial - NAPP	
Núcleo de Apoio às Pessoas com Necessidades Específicas - NAPNE	
Coordenação Especial de Atividades Educativas Noturnas - CEAEN	
Setor de Biblioteca - SB	
Coordenador de Curso - Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio	
Coordenador de Curso - Técnico em Alimentos Subsequente	
Coordenador de Curso - Manutenção e Suporte em Informática Subsequente	
DIREÇÃO ADMINISTRATIVA	
Coordenação Financeira e Contábil – CFC	
Núcleo de Execução Orçamentária e Financeira - NEOF	
Núcleo de Licitação - NL	
Núcleo de Compras - NC	
Coordenação de Suprimentos e Logística - CSL	
Setor de Almoxarifado - SA	

Continua.

ATIVIDADES RELEVANTES	
Setor Patrimônio - SP	
Setor de Transporte - ST	
Núcleo de Contratos - NC	
Setor Serviços Gerais	
Total custos das Atividades	

Quadro 5 – Demonstrativo das quantidades dos direcionadores de custos das atividades

DEMONSTRATIVO DAS QUANTIDADES DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES		
DIRECIONADORES DE CUSTOS	ÁREA/ATIVIDADE	QUANTIDADE DE DIRECIONADORES POR ANO
	Direção Geral - DG	
	Chefe de Gabinete - CG	
	Núcleo de Comunicação e Eventos - NCE	
	Núcleo de Gestão de Tecnologia da Informação - NGTI	
	Núcleo de Apoio à Gestão de Pessoas - NAGP	
	DIREÇÃO ACADÊMICA - DA	
	Coordenador Geral de Ensino	
	Chefe do Núcleo de Apoio ao Proc. de Ensino-Aprend., Perm. e Êxito do Educando - NAPEAP	
	Chefe do Núcleo de Relações Institucionais - NRI	
	Coordenação de Pesquisa - CP	
	Coordenação de Extensão (Coordenador Geral de Produção e Pesquisa) - CE	
	Coordenação de Assuntos Estudantis - CAE	
	Núcleo de Nutrição e Saúde - NNS	
	Núcleo de Estudo Afrobrasileiros e Indígenas – NEABI	
	Chefe do Núcleo de Cultura, Esporte e Lazer - NCEL	
	Secretaria de Registros Acadêmicos - CRA	
	Coordenação da Unidade Educativa de Campo - CUEC	
	Núcleo de Apoio Pedagógico e Psicosocial - NAPP	
	Núcleo de Apoio às Pessoas com Necessidades Específicas - NAPNE	
	Coordenação Especial de Atividades Educativas Noturnas - CEAEN	

Continua.

DEMONSTRATIVO DAS QUANTIDADES DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES		
DIRECIONADORES DE CUSTOS	ÁREA/ATIVIDADE	QUANTIDADE DE DIRECIONADORES POR ANO
	Setor de Biblioteca - SB	
	Coordenador de Curso - Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio	
	Coordenador de Curso - Técnico em Alimentos Subsequente	
	Coordenador de Curso - Manutenção e Suporte em Informática Subsequente	
	DIREÇÃO ADMINISTRATIVA	
	Coordenação Financeira e Contábil – CFC	
	Núcleo de Execução Orçamentária e Financeira - NEOF	
	Núcleo de Licitação - NL	
	Núcleo de Compras - NC	
	Coordenação de Suprimentos e Logística - CSL	
	Setor de Almoxarifado - SA	
	Setor Patrimônio - SP	
	Setor de Transporte - ST	
	Núcleo de Contratos - NC	
	Setor Serviços Gerais	

Quadro 6 – Levantamento das atividades relevantes

LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES RELEVANTES									
ATIVIDADES RELEVANTES	Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio			Técnico em Alimentos Subsequente			Manutenção e Suporte em Informática Subsequente		
	Quantidade de direcionadores	Valor unitário da atividade	Total custos da atividade	Quantidade de direcionadores	Valor unitário da atividade	Total custos da atividade	Quantidade de direcionadores	Valor unitário da atividade	Total custos da atividade
Direção Geral - DG									
Chefe de Gabinete - CG									
Núcleo de Comunicação e Eventos - NCE									

Continua.

Setor de Transporte – ST									
--------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Continua.

Conclusão:

LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES RELEVANTES									
ATIVIDADES RELEVANTES	Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio			Técnico em Alimentos Subsequente			Manutenção e Suporte em Informática Subsequente		
	Quantidade de direcionadores	Valor unitário da atividade	Total custos da atividade	Quantidade de direcionadores	Valor unitário da atividade	Total custos da atividade	Quantidade de direcionadores	Valor unitário da atividade	Total custos da atividade
Núcleo de Contratos - NC									
Setor Serviços Gerais									
Total custos das Atividades por Curso									

Quadro 7 – Demonstrativo de utilização dos laboratórios

DEMONSTRATIVO DE UTILIZAÇÃO DOS LABORATÓRIOS						
CURSO	LABORATÓRIOS					TOTAL HORAS UTILIZADAS
	LAB 01	LAB 02	LAB 03	LAB 04	LAB 05	
CURSO 01						
CURSO 02						
CURSO 03						

Quadro 8 – Levantamento de custos dos laboratórios

LEVANTAMENTO DE CUSTOS DOS LABORATÓRIOS	
LABORATÓRIO	CUSTOS/ANO DOS LABORATÓRIOS
LAB 01	
LAB 02	
LAB 03	
LAB 04	
LAB 04	

Quadro 9 – Direcionador de custos dos laboratórios

DIRECIONADOR DE CUSTOS DOS LABORATÓRIOS	
LABORATÓRIO	DIRECIONADOR DE CUSTOS
LAB 01	
LAB 02	
LAB 03	
LAB 04	
LAB 05	

Quadro 10 – Demonstrativo de utilização dos direcionadores de custos – Laboratórios.

DEMONSTRATIVO DE UTILIZAÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS - LABORATÓRIOS									
LABORATÓRIOS	CRUSO 01			CURSO 02			CURSO 03		
	Quantidade de direcionadores	Valor unitário laboratório	Total custos laboratório	Quantidade de direcionadores	Valor unitário laboratório	Total custos laboratório	Quantidade de direcionadores	Valor unitário laboratório	Total custos laboratório
LAB 01									
LAB 02									
LAB 03									
LAB 04									
LAB 05									
Total custos dos laboratórios por curso									

Quadro 11 – Demonstrativo do consumo anual de energia elétrica

DEMONSTRATIVO DO CONSUMO ENERGIA ELÉTRICA - ANUAL			
ATIVIDADES RELEVANTES	Consumo anual/kwh		
	Custo anual consumo/kwh		
	Consumo anual/kwh por atividade	Valor unitário/kwh	Custo total anual kwh/atividade
Direção Geral - DG			
Chefe de Gabinete - CG			
Núcleo de Comunicação e Eventos - NCE			
Núcleo de Gestão de Tecnologia da Informação - NGTI			

Continua.

Continuação:

DEMONSTRATIVO DO CONSUMO ENERGIA ELÉTRICA - ANUAL			
ATIVIDADES RELEVANTES	Consumo anual/kwh		
	Custo anual consumo/kwh		
	Consumo anual/kwh por atividade	Valor unitário/kwh	Custo total anual kwh/atividade
Núcleo de Apoio à Gestão de Pessoas - NAGP			
DIREÇÃO ACADÊMICA - DA			
Coordenador Geral de Ensino			
Chefe do Núcleo de Apoio ao Proc. de Ensino-Aprend., Perm. e Êxito do Educando - NAPEAP			
Chefe do Núcleo de Relações Institucionais - NRI			
Coordenação de Pesquisa - CP			
Coordenação de Extensão (Coordenador Geral de Produção e Pesquisa) - CE			
Coordenação de Assuntos Estudantis - CAE			
Núcleo de Nutrição e Saúde - NNS			
Núcleo de Estudo Afrobrasileiros e Indígenas – NEABI			
Chefe do Núcleo de Cultura, Esporte e Lazer - NCEL			
Secretaria de Registros Acadêmicos - CRA			
Coordenação da Unidade Educativa de Campo - CUEC			
Núcleo de Apoio Pedagógico e Psicosocial - NAPP			
Núcleo de Apoio às Pessoas com Necessidades Específicas - NAPNE			
Coordenação Especial de Atividades Educativas Noturnas - CEAEN			
Setor de Biblioteca - SB			
Coordenador de Curso - Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio			
Coordenador de Curso - Técnico em Alimentos Subsequente			
Coordenador de Curso - Manutenção e Suporte em Informática Subsequente			
DIREÇÃO ADMINISTRATIVA			
Coordenação Financeira e Contábil – CFC			
Núcleo de Execução Orçamentária e Financeira - NEOF			

Continua.

Conclusão:

DEMONSTRATIVO DO CONSUMO ENERGIA ELÉTRICA - ANUAL			
ATIVIDADES RELEVANTES	Consumo anual/kwh		
	Custo anual consumo/kwh		
	Consumo anual/kwh por atividade	Valor unitário/kwh	Custo total anual kwh/atividade
Núcleo de Licitação - NL			
Núcleo de Compras - NC			
Coordenação de Suprimentos e Logística - CSL			
Setor de Almoxarifado - SA			
Setor Patrimônio - SP			
Setor de Transporte - ST			
Núcleo de Contratos - NC			
Setor Serviços Gerais			
Total consumo/custo			

Fórmula quadro 11:

Valor Unitário/kwh	$\frac{\text{Custo Anual Consumo kwh}}{\text{Consumo Anual kwh}}$
--------------------	---

Quadro 12 – Demonstrativo do consumo anual de água

DEMONSTRATIVO DO CONSUMO DE ÁGUA - ANUAL			
ATIVIDADES RELEVANTES	Total área construída em m2		
	Custo anual consumo água		
	Total ocupação de área construída por atividade	Valor unitário consumo água por m ² área construída	Custo total anual consumo de água por atividade
Direção Geral - DG			
Chefe de Gabinete - CG			
Núcleo de Comunicação e Eventos - NCE			
Núcleo de Gestão de Tecnologia da Informação - NGTI			
Núcleo de Apoio à Gestão de Pessoas - NAGP			
DIREÇÃO ACADÊMICA - DA			

Continua.

Continuação:

DEMONSTRATIVO DO CONSUMO DE ÁGUA - ANUAL			
ATIVIDADES RELEVANTES	Total área construída em m²		Custo total anual consumo de água por atividade
	Custo anual consumo água		
	Total ocupação de área construída por atividade	Valor unitário consumo água por m² área construída	
Coordenador Geral de Ensino			
Chefe do Núcleo de Apoio ao Proc. de Ensino-Aprend., Perm. e Êxito do Educando - NAPEAP			
Chefe do Núcleo de Relações Institucionais - NRI			
Coordenação de Pesquisa - CP			
Coordenação de Extensão (Coordenador Geral de Produção e Pesquisa) - CE			
Coordenação de Assuntos Estudantis - CAE			
Núcleo de Nutrição e Saúde - NNS			
Núcleo de Estudo Afrobrasileiros e Indígenas – NEABI			
Chefe do Núcleo de Cultura, Esporte e Lazer - NCEL			
Secretaria de Registros Acadêmicos - CRA			
Coordenação da Unidade Educativa de Campo - CUEC			
Núcleo de Apoio Pedagógico e Psicosocial - NAPP			
Núcleo de Apoio às Pessoas com Necessidades Específicas - NAPNE			
Coordenação Especial de Atividades Educativas Noturnas - CEAEN			
Setor de Biblioteca - SB			
Coordenador de Curso - Técnico em Informática Integrado ao Ensino Médio			
Coordenador de Curso - Técnico em Alimentos Subsequente			
Coordenador de Curso - Manutenção e Suporte em Informática Subsequente			
DIREÇÃO ADMINISTRATIVA			
Coordenação Financeira e Contábil – CFC			
Núcleo de Execução Orçamentária e Financeira - NEOF			
Núcleo de Licitação - NL			

Continua.

Conclusão:

DEMONSTRATIVO DO CONSUMO DE ÁGUA - ANUAL			
ATIVIDADES RELEVANTES	Total área construída em m2		Custo total anual consumo de água por atividade
	Custo anual consumo água		
	Total ocupação de área construída por atividade	Valor unitário consumo água por m ² área construída	
Núcleo de Compras - NC			
Coordenação de Suprimentos e Logística - CSL			
Setor de Almoxarifado - SA			
Setor Patrimônio - SP			
Setor de Transporte - ST			
Núcleo de Contratos - NC			
Setor Serviços Gerais			
Total consumo/custo			

Fórmula quadro 12:

Valor Unitário Consumo Água por m2 Área Construída	$\frac{\text{Custo Anual Consumo água}}{\text{Total Área Construída m2}}$
--	---

Quadro 13 – Demonstrativo do valor anual hora/aula por matéria

DEMONSTRATIVO VALOR HORA/AULA POR MATÉRIA - ANUAL			
Quant. Total hora/aula		Valor total hora/aula	
MATÉRIA	QUANT. HORA/AULA	VALOR UNITÁRIO HORA/AULA	VALOR TOTAL HORA/AULA

Fórmula quadro 13:

Valor Unitário Hora/Aula	$\frac{\text{Valor Total Hora/Aula}}{\text{Quant. Total Hora/Aula}}$
--------------------------	--

Quadro 17 – Demonstrativo anual de utilização de refeições servidas no campus

DEMONSTRATIVO DE UTILIZAÇÃO DE REFEIÇÕES SERVIDAS NO CAMPUS - ANUAL				
CURSO	QUANT GERAL REFEIÇÕES SERVIDAS NO CAMPUS		CUSTOS TOTAL DAS REFEIÇÕES SERVIDAS CAMPUS	
	DIRECIONADORES DE CUSTOS	QUANTIDADE DE DIRECIONADORES	VALOR UNITÁRIO DA REFEIÇÃO	TOTAL GERAL
CURSO 01				
CURSOS 02				
CURSO 03				

Fórmula quadro 17:

Valor Unitário da Refeição	<u>Custos Totais das Refeições Serviços Campus</u>
	Quant. Geral Refeições Serviços no Campus

são aquelas ligadas diretamente ao produto final, ao negócio da instituição; já as secundárias, ou de meio, são as atividades que existem para apoiar a realização das atividades-fim ou primárias.

A classificação correta das atividades é imprescindível para a apropriação dos custos, com maior acurácia, aos produtos ou serviços.

6º ciclo: criar mapas das atividades

O mapa de atividades é onde serão lançadas as quantidades de direcionadores utilizados por cada setor, identificando a relação entre esses setores, ou centros de custos. É um papel de trabalho importante na distribuição dos custos de cada atividade desenvolvida na instituição. Na página seguinte, um modelo de mapa de atividades:

7º ciclo: finalizar a apuração dos custos

O ciclo final é um resumo do resultado de todos os outros ciclos. Aqui, serão lançados todos os custos, diretos e indiretos, apurados nas demais planilhas. Depois, com a informação dos custos de cada curso, o valor encontrado será dividido pelo número de alunos do respectivo curso, resultando no custo do investimento por aluno por curso. A seguir, modelo de planilha.

Quadro 20 – Demonstrativo de resultado dos cursos

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DOS CURSOS			
CUSTOS	CURSOS		
	CURSO 01	CURSO 02	CURSO 03
Custos Diretos			
Custos Indiretos			
Total dos Custos			
Total do nº Alunos p/Curso			
TOTAL CUSTO-ALUNO POR CURSO			

O quadro a seguir, de número 21, mostra uma maneira mais rápida para calcular o custo médio do investimento por aluno (semestre, anual). Entretanto, este

demonstrativo não oferece a acurácia nos cálculos dos custos de quando se segue os sete ciclos especificado anteriormente.

Quadro 21 – Demonstrativo de despesas para formação do custo médio anual

Ajustes das Despesas Orçamentárias			R\$
1		Despesas Orçamentárias Liquidadas no Exercício	
Ajustes Orçamentários	(+)	RPNP Liquidados no Exercício	
	(-)	Despesa Exercícios Anteriores	
	(-)	Formação de Estoque	
	(-)	Concessão de Adiantamentos	
	(-)	Investimentos/Inversões Financeiras/Amortização da Dívida	
2	=	Despesas após ajustes orçamentários	
Ajustes Patrimoniais	(+)	Consumo de Estoque	
	(+)	Despesas Incorridas de Adiantamento	
	(+)	Depreciação/Exaustão/Amortização	
3	=	Despesas após ajustes patrimoniais	
Contabilidade Patrimonial	Despesas após ajustes patrimoniais	Custos (Ideal)	
4	/	Total de Alunos Matriculados	
Custo Médio Anual	=	Custo por Aluno	

Fonte: adaptado de GONÇALVES, PARCIANELO e SOARES.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em instituições de ensino, o controle de custos também é possível. As dificuldades encontradas, tanto em instituições de ensino de grande porte quanto nas de pequeno porte, são muito semelhantes. Entre elas, estão: a cultura de controlar o orçamento e não o custo dos produtos e serviços, a falta de conhecimento dos gestores sobre a ferramenta de custos, e os problemas no desenvolvimento e integração dos sistemas tecnológicos para o fornecimento de dados precisos.

Por meio do eficaz controle de custos, será possível criar indicadores para a área de educação como custo por unidade escolar, custo do investimento por aluno e por segmento de atuação.

À medida que as instituições públicas começarem a apurar os custos, deixarão o trabalho ineficaz de gerenciar despesas e passarão a gerenciar custos. Para isso, a implementação de um sistema de apuração é primordial. Tendo em vista essa realidade, este guia tem como objetivo oferecer aos gestores do IF Baiano papéis de trabalho que serão úteis na implementação desse gerenciamento de custos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Hugo de Souza; PARCIANELO, Eliandra; SOARES, Cristiano Sausen. **A contabilidade de custo no setor público**: a realidade das prefeituras da região central do RS. Congresso de Contabilidade, 2015.

MANUAL DO PATRIMÔNIO DO IF BAIANO. Disponível em http://www.ifbaiano.edu.br/unidades/lapa/files/2012/09/manual_patrimonio.pdf. Acesso em: 21 abr.2016.

MANUAL DO PATRIMÔNIO IF SERTÃO. Disponível em: http://www.ifserto-pe.edu.br/dgti/images/manuais/manual_patrimonio_siga-adm.pdf. Acesso em: 21 abr.2016.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

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

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBEIRO, Rogeane Moraes. **Modelo de Gestão e Custeio para Instituições de Ensino Superior**. Curitiba: Appris, 2015.

VASCONCELLOS, Alexandre. **Orçamento Público**. 2. ed. Rio de Janeiro: 2009.