

Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por aluno em escolas de um município catarinense e comparação com uma pesquisa publicada realizada em outro município

Grasiela Reinert (UNIVALI) - grasi@univali.br

André Graf de Almeida (UNIVALI) - andrealmeida@univali.br

Resumo:

Este artigo tem por finalidade apresentar uma pesquisa realizada com o objetivo de encontrar o custo por aluno nas escolas públicas de um município catarinense e comparar os resultados encontrados com uma pesquisa realizada em outro município, publicada no IX Congresso Internacional de Custos. Foram levantados os custos gerais com a educação no município, identificados os custos por escola e de outras atividades de educação, comparados com a quantidade de alunos por escola, encontrado o custo por aluno e comparado o resultado encontrado com outra pesquisa realizada. O resultado da comparação mostra que os custos encontrados estão dentro do mesmo patamar da pesquisa de comparação, entretanto, não apresentando tantas discrepâncias entre as escolas.

Palavras-chave: *Custo-Aluno, Governo, Educação.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por aluno em escolas de um município catarinense e comparação com uma pesquisa publicada realizada em outro município

Resumo

Este artigo tem por finalidade apresentar uma pesquisa realizada com o objetivo de encontrar o custo por aluno nas escolas públicas de um município catarinense e comparar os resultados encontrados com uma pesquisa realizada em outro município, publicada no IX Congresso Internacional de Custos. Foram levantados os custos gerais com a educação no município, identificados os custos por escola e de outras atividades de educação, comparados com a quantidade de alunos por escola, encontrado o custo por aluno e comparado o resultado encontrado com outra pesquisa realizada. O resultado da comparação mostra que os custos encontrados estão dentro do mesmo patamar da pesquisa de comparação, entretanto, não apresentando tantas discrepâncias entre as escolas.

Palavras-chave: Custo-Aluno, Governo, Educação.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

A educação é um dos fatores mais importantes no desenvolvimento de um país, pois através da educação com qualidade pode-se atingir melhores níveis de desempenho. Embora a situação da educação no Brasil ainda não seja satisfatória, tem apresentado melhorias na última década do século XX, tais como uma queda substancial da taxa de analfabetismo e o aumento regular da escolaridade média e da frequência escolar.

A administração pública, conforme Heady (1996) é um setor da Administração existente num contexto político, que se relaciona com a execução das decisões da política governamental, tomadas pelas pessoas que possuem autoridade para tal no sistema político. Na área da educação pública, além da Constituição Federal de 1988, existem ainda duas leis que regulamentam e complementam o direito à Educação: o Estatuto da Criança e do Adolescente, e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Juntos, estes mecanismos procuram fazer com que a escola pública fundamental seja um direito de todo o brasileiro, sendo que nenhuma criança, jovem ou adulto pode deixar de estudar por falta de vaga.

A educação nos municípios segue as leis acima citadas, oferecendo aos alunos transporte, uniforme, material escolar e merenda, com recursos repassados pelo Governo Federal que são: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica, o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar e o Programa Nacional de Alimentação Escolar.

A pesquisa foi desenvolvida na Secretaria de Educação da Prefeitura Municipal de São João do Itaperiú - SC, que possui quatro escolas oferecendo Educação Infantil e Ensino Fundamental. No ano de 2007 totalizava 282 alunos e 20 professores. Para o desenvolvimento deste serviço educacional são aplicados os recursos repassados pelo governo e também recursos próprios arrecadados pelo município.

O estudo que se apresenta apurou o custo total da Secretaria de Educação, o custo por escola e finalmente, por aluno, realizando comparação com o resultado de uma pesquisa já existente e até mesmo entre as escolas do município.

Empresas privadas buscam meios de diminuir custos visando aumentar seu lucro, enquanto que na administração pública, o levantamento e controle dos custos busca melhorar a qualidade na aplicação dos recursos públicos em benefício da população.

Desta forma, o objetivo geral desta pesquisa é *apurar o custo por aluno nas escolas municipais de São João do Itaperiú – SC, no ano de 2007 e comparar o resultado obtido com outra pesquisa já realizada*. Os objetivos específicos são os seguintes: levantar custos gerais com a educação; identificar os custos por escola e de outras atividades de educação; verificar a quantidade de alunos; encontrar o custo total e o custo por aluno e comparar os resultados encontrados com outra pesquisa realizada.

2 Aspectos metodológicos

Como forma de abordagem foi utilizado o método qualitativo com aporte quantitativo. Para Richardson (2007), o método qualitativo não aplica um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema, não considerando numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas. O aspecto qualitativo de uma pesquisa pode se apresentar em informações adquiridas por estudos essencialmente quantitativos, não perdendo seu caráter qualitativo quando transformadas em dados quantificáveis buscando a segurança da exatidão no plano de resultados.

Quanto à tipologia do trabalho de pesquisa, em relação aos objetivos propostos, será utilizada a pesquisa-diagnóstico, que conforme Roesch (2007, p. 73, grifo da autora), “Na área de *Finanças*, o diagnóstico visa ao melhor planejamento e ao melhor controle de recursos”.

O aspecto qualitativo desta pesquisa também se refere a coleta de dados através de entrevistas informais e observação. Já o aspecto quantitativo se refere ao uso dos dados de custos que darão a base para sugestões finais.

O trabalho foi realizado Secretaria de Educação e nas escolas do município, buscando levantar seus custos no ano de 2007. Foram coletadas informações nos setores da educação, finanças e contabilidade.

Os dados foram coletados de arquivos, notas fiscais, relatórios e sistemas informatizados obtidos através de softwares existentes na prefeitura, tais como da contabilidade, educação, setor de pessoal, entre outros, que são chamados de dados secundários, e também através de entrevista informal realizada com os funcionários da prefeitura e observação da estagiária, chamados de dados primários.

Os dados pesquisados foram representados em gráficos e tabelas, com comentários que foram analisados de acordo com os conhecimentos da Contabilidade de Custos.

3 Custos na administração pública

A administração pública exige muita habilidade gerencial, pois os recursos são constantemente escassos fazendo que as decisões de levar adiante um projeto podem culminar no abandono de outro. Para isso, a contabilidade de custos é importante, pois é uma ferramenta que possibilita o controle das informações e dos recursos que serão necessários para implementação de um projeto (LEONE, 2001)

Leone (2001, p.13) ainda cita que “é comum ouvir dizer que a obrigatoriedade da prestação de um serviço público anula a utilidade do emprego da contabilidade de custos”, no entanto, além de outras finalidades, as técnicas de custos buscam conhecer até que ponto o serviço prestado é deficitário, questionando a possibilidade de implementação de outros mais baratos que atinjam o mesmo objetivo final. Ou ainda pode criar um meio de cobrar os serviços prestados daqueles usuários que possuem poder aquisitivo suficiente para tal. Enfim,

o autor destaca que a contabilidade de custo é importante para o auxílio no controle eficiente das despesas e operações das atividades públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, que institui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal), em seu parágrafo 3º do seu Artigo 50 estabelece que “a administração pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A Constituição Federal, também reforça a idéia de uma administração pública gerencial quando menciona em seus Artigos 37 e 70 que foram incluídos pela emenda 19 de 04 de junho de 1998 :

Art. 37 - "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade publicidade e **eficiência** (o grifo é nosso) e, também, com relação ao seguinte..."

Art. 70 - "A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, **economicidade** (o grifo é nosso), aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder".

Entretanto, Almeida (2006) realizou um estudo em artigos publicados em diversos periódicos nacionais, enfatiza que existe uma lacuna na área das ciências sociais, no que diz respeito a estudos, pesquisas e publicações sobre gestão de custos na esfera governamental e como consequência disso, aplicações práticas, se existem, são pouco divulgadas.

O mesmo autor ao analisar as publicações existentes em alguns periódicos A e B do sistema Qualis, na área Ciências Sociais Aplicadas I, e nos congressos ENAMPAD e Congresso Brasileiro de Custos no período de 2000 a 2004, pôde verificar que são poucos os Artigos científicos divulgados a respeito da aplicação das técnicas de custos na área pública.

Observa-se que na análise de 5.839 Artigos em 14 (quatorze) periódicos e 03 (três) congressos, foram encontrados 71 (setenta e um) Artigos que tratam sobre custos na área pública. Destes, 54 (cinquenta e quatro) foram encontrados no Congresso Brasileiro de Custos, o que representa 76% (setenta e seis por cento). No Congresso USP foram encontrados 08 (oito) o que representa 11% (onze por cento), no ENANPAD foram encontrados 7 (sete) Artigos, o que representa 10% (dez por cento) e os 02 (dois) Artigos restantes foram encontrados na Revista Brasileira de Economia e na Revista de Administração Pública respectivamente. Em relação aos periódicos, 12 (doze) dos 14 (quatorze) analisados não possuem Artigos publicados que tratem sobre a gestão de custos na área pública.

Segue abaixo uma análise simplificada do conteúdo dos Artigos sobre custos na área pública encontrados:

- 09 (nove) são na área da educação, sendo 07 (sete) sobre custos em universidades públicas;
- 08 (oito) são aplicações realizadas em empresas públicas, sendo 07 (sete) em empresas do setor elétrico como usinas e transmissoras de energia elétrica;
- 20 (vinte) Artigos tratam sobre custos na área da saúde pública, sendo 16 (dezesesseis) sobre propostas, técnicas e análises realizadas em hospitais públicos.
- Os 34 (trinta e quatro) Artigos restantes tratam sobre discussões teóricas a respeito da importância da realização da gestão de custos na área pública em geral, propostas de técnicas a serem aplicadas, formas de redução de custos e

análises de custos realizadas em organizações públicas. Destes, 07 (sete) Artigos são voltados especificamente à gestão de custos no âmbito municipal. (ALMEIDA, 2006).

Mello e Slomski (2005) realizaram uma pesquisa que mostra que a aplicação de Lei ainda está longe de ser concretizada no Estado do Paraná. A pesquisa foi realizada em 22 (vinte e duas) cidades com mais de 40 mil habitantes e os resultados mostram o seguinte:

- Em nenhuma delas há sistema de custos implantado;
- Somente 03 (três) ou 13,5% estão em fase de discussão sobre a implantação, as demais não estão tomando nenhuma medida para tal;
- 19 (dezenove) ou 86,5% acreditam que um sistema de custos pode gerar benefícios para a gestão pública;
- 17 (dezesete) 77,5% interpretam que a Lei de Responsabilidade Fiscal deixa claro que a Administração Pública deverá implantar sistemas de custos, além dos demais sistemas de contabilidade existentes, os demais interpretam ou que houve um engano ou que a Lei está se referindo aos sistemas já existentes, e que sistemas de custos não devem ser implantados;
- 12 (doze) ou 54,5% acreditam que, no caso da implantação, o Custeio ABC é o método mais apropriado.

Esta pesquisa mostra que embora não haja unanimidade, a maioria dos participantes da pesquisa acredita que a contabilidade de custos pode ajudar na gestão pública, mas que apesar da Lei de Responsabilidade Fiscal já estar em vigor a mais de 05 (cinco) anos, tal ferramenta gerencial ainda está longe de ser totalmente aplicada.

Naturalmente, a exigência legal surgiu da necessidade, porém, o problema enfrentado é que embora haja exigência legal, a questão dos custos na administração pública é um assunto pouco estudado e realizado.

De acordo com Almeida e Borba (2005), após levantamento de custos para manutenção de um laboratório vinculado a secretaria da saúde municipal, concluiu-se que para manter esse laboratório municipal, os recursos são superiores aos que seriam necessários para manter a mesma estrutura de forma terceirizada. Segundo Almeida e Alberton (2005), foi localizado num artigo sobre custos em secretarias municipais de saúde que o fato de se ter conhecimento dos custos exercidos para a realização de atividades na saúde, esclarecem se os recursos repassados pelo Governo Federal são suficientes para honrar com esses compromissos. Do mesmo modo, possibilitam o levantamento de possíveis desperdícios ou ineficiências durante a manipulação de materiais e uso da verba pública. O autor coloca que diante do conhecimento destes valores torna-se possível comparar com os custos para a realização deste serviço de forma terceirizada.

Com base nas publicações encontradas, procura-se na seqüência, mostrar a necessidade e a importância da gestão de custos para a administração pública.

Nas últimas duas décadas, surgiu o conceito da **Administração Pública Gerencial** se contrapondo ao modelo burocrático que tem vigorado desde a Revolução Industrial. Nesta reforma, procura-se realizar uma administração pública voltada ao cidadão como cliente, com foco na eficiência e eficácia, na ética e na transparência, na gestão dos recursos públicos com responsabilidade fiscal, na busca pró-ativa de resultados, com a estratégia voltada para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade, para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros e para a cobrança de resultados a posteriori. (SILVA; DRUMOND, 2004).

Porém, atualmente o Estado se apresenta como uma **grande estrutura**, que funciona de forma burocrática, hierarquizada, voltada mais ao cumprimento das exigências legais do

que ao atendimento com qualidade das necessidades dos cidadãos e, no caso do Brasil, com uma série de problemas sociais a serem enfrentados.

Os desafios existem em função da **alta demanda pela necessidade de serviços públicos e em função da escassez de recursos** para supri-la. Alonso (1999; grifo nosso), autor que realizou um trabalho que contribui bastante para a discussão deste assunto, e que vem sendo muito citado nos trabalhos a respeito deste tema, comenta a respeito das dificuldades enfrentadas pelo Estado a partir dos anos 80, em função da intensificação da crise fiscal, da exposição da economia nacional à competição internacional e da impossibilidade de aumentar impostos e que diante desta situação, a opção foi realizar contenção de despesas para manter o equilíbrio. O mesmo autor menciona que organismos internacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) vêm enfatizando a qualidade do gasto público ao invés de simplesmente realizar o corte de despesas.

O problema de saber onde e como cortar os gastos. A necessidade da contenção de despesas leva a um corte de gastos, entretanto, o problema é como e onde cortar gastos sem perda da quantidade e da qualidade dos serviços prestados. O correto seria o corte dos desperdícios realizados e não um corte em recursos que são necessários para manutenção da quantidade e da qualidade dos serviços prestados.

A necessidade da mudança. Em função destas necessidades, a Administração pública deve se modernizar e adequar os seus sistemas de informações que possam proporcionar uma tomada de decisões que venham a melhorar a qualidade de vida da população com economicidade.

O papel da gestão de custos. Neste sentido, tem-se observado nos Artigos publicados atualmente que a Contabilidade de Custos pode ser um componente importante destes sistemas de informações e que ela pode ajudar a fornecer aos administradores públicos melhores informações para a tomada de decisão.

O que se debate é que o foco deve estar na qualidade do gasto, porém, a contabilidade pública não apresenta informações gerenciais que suprem esta necessidade, e este é um dos pontos onde a gestão de custos pode auxiliar.

O auxílio à gerência é um dos pontos fortes da gestão de custos, ela pode auxiliar os administradores públicos na tomada de decisão e apresentar vários outros tipos de informações, que poderão ser elaboradas com a evolução proveniente da sua aplicação nos órgãos públicos e da discussão em Artigos publicados.

Silva (1997), em um trabalho realizado com o objetivo de dar uma contribuição ao estudo para implantação de uma contabilidade de custos na administração pública, relata que os gestores públicos ao se depararem com déficit nas contas públicas, tentam solucionar o problema de três formas: 1) Lutar por uma reforma constitucional para arrecadar mais; 2) Aumentar a alíquota dos impostos ou 3) Realizar empréstimos.

Nestes casos, com o aumento dos custos, procura-se uma forma de conseguir mais receitas, quando dever-se-ia tentar reduzir ou racionalizar as despesas (SILVA e DRUMOND, 2004). Face a esta situação, os autores colocam:

Como o objetivo do setor público não é a obtenção de lucros, a busca pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de forma a atender o maior número de “clientes” (SILVA e PEREIRA, 2003).

Afonso (2000) informa que muitos administradores públicos apresentam projetos implantados em sua gestão relatando o quanto executaram em um determinado período, preocupando-se em mostrar o volume de obras realizadas, de populações atendidas, etc. Dificilmente, explicam se um projeto foi realizado com baixos custos e qualidade adequada.

Miola (2001), critica que é necessário ter “vontade política” para que sejam implantados os sistemas de custos.

Alonso (1999) ao comentar a mudança do modelo de gestão tradicional ou burocrático para o gerencial na administração pública internacional, afirma que o modelo tradicional enfatiza os controles formais e o estrito cumprimento da lei enquanto os novos modelos enfatizam a melhoria do desempenho e dos resultados. Porém, o mesmo autor alerta que para realizar-se uma administração pública voltada para resultados, o perfil dos gerentes e os sistemas de informações devem estar alinhados com esta orientação e que estes sistemas devem poder contar com uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos.

A gestão de custos na administração pública ainda é um assunto a ser bastante discutido e estudado, ainda está longe de se chegar a um consenso a respeito. Porém, a exigência legal está vigorando o que torna esta discussão necessária e urgente.

4 Resultados da pesquisa

Neste capítulo serão apresentados os dados coletados durante o período de pesquisa, através de tabelas e gráficos, desde o resultado total da Secretaria de Educação até os gastos de cada escola, sendo que o objetivo específico desta pesquisa é encontrar o custo por aluno das escolas municipais. Todos os dados apresentados são referentes ao ano de 2007.

São João do Itaperiú é um município brasileiro do Estado de Santa Catarina, fazendo limites com os municípios de Araquari, Barra Velha, Luiz Alves e Massaranduba, distante cerca de 100 Kilômetros da capital Florianópolis. Tem uma população de 3.503 habitantes, segundo estatísticas do IBGE (2006) e área de 151,926 KM²,

A Secretaria de Educação está localizada no prédio da Prefeitura Municipal, a qual é composta pela Secretária de Educação, uma Orientadora Educacional, uma Supervisora Escolar e uma professora à disposição da Secretaria. Conta também com 20 professoras, sendo que uma delas executa seu trabalho com crianças excepcionais na APAE, 04 serventes e 07 motoristas que completam o quadro de funcionários da Secretaria.

Fazem parte da Secretaria 04 escolas municipais, que oferecem Jardim I, Jardim II e Pré-escola na Educação Infantil, atendendo a 107 crianças; e 1^a, 2^a, 3^a e 4^a séries no Ensino Fundamental com 175 alunos, totalizando um número de 282 alunos na rede municipal de ensino. Em cada escola existe uma professora responsável, que administra as atividades, auxiliando a Secretária e se responsabilizando pelo bom funcionamento da mesma.

Os cargos de Orientadora Educacional e Supervisora Escolar existem para auxiliar a Secretária de Educação na administração e execução das atividades da secretaria. O quadro de funcionários das escolas é composto pelas professoras e serventes. O Centro de Educação Infantil Ana Maria de Ávila conta com 06 professoras, 01 servente e 77 alunos; na Escola reunida Sebastião Scarzello são 05 professoras, 01 servente e 86 alunos; a Escola Reunida Maria Gasino Borba possui 04 professoras, 01 servente e 46 alunos; e na Escola Reunida Catulino Onofre Rosa são 05 professoras, 01 servente e 73 alunos, sendo que do total de 282 alunos, 107 pertencem à Educação Infantil e 175 ao Ensino Fundamental.

Custos Totais com Educação. Na tabela 1 são apresentados todos os custos ocorridos com a Secretaria de Educação do município no ano de 2007.

O valor dos salários foi encontrado através de pesquisa no departamento de pessoal da prefeitura, com relatórios mensais da folha de pagamento de todos os funcionários da Secretaria da Educação, e nestes relatórios constavam os salários de todos os meses do ano, incluindo férias, 1/3 de férias, 13^o salário e demais encargos.

Nas contas de energia elétrica, telefone e água encontrou-se o valor acima citado buscando no sistema o que havia sido empenhado e também no arquivo para que pudesse ser encontrado o valor de cada escola pois o empenho é feito com o valor de todas as contas da Secretaria.

Tabela 1 - Custos Totais

CUSTOS	Valor R\$	Percentual
Salários	554.784,88	53,70%
Manutenção Veículos	213.220,58	20,70%
Combustível	105.187,42	10,20%
Depreciação	53.584,45	5,20%
Merenda	29.153,60	2,80%
Uniforme	23.270,25	2,30%
Telefone	12.384,82	1,20%
Material Escolar	12.278,38	1,20%
Material expediente	9.501,14	0,90%
Energia Elétrica	6.804,91	0,70%
Manutenção predial	4.892,59	0,50%
Aluguel	4.080,00	0,40%
Adiantamentos	1.440,00	0,10%
Diárias	942,76	0,10%
Água	877,65	0,10%
Total	1.032.403,43	100,00%

Fonte: Prefeitura Municipal

Os uniformes, a merenda e o material escolar que são doados aos alunos, são comprados através de licitação, sendo empenhado conforme vão sendo entregues, portanto os dados referentes a estes itens foram retirados das notas que foram empenhadas durante o ano.

No que se refere aos valores do transporte escolar, foram considerados combustível, manutenção, lavagem, seguro, licenciamento, uniformes dos motoristas e aluguel de 01 ônibus; mais adiante será apresentado com mais detalhes.

Os dados para cálculo da depreciação foram retirados de um sistema de patrimônio. A depreciação foi calculada através do “método das quotas constantes” em que se divide o custo menos o valor residual pelo período de vida útil do bem.

Os custos com material de expediente, manutenção e seguro de automóveis, diárias e adiantamentos, aluguel do tele centro, uniformes dos alunos da APAE, foram retirados de relatórios do sistema informatizado, que a prefeitura utiliza e de documentos respectivos.

Divisão Inicial dos custos. Nesta parte do trabalho será apresentada a divisão inicial dos custos que foi realizada da seguinte forma: escolas, administração da secretaria e outros custos ligados à educação. Esta divisão foi realizada para que posteriormente se pudesse chegar aos custos de cada escola. Em alguns casos os custos foram alocados diretamente e em outros através de rateio.

A tabela 2 apresenta os custos totais divididos entre as escolas, a administração da secretaria e outros gastos realizados em atividades de educação, onde chegou-se ao total geral apresentado.

Os percentuais mostram que aproximadamente metade dos gastos da secretaria de educação são direcionados às escolas municipais, com 51% do seu valor total.

Nesta divisão, foram pesquisados os *salários* conforme os cargos: das *escolas* foram somados das professoras e serventes; da *secretaria* os motoristas, a Secretária de educação, a supervisora, a coordenadora e uma professora a serviço da secretaria e de *outros* uma professora que presta serviço na APAE e o motorista que dirige o veículo que transporta as crianças até a mesma.

Tabela 2 - Divisão Inicial dos Custos

CUSTOS TOTAIS	Escolas	Secretaria	Outros	Total	Percentual
Salários	315.623,48	206.271,65	32.889,75	554.784,88	53,70%
Manut. Veículos	70.428,41	3.254,91	139.537,26	213.220,58	20,70%
Combustível	31.144,80	7.038,20	67.004,42	105.187,42	10,20%
Depreciação	26.312,51	8.199,70	19.072,24	53.584,45	5,20%
Merenda	29.153,60	-	-	29.153,60	2,80%
Uniforme	23.035,00	-	235,25	23.270,25	2,30%
Telefone	861,89	11.522,93	-	12.384,82	1,20%
Material Escolar	12.278,38	-	-	12.278,38	1,20%
Material expediente	-	-	9.501,14	9.501,14	0,90%
Energia Elétrica	6.804,91	-	-	6.804,91	0,70%
Manutenção predial	4.892,59	-	-	4.892,59	0,50%
Aluguel	-	-	4.080,00	4.080,00	0,40%
Adiantamentos	-	-	1.440,00	1.440,00	0,10%
Diárias	-	942,76	-	942,76	0,10%
Água	877,65	-	-	877,65	0,10%
Total	521.413,23	237.230,15	273.760,05	1.032.403,43	100%
Percentual	51%	23%	26%	100%	

Fonte: Prefeitura Municipal

Nos itens *energia elétrica*, *telefone* e *água* das escolas foram somados os valores de todas as faturas e da secretaria, consta apenas valores de conta telefônica, pois a energia elétrica e a água não são pagas com recursos da Educação por estar no mesmo prédio da prefeitura.

A *merenda* e o *material escolar* fazem parte apenas das escolas, pois estes são utilizados somente pelos alunos, enquanto que o item *uniforme* aparece nas escolas e em outros visto que, além de serem doados aos alunos das escolas municipais, também são oferecidos às crianças do município que frequentam a APAE.

O valor da *manutenção predial* foi obtido com consulta nos relatórios de notas empenhadas e pesquisado em cada empenho encontrado, chegando ao valor acima das escolas, pois pelo fato de que a secretaria encontra-se nas instalações da Prefeitura Municipal não houve um valor deste item para a mesma.

Os valores do *combustível* e da *manutenção de veículos* estão sendo apresentados com mais detalhes na tabela 05 onde está detalhada a maneira que foram feitos os cálculos para se chegar às importâncias acima.

Na *depreciação* das escolas, foram separados os bens de cada uma e o valor do imóvel; na secretaria foram considerados os bens da administração da secretaria, e um veículo Gol e em *outros* foram avaliados os valores dos ônibus e do veículo Kombi, que transporta os alunos da APAE.

As *diárias* estão direcionadas à secretaria, pois são cedidas às funcionárias da mesma em treinamentos e cursos. O item *adiantamentos* se encontra em *outros*, por ser um valor mensal que é destinado ao motorista do transporte universitário para lanche. O *aluguel* se designa a um centro de informática que atende à população em geral e oferece cursos gratuitos e o *material de expediente* se encontra também em *outros* devido ao fato de que este é distribuído para outros setores da prefeitura, além do setor de educação.

Custos com as escolas municipais. A seguir estão sendo apresentados os custos com cada escola municipal, sendo que estão divididos por itens, seguidos do total dos mesmos.

Tabela 3: Custos das Escolas

CUSTOS ESCOLAS	Monsenhor Sebastião Scarzello	C.E.I. Ana Maria de Ávila	Maria Gasino de Borba	Catulino Onofre Rosa	Total
Salários	82.676,12	83.491,81	72.647,10	76.808,44	315.623,48
Energia Elétrica	894,53	1.909,09	2.453,98	1.547,31	6.804,91
Telefone	-	-	-	861,89	861,89
Água	877,65	-	-	-	877,65
Merenda	8.890,81	7.960,38	4.755,55	7.546,85	29.153,60
Uniforme	7.024,86	6.289,70	3.757,48	5.962,96	23.035,00
Mat. Escolar	3.744,47	3.352,61	2.002,86	3.178,45	12.278,38
Manut. predial	1.492,07	1.335,92	798,08	1.266,52	4.892,59
Combustível	9.498,06	8.504,08	5.080,36	8.062,31	31.144,80
Manut. Veículos	21.478,17	19.230,45	11.488,32	18.231,47	70.428,41
Depreciação	7.983,99	6.349,47	4.235,52	7.743,53	26.312,51
Diárias	-	-	-	-	-
Adiantamentos	-	-	-	-	-
Aluguel	-	-	-	-	-
Mat.l exped.	-	-	-	-	-
Total	144.560,73	138.423,51	107.219,26	131.209,74	521.413,23

Fonte: Prefeitura Municipal

A tabela 3 apresenta os custos das escolas, o total anual de cada item pesquisado e o total geral. Foram incluídos os salários de todas as professoras e serventes das escolas, de maneira que em cada uma foi calculado o valor real de seus salários, sem o uso de rateio. A *energia elétrica*, o *telefone* e a *água* foram pesquisados individualmente nas faturas de cada mês e de cada escola, até chegar ao valor anual, sendo que algumas escolas não possuem telefone e outras possuem apenas água de poço, por este motivo algumas escolas aparecem sem valor em alguns destes itens na tabela.

Para calcular os valores da *merenda*, *material escolar* e *uniforme*, foi feito um rateio, utilizando o total anual dividido pelo número total de alunos e multiplicado pelo número de alunos de cada escola, pois a compra destes itens é feita através de licitação e os alimentos vão sendo entregues e distribuídos às escolas conforme a necessidade. Para encontrar os valores da *manutenção predial* de cada escola também foi utilizado o mesmo critério de rateio, devido à dificuldade de localizar o valor exato para as mesmas.

Os itens *diárias*, *adiantamentos*, *aluguel* e *material de expediente* não estão atribuídos às escolas por serem gastos da administração da secretaria e outros. O *material de expediente utilizado pelas professoras das escolas* está incluído no item *material escolar*.

Em relação aos valores do *combustível* e *manutenção de veículos*, as tabelas a seguir apresentam a maneira pela qual foram atingidos os resultados apresentados na tabela anterior.

Transporte. As tabelas apresentadas a seguir demonstram os valores gastos com transporte escolar, primeiramente divididos entre as escolas municipais, estaduais, secretarias e outros, e em seguida somente entre as escolas municipais, que são o foco desta pesquisa.

Combustível - o valor total do combustível gasto pela secretaria de educação foi encontrado através da soma de todas as notas do posto de gasolina que foram empenhadas no ano de 2007.

Em seguida foi pesquisada a quilometragem inicial e final dos veículos Gol e Kombi no ano, para que fosse possível encontrar, de forma aproximada, o valor gasto com combustível com os mesmos.

Para o transporte universitário, pesquisou-se o número de dias percorridos no ano e a quilometragem diária, chegando assim num número anual, esse valor foi dividido pelo

número de quilômetros que o ônibus faz por litro e multiplicado pelo preço do litro do combustível, chegando ao valor total anual aproximado apresentado na tabela anterior.

O próximo passo foi pesquisar o número de alunos que utilizaram o transporte escolar nas escolas estaduais e municipais, para que assim, descontando os valores já encontrados da secretaria, transporte universitário e outros, fosse calculado o valor das respectivas escolas.

Tabela 4: Custo do Transporte Escolar

Itens	Escolas Municipais	Escolas Estaduais	Transporte Universitário	Secretaria	Outros	Total
Combustível	31.144,80	52.221,24	8.112,06	7.038,20	6.671,12	105.187,42
Manutenção						
Ônibus	70.428,41	118.089,02	13.660,68	3.254,91	7.787,55	213.220,58
Total	101.573,22	170.310,26	21.772,74	10.293,11	14.458,67	318.408,00

Fonte: Prefeitura Municipal

Manutenção de Ônibus – O cálculo utilizado para chegar ao valor das escolas municipais, estaduais e transporte universitário foi feito da mesma maneira do combustível, porém acrescentando o número de alunos que utilizam o transporte universitário, deste número de alunos de cada tipo de transporte extraiu-se um percentual, que do valor total foi calculado o individual.

Na tabela 5 estão representados os valores do combustível e da manutenção dos ônibus apenas das escolas municipais, demonstrando assim os valores totais e de cada escola. Com os resultados totais do combustível e da manutenção foi feito um rateio dividindo esses valores pelo número total de alunos das escolas, em seguida multiplicado pelo número de alunos de cada escola, encontrando assim o valor individual das mesmas.

Tabela 5: Transporte das Escolas Municipais

TRANSPORTE ESCOLAS MUNICIPAIS	Monsenhor Sebastião Scarzello	C.E.I Ana Maria de Ávila	Maria Gasino de Borba	Catulino Onofre Rosa	Total
Número de Alunos	86	77	46	73	282
Combustível	9.498,06	8.504,08	5.080,36	8.062,31	31.144,80
Manutenção	21.478,17	19.230,45	11.488,32	18.231,47	70.428,41
Total	30.976,23	27.734,53	16.568,68	26.293,78	101.573,22

Fonte: Prefeitura Municipal

Custo por aluno. Na tabela 6 estão o custo total por escola e o custo por aluno em cada escola municipal no ano de 2007, seguido por sua média geral.

Para que estes valores fossem encontrados foi somado o total de cada escola, representado na tabela 3, e dividido pelo número de alunos das mesmas, chegando assim ao custo por aluno de cada escola, e na última coluna da tabela é apresentado o valor total das escolas, que dividido pelo número total de alunos chega ao custo médio geral.

Os resultados mostram que a escola Maria Gasino de Borba apresentou o custo por aluno mais alto que as demais, enquanto que as outras escolas obtiveram um custo por aluno bastante aproximado. A escola Monsenhor Sebastião Scarzello, apresentou o menor custo por aluno. Estas diferenças existem em função da quantidade do número de alunos. A escola Maria Gasino de Borba é mantida em uma localidade distante e possui poucos alunos matriculados. Entretanto o município é obrigado a manter a escola em função da distância e de não haver vagas nas demais escolas. Já a escola Monsenhor Sebastião Scarzello é a que

possui o maior número de aluno, apresentando desta forma um melhor aproveitamento dos custos.

Tabela 6: Custo por aluno

CUSTO POR ALUNO	Monsenhor Sebastião Scarzello	C.E.I Ana Maria de Ávila	Maria Gasino de Borba	Catulino Onofre Rosa	Total
Valor	144.560,73	138.423,51	107.219,26	131.209,74	521.413,23
Número de alunos	86	77	46	73	282
Média por aluno e geral	1.680,94	1.797,71	2.330,85	1.797,39	1.848,98

Fonte: Prefeitura Municipal

A tabela 7 mostra o motivo das diferenças entre os custos por aluno de cada escola onde são apresentados os custos unitários por item de custo. Mostra também as médias individuais por escola e por aluno no ano de 2007, mostrando que depois do gasto com salários das professoras, o item de valor mais relevante foi a manutenção de veículos, apresentando o valor de R\$ 249,75 por aluno.

Ressalta-se nessa diferença o salário das professoras, que apesar de a escola Maria Gasino de Borba obter um valor menor, seu número de alunos é muito inferior em relação às outras, ocasionando assim um valor superior por aluno, conforme tabela 7 a seguir.

Tabela 7: Médias por item, por escola e por aluno

MÉDIAS POR ITEM E POR ESCOLA	Monsenhor Sebastião Scarzello	C.E.I Ana Maria de Ávila	Maria Gasino de Borba	Catulino Onofre Rosa
Salários	961,35	1.084,31	1.579,28	1.052,17
Energia Elétrica	10,40	24,79	53,35	21,20
Telefone	-	-	-	11,81
Água	10,21	-	-	-
Merenda	103,38	103,38	103,38	103,38
Uniforme	81,68	81,68	81,68	81,68
Material Escolar	43,54	43,54	43,54	43,54
Manut. predial	17,35	17,35	17,35	17,35
Combustível	110,44	110,44	110,44	110,44
Manut. Veículos	249,75	249,75	249,75	249,75
Depreciação	92,84	82,46	92,08	106,08
Total	1.680,94	1.797,71	2.330,85	1.797,39

Fonte: Prefeitura Municipal

Comparação com estudos já realizados. Nesta etapa da pesquisa foi feita uma comparação dos custos encontrados com outra pesquisa realizada nas escolas municipais de um dos maiores municípios do Brasil.

Esta pesquisa que também teve por objetivo encontrar o custo por aluno, foi publicada em um artigo científico, que foi apresentado em Florianópolis, SC, no IX Congresso Internacional de Custos em novembro de 2005. Seus autores foram Miguel Juan Bacic, Luiz Antônio Teixeira Vasconcelos e José Walter Martinez, todos da Universidade Estadual de Campinas.

Na tabela 8 estão informados os custos por aluno, que estão divididos em EMEIs (Escolas Municipais de Educação Infantil). Os itens de custo utilizados para a realização da pesquisa de comparação foram os mesmos utilizados por esta pesquisa: salários, contas de

água, luz e telefone, materiais de consumo, custo com alimentação, transporte escolar e depreciação.

Tabela 8: Custo por aluno da pesquisa de comparação

EMEI	Custo aluno ano (R\$)	EMEI	Custo aluno ano (R\$)
EMEI 1	1.752,17	EMEI 17	1.371,29
EMEI 2	1.389,71	EMEI 18	1.472,45
EMEI 3	1.371,50	EMEI 19	1.471,16
EMEI4	1.600,56	EMEI 20	1.497,19
EMEI 5	1.795,09	EMEI 21	1.358,16
EMEI 6	1.883,14	EMEI 22	1.249,57
EMEI 7	1.624,97	EMEI 23	1.410,08
EMEI 8	1.653,26	EMEI 24	1.289,15
EMEI 9	1.278,49	EMEI 25	2.467,37
EMEI 10	1.870,78	EMEI 26	2.156,36
EMEI 11	1.549,65	EMEI 27	2.522,22
EMEI 12	1.106,19	EMEI 28	2.082,26
EMEI 13	1.324,19	EMEI 29	1.909,94
EMEI 14	1.345,59	EMEI 30	1.648,09
EMEI 15	1.638,54	EMEI 31	1.565,94
EMEI 16	1.777,29		
Média Geral			1.626,85

Fonte: Bacic; Vasconcelos; Martinez. (2005)

Através dos estudos desempenhados em 31 EMEIs, foram encontrados os valores apresentados na tabela acima e que variam de R\$ 1.106,19, o menor valor, até R\$ 2.522,22, o maior valor encontrado. Comparando com os resultados obtidos nas escolas do município de São João do Itaperiú-SC, compreende-se que a menor média, no valor de R\$1.680,94, ficou acima da EMEI com menor resultado, no entanto o resultado da escola pesquisada com maior valor, R\$ 2.330,85 obteve um resultado inferior ao da EMEI, e a média geral das escolas municipais foi de R\$ 1.848,98 enquanto que das EMEIs foi de R\$ 1.626,85, conforme a tabela 9 apresentada abaixo.

Tabela 9: Comparativo das médias das pesquisas

	Escolas Municipais de S.J.I.	Pesquisa de comparação
Valor Menor	1.680,94	1.106,19
Valor Maior	2.330,85	2.522,22
Média Geral	1.848,98	1.626,85

Fonte: Tabelas anteriores

Em relação ao transporte, a pesquisa de comparação informa apenas um valor fornecido pela Secretaria Municipal de Educação de R\$ 60,63 por aluno ao mês e este valor foi aplicado ao número de alunos transportados, enquanto que a pesquisa em questão foi buscar todos os dados possíveis para o cálculo, até que foi encontrado o resultado apresentado de R\$ 360,19 anual por aluno. Considerando os dias letivos do ano de 2007, o valor mensal é de R\$ 45,02, sendo inferior ao das escolas da pesquisa de comparação.

O valor da merenda escolar apresentado pela pesquisa de comparação foi uma média de R\$ 0,53 por dia, sendo que o valor encontrado na pesquisa realizada foi de R\$ 0,43. Referente ao valor da merenda, ressalta-se que as escolas de São João do Itaperiú - SC apresentam um valor inferior ao das escolas comparadas, mesmo oferecendo uma alimentação saudável para as crianças.

A média geral das EMEIs da pesquisa de comparação se apresentou inferior à média das escolas de São João do Itaperiú - SC em 13,65%, ainda assim as escolas possuem vantagens, pois oferecem uniforme e material escolar, a todos os seus alunos gratuitamente, custos que não são mencionados na pesquisa utilizada para comparação.

5 Considerações finais

Referente os valores encontrados na tabela 1, observou-se um valor elevado na manutenção dos ônibus escolares referente aos outros itens pesquisados, com 20% do valor apurado com os custos totais da secretaria. A explicação para este resultado é que os ônibus estão velhos, apresentando muitos problemas mecânicos. A sugestão para este problema seria leiloar os ônibus mais antigos e adquirir novos veículos, pois apesar de apresentarem um valor alto e ser difícil sua aquisição, seria viável a negociação de um empréstimo e com os valores pagos na manutenção poder-se-ia pagar as prestações.

Em relação ao resultado da média com os salários das professoras, em que uma das escolas obteve um resultado superior às outras devido a um número menor de alunos, segundo tabela 7, uma solução seria a extinção de uma ou mais turmas, com a locomoção de alunos desta escola para outras, sendo que existe meio de locomoção para os mesmos.

A questão que mais chamou atenção em relação aos resultados obtidos foi a diferença da média de uma das escolas, que ficou acima da média geral, enquanto que as outras três escolas obtiveram valores próximos. Em relação a merenda escolar é válido ressaltar que diariamente é gasto R\$ 0,43 por aluno, um valor que pode ser avaliado baixo considerando a alimentação de boa qualidade que é oferecida às crianças, tornando-se assim um fator positivo.

Esta pesquisa mostra a importância da realização da gestão de custos em todas as prefeituras municipais do nosso país, pois seria possível realizar comparações entre municípios de acordo com o porte e região. Além de servir de instrumento gerencial para a tomada de decisões pelos prefeitos sobre como aplicar melhor os recursos públicos, poderia servir também como ferramenta de controle interno e externo, pois a publicação do custo por aluno em todos os municípios serviria para comparação sobre como os municípios aplicam suas verbas, servindo inclusive para levantar indícios de corrupção, principalmente se os custos forem comparados com a qualidade.

Embora haja diferenças no porte dos municípios, no período de apuração dos custos das pesquisas comparadas e, longe de ter esgotado o assunto, os resultados encontrados foram satisfatórios, pois existem poucos trabalhos científicos divulgados que mostram os custos encontrados em atividades da administração pública. Desta forma, espera-se com esta pesquisa, poder contribuir com a ciência na abertura de caminhos para a realização da Gestão de Custos nos municípios, por demonstrar que a mesma pode dar um importante auxílio na tomada de decisões sobre como aplicar melhor os recursos públicos e ainda, como ferramenta de controle interno e externo, especialmente com as comparações realizadas.

Referências

AFONSO, R. A. E. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. (2000) Disponível em <www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf_18.pdf> acesso em 04/08/2004.

ALMEIDA, André Graf de. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública**: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. 2006. 149 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A. **Gestão de custos na administração pública:** aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório municipal de análises clínicas. IX Congresso Internacional de Custos. 2005.

ALMEIDA, A. G.; ALBERTON, L. **Gestão de custos na administração pública:** considerações a respeito da gestão de custos em secretarias municipais da saúde. IX Congresso Internacional de Custos. 2005.

ALONSO, M. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público** – Ano 50, Número 1 Brasília: ENAP, 1999.

BACIC, Miguel Juan; VASCONCELOS, Luiz Antônio Teixeira; MARTINEZ, José Walter. **O custo-aluno em unidades de ensino infantil público municipal: resultados de uma pesquisa de campo.** In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2005, Florianópolis.

BRASIL. Constituição (1998). Emenda constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 fev. 2007.

BRASIL, LEI 101, de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 12 fev. 2007.

HEADY, Ferrel. **Administração pública:** uma perspectiva comparada. Rio de Janeiro. Zahar, 1996.

IBGE. **Instituto brasileiro de geografia e estatística.** Disponível em <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em 14 de agosto de 2007.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MELLO, G.R. e SLOMSKI, V. **Sistemas de custos na administração pública:** um estudo da sua situação nos Municípios Paranaenses com mais de 40.000 habitantes. IX Congresso Internacional de Custos, 2005.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – MEC. Disponível em <<http://portal.mec.gov.br/seb>>. Acesso em 13 de setembro de 2007.

MIOLA, C. **Custos na administração pública.** Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. 2001.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO JOÃO DO ITAPERIÚ. Disponível em <<http://www.pmsji.sc.gov.br>>. Acesso em 14 de novembro de 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo, 2007.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Alcione Carvalho da. e PEREIRA, Jerônimo Rosário Tanan **A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público**: O método Activity based costing (ABC) como alternativa. II Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 2003.

SILVA, I.L. e DRUMOND, R.B. **A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública**. IV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2004.

SILVA, L. M da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública**. Brasília: ESAF, 1997. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>> acesso em 03/08/2004.