

# **O CUSTO DE PESSOAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS PELO MUNICÍPIO DE RONDONOPOLIS - MT**

**Renildes Oliveira Oliveira Luciardo** (UFMT) - renildesol@uol.com.br

**Sandra Maria Paixao de Souza** (UFMT) - sandrapaixao90@hotmail.com

**Adão Ferreira da Silva** (Instituição - a informar) - aferreiras@uol.com.br

## **Resumo:**

*O presente estudo objetiva apurar os custos de pessoal do serviço público de educação. Baseou-se nos fundamentos teóricos relacionados à apuração de custos, seus métodos de custeio e sistemática. O método da pesquisa é o teórico empírico com a apresentação de descrições e argumentações práticas sobre o tema. Para se alcançar o objetivo da pesquisa, realizou-se o estudo de levantamento de dados na área de gestão de pessoas da Secretaria Municipal de Educação do Município de Rondonópolis-MT. Com a aplicação do custeio por absorção foi possível visualizar os custos dos programas, projetos destes serviços. A pesquisa revelou que o Município não dispõe de um sistema para aferir custos de suas atividades, embora presente as despesas executadas e liquidadas (componentes do custo) de forma organizada por programas projetos e atividades no sistema contábil, o que significa que a implantação de um sistema de custos é possível sem grandes dificuldades*

**Palavras-chave:** *Custos dos serviços públicos. Gestão de custos. Custeio absorção.*

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

## **O CUSTO DE PESSOAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS PELO MUNICÍPIO DE RONDONÓPOLIS - MT**

### **RESUMO**

O presente estudo objetiva apurar os custos de pessoal do serviço público de educação. Baseou-se nos fundamentos teóricos relacionados à apuração de custos, seus métodos de custeio e sistemática. O método da pesquisa é o teórico empírico com a apresentação de descrições e argumentações práticas sobre o tema. Para se alcançar o objetivo da pesquisa, realizou-se o estudo de levantamento de dados na área de gestão de pessoas da Secretaria Municipal de Educação do Município de Rondonópolis-MT. Com a aplicação do custeio por absorção foi possível visualizar os custos dos programas, projetos destes serviços. A pesquisa revelou que o Município não dispõe de um sistema para aferir custos de suas atividades, embora apresente as despesas executadas e liquidadas (componentes do custo) de forma organizada por programas projetos e atividades no sistema contábil, o que significa que a implantação de um sistema de custos é possível sem grandes dificuldades.

Palavras Chaves: Custos dos serviços públicos. Gestão de custos. Custeio absorção.

Área Temática: 5. Custos aplicados ao setor público

### **1. Introdução**

A sociedade está cada vez mais cobrando serviços públicos de qualidade e maior transparência da utilização dos recursos públicos e para que ele seja demonstrado pelos órgãos da administração pública é necessário a implantação de um sistema de custos no setor público (Machado, 2002).

A Contabilidade de Custos se consolidou na administração pública através da Lei Federal nº 4.320/1964, e posteriormente com o Decreto nº 200/1967, tais parâmetros foram reforçados na década de 80 com a Constituição Federal, nos quais seus dispositivos legais apontavam a obrigatoriedade de se apurar os custos na administração pública e evidenciar os resultados de gestão.

O gestor público torna-se responsável por planejar, assessorar processos, coordenar ações e avaliar programas e políticas públicas, ou seja, conduzir a organização a estabelecer uma visão que busque os resultados definidos na sua missão. Desta forma, o poder público passa a direcionar a administração, tal qual, já era prática de organizações privadas.

Com a ampliação das esferas de atuação e intervenção dos governos, com órgãos e funções especializadas, cresce a demanda por profissionais com referencial da estrutura do estado, suas características políticas e seu papel como provedor de serviços públicos.

A crise fiscal do Estado e as mudanças na economia brasileira, como consequência do processo de globalização e da contrariedade de aumentar a carga tributária, forçaram os órgãos públicos a estabelecer políticas de custos, com o objetivo de controlar gastos. Sabe-se, que nas atividades de governo não prevalecem à lógica do mercado, onde os cidadãos atribuem importância aos serviços prestados, mas não revelam a sua preferência, uma vez que o poder público não tem objetividade quanto à demanda por estes bens, ou seja, qual o preço que o usuário estaria disposto pagar pelo serviço, por sua referência como fator de direito constitucional.

Nesse novo ambiente, planejamento, controle, e eficiência, constituem-se em metas a serem alcançadas por todas as instituições.

Para se alcançar essas metas, é indispensável um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Por isso a utilização de informações de custos para mensurar física e financeiramente os gastos públicos, servindo de base para o orçamento e aperfeiçoando-o como instrumento efetivo de planejamento é fundamental para garantir uma alocação eficiente dos recursos.

Com o advento da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as esferas governamentais viram-se na obrigação de ajustarem os respectivos sistemas contábeis a uma forma de sistema de controle, pois em seu art. 50, § 3º a lei determina que: A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A normatização da implantação do sistema de custos aplicada ao setor público vem sendo realizada pelos órgãos responsáveis. O Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16.11 – Sistemas de Informação de Custos do Setor Público, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Assim a NBC T 16.11 determina que a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil.

No setor público uma das análises a serem feitas é em relação aos custos de cada serviço, atividade ou setor, onde a apuração dos custos propicia controle e transparência aos usuários sobre a qualidade e quantidade dos serviços prestados. A sua inexistência torna o controle dos gastos públicos, uma ferramenta formal e legal dos atos de gestão.

Nesse sentido, o problema de pesquisa que ora se apresenta trata-se de questionar a realidade da rede municipal de ensino do município de Rondonópolis em Mato Grosso: como a Secretaria Municipal de Educação de Rondonópolis-MT aplica os fundamentos teóricos da contabilidade de custos e de que forma apura-se os custos com pessoal?

Neste sentido, este estudo se propõe a demonstrar a apuração dos custos incorridos com pessoal pelo Município de Rondonópolis na prestação de serviços educacionais, por ser a educação uma atividade legalmente institucionalizada como de excepcional interesse público e determinada a receber um dos maiores percentuais de aplicações de recursos próprios por parte da gestão municipal.

## **2. Gestão de custos no setor público**

A implantação de um sistema de controle de custos é primordial para apurar e avaliar a aplicação dos recursos, e sua ausência, na área pública, tem como consequência o desperdício de recursos, disfarçado de custo social, repassado à sociedade mediante a cobrança de tributos. Portanto, o custo social do desperdício é o subdesenvolvimento e a exclusão social.

Para Leal (2003, p. 13) “num ambiente de escassez de recursos, o administrador público que não controla custos pratica a exclusão social”. Isso porque ele considera que custo representa “a soma de tudo que se gasta para produzir um bem ou serviço e a exclusão social significa inviabilizar o acesso de alguém a esse bem ou serviço”. Desta forma, os desperdícios e perdas na produção de bens e serviços públicos representam prejuízos à sociedade e quanto maior for o seu contingente, mais pessoas deixarão de acessá-lo.

Neste sentido Leal (2003, p. 14) considera que o gerenciamento de custos das atividades governamentais é fator de inclusão social, por potencializar a disponibilidade dos serviços que através do aproveitamento das verbas, onde maior universo de pessoas pode ser beneficiada. Por esse motivo a implantação de um sistema de custos na administração pública é considerada um grande contribuição para uma mudança comportamental dos agentes públicos em relação ao valor que deverá ser dado a “coisa” pública.

A realidade socioeconômica dos órgãos públicos não permite mais que ignore os custos de suas atividades. E cabe aos órgãos fiscalizadores implementar a contabilidade de custos governamental, como forma de reduzir o desperdício e a corrupção.

A apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade favorece o controle social pelos usuários, órgãos reguladores e sociedade em geral, que acessa estas informações, sendo capaz de avaliar mesmo que superficialmente a eficiência dos serviços prestados.

Conforme Nunes (1998, p. 39), conhecer o custo dos serviços públicos é fundamental para atingir uma alocação eficiente dos recursos públicos. Para avaliar com clareza o serviço público é importante que os sistemas de informação disponham de informações gerenciais refinadas.

A ausência de um sistema de custo impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos, como prevê o dispositivo constitucional.

### 3. Sistema de custeio aplicável ao setor público destacado para este estudo

Pelo método de custeio por absorção, de acordo com Viana Filho (2001, p. 39), a demonstração do resultado do exercício possui a uma estrutura onde o custo do produto é o somatório dos custos variáveis e fixos. Este entendimento é conexo ao de Martins (2003) que diz ser este método derivado da aplicação dos Princípios da Contabilidade, e também imposto pela contabilidade fiscal, onde os custos proveem da apuração de todas as operações atribuídas aos bens produzidos ou dos serviços prestados, seja fixos ou variáveis, onde os custos fixos independentemente de serem diretos ou indiretos são rateados de acordo com os critérios previamente estabelecidos.

É possível a implantação deste método de custeio ao setor público, no entanto é necessário identificar os custos e sua estruturação (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos) e as despesas.

Segundo Machado et al (2010), as informações de custos devem embasar as políticas públicas de forma a orientar a formulação da proposta orçamentária, tornando o orçamento peça executora dos serviços públicos planejados. O sistema de custeio do setor público se baseia nos custos histórico e orçado, apresentado na peça orçamentária, por padrões ou estimativas.

De acordo com Machado et al (2010), para usar as informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos é necessária uma aproximação terminológica e conceitual com a contabilidade de custos isso porque no setor público as despesas orçamentárias possuem características próprias conforme consta na Tabela 01 a seguir, que diferem da nomenclatura apresentada pela contabilidade de custos, por possuir as seguintes fases:

- a) Fixação: estabelecimento do custo-padrão;
- b) Empenho: denominação da obrigação de pagamento;
- c) Liquidação: verificação do direito adquirido através de títulos e documentos comprobatórios dos respectivos créditos;
- d) Pagamento: despacho que determina que a despesa seja paga;

Tabela 1 - Correspondência Terminológica

Contabilidade Governamental	Contabilidade de Custos
Fixação	Padrão
Empenho	Não é tradicionalmente usado
Liquidação	Gasto (realizado)
Pagamento	Desembolso

Fonte: Machado et al (2010, p.12).

De acordo com o modelo de contabilização dos gastos governamentais, a despesa liquidada é a variável para se chegar à informação de custos. Para Machado et al (2010, p. 13), a classificação das despesas orçamentárias é estabelecida por categorias econômicas pela distinção entre as despesas correntes e as despesas de capital, estando os investimentos destacados dentro das despesas de capital. Logo o custo é definido a partir das despesas correntes de custeio, já liquidadas com o objetivo de produzir bens e serviços à comunidade.

Para se chegar aos custos de forma evidente são necessários à realização de ajustes contábeis, como forma de excluir as vacâncias existentes entre os dois sistemas contábeis: contabilidade de custos e contabilidade pública. Dentre eles estão: liquidação forçada, aquisição de materiais para estoques, despesas de exercícios anteriores, gastos com obras de conservação e adaptação de bens imóveis, gastos com pessoal com caráter de investimento.

Para melhor evidenciar esses ajustes apresentamos a modelagem dos ajustes contábeis de Machado et al (2010, p. 16) através da Tabela 02, que descreve claramente quais contas classificadas como despesa orçamentária não devem compor os custos dos serviços prestados pela organização pública.

Tabela 2 - Modelagem dos Ajustes Conceituais

Despesa orçamentária executada
Despesa liquidada
Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
Ajustes da despesa orçamentária
(-) Despesa executada por inscrições de restos a pagar não processados
(+) Restos a pagar não processados liquidados no exercício
(-) Despesas de exercícios anteriores
(-) Formação de estoques
(-) Concessão de adiantamentos
(-) Despesas de capital não efetivas
Ajustes patrimoniais
(+) Consumo de estoque
(+) Despesa incorrida de adiantamentos
(+) Depreciação/amortização/exaustão
= Custo

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional, adequado de Machado et al (2010, p. 16)

O sistema de informação de custos deve permitir a apuração de custos efetivos e programáticos, e para isso a relação entre os setores de planejamento, orçamento, contabilidade e finança devem ocorrer de forma uniforme e estruturada. As informações de custos devem subsidiar as decisões governamentais, para uma alocação mais eficiente.

Cabe aqui ressaltar que com os avanços na contabilidade pública, mediante a adoção do regime de competência, Machado et al (2010, p. 27) compreende que isso facilitará a implantação do sistema de custos, incrementando a eficiência do gasto público.

O sistema de custeio por absorção, abordado por Machado et al (2010, p. 38) traz em seu referencial a apuração dos custos a partir das políticas públicas, onde os custos são apropriados diretamente aos programas, projetos e atividades, de acordo com a estrutura que consta na peça orçamentária, como pode ser visto na Figura 1. Esse sistema considera as políticas públicas a principal determinante dos custos, derivando daí os programas e as ações, bem como a identificação dos recursos necessários para executá-los.

Figura 1 - Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo



Fonte: Machado et al. (2010:39)

A partir dos custos acumulados por projeto ou atividade, por um processo de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos centros de responsabilidade. Os custos unitários dos produtos ou serviços derivam da relação entre os custos das atividades e as quantidades físicas executadas, que demonstra o relacionamento entre as principais ações do modelo de decisão amplo e o sistema de informação de forma integrada com outros sistemas: orçamento e contabilidade.

O sistema de informação de custos deve permitir a apuração de custos efetivos e programáticos, e para isso a relação entre os setores de planejamento, orçamento, contabilidade e finança devem ocorrer de forma uniforme e estruturada. As informações de custos devem subsidiar as decisões governamentais, para uma alocação mais eficiente.

#### 4. Procedimentos Metodológicos

Buscando identificar e demonstrar os custos incorridos com pessoal na prestação de serviço público em educação no município de Rondonópolis-MT, no ano de 2015, este estudo utilizou-se do método teórico empírico com a apresentação de descrições e argumentações práticas.

Com a preocupação em levantar informações que possibilitassem estudar os custos incorridos em um setor público, em seguida realizou-se a Estudo de Caso que segundo Godoy (1995) e Yin (2010) tem como objeto uma unidade que se analisa profundamente.

##### 4.1 A coleta de Dados

O campo de pesquisa, a educação municipal, não se caracteriza por influenciar mais ou menos, no tema a ser pesquisado. Este foi escolhido pela acessibilidade dos dados e informações. Entende-se que os conhecimentos poderão ser adaptados a outras especificidades do serviço público.

O Objeto de Estudo é a Secretaria Municipal de Educação do Município de Rondonópolis-MT, na área de gestão de pessoas, distribuídas nas 60 unidades escolares municipais de responsabilidade deste órgão.

O município de Rondonópolis, está situado na região sul do estado de Mato Grosso há 210 Km (duzentos e dez quilômetros) da capital, com 60 (sessenta) anos de emancipação política, conta com 189.975/ha (cento e oitenta e nove e novecentos e setenta e cinco mil habitantes), segundo o IBGE/2000. Tem como principal atividade econômica a agropecuária e é conhecida como a “capital do agronegócio”.

A coleta documental se deu através dos:

a) Relatórios internos da Secretaria Municipal de Educação, referente aos custos dos serviços com a educação no ano de 2015.

b) Relatórios de outros órgãos, que evidencie planos, programas, investimentos e indicadores de educação do município: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE; Ministério da Educação - MEC; Plano Nacional de Educação - PNE;

A pesquisa foi aplicada no espaço temporal a considerar os meses de janeiro a dezembro do ano de 2015, com relação à apuração dos custos incorridos com pessoal na prestação dos serviços de educação.

## 5. Análise do Caso

Cabe ressaltar a organização dos Profissionais da Educação Infantil - A organização dos profissionais por turma leva em consideração a Proposta Pedagógica e o espaço físico para no máximo 23 crianças, permitindo-se a seguinte relação criança/adulto e criança/professor, demonstrado na Tabela 3 conforme Parecer CNE/CEB no 22/1998 e Resolução 002/2009 CEE/MT:

Tabela 3 - Descrição de Profissionais por Turma – Educação Infantil

CICLO	TURMA	IDADE	PROFISSIONAIS
I CICLO	1º Agrupamento	04 meses a 02 anos	06 a 08 crianças por adulto
	2º Agrupamento	02 anos	10 a 12 crianças por adulto
	3º Agrupamento	03 anos	até 13 crianças por adulto
II CICLO	1º Agrupamento	04 anos	23 crianças por adulto
	2º Agrupamento	05 anos	até 23 crianças por adulto

Fonte: Normativa 09/2014 da Secretaria Municipal de Educação de Rondonópolis

No processo de organização dos profissionais há 01 professor por período em cada agrupamento de crianças do I e II Ciclo, o que significa que no atendimento integral deverá há dois adultos por turmas em cada período, os demais profissionais desse processo de organização são 01 apoio ao docente e/ou 01 estagiário para o I ciclo, que corresponde ao atendimento integral.

Ensino Fundamental – nesta modalidade de ensino o número de profissional por turma é estático, pois há apenas um professor por turma, no entanto há variação no número de crianças por turmas, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Descrição da Quantidade de Alunos por Turma e Ciclo de Formação – Ensino Fundamental

CICLO/SEGMENTO	NÚMERO DE ALUNOS POR FASE/ANO
<b>I Ciclo</b>	
<b>1ª Fase</b>	<b>26</b>
<b>2ª Fase</b>	<b>27</b>
<b>3ª Fase</b>	<b>28</b>
<b>II Ciclo</b>	
<b>1ª Fase, 2ª Fase e 3ª Fase</b>	<b>30</b>
<b>III Ciclo</b>	

<b>1ª Fase, 2ª Fase e 3ª Fase</b>	<b>31</b>
<b>I Segmento – EJA</b>	<b>20 – 28</b>
<b>II Segmento – EJA</b>	<b>25 – 30</b>

Fonte: Elaborado pelos autores (2016)

Para a prestação de serviço público de educação a Secretaria Municipal de Educação de Rondonópolis possui um quadro de pessoal fixo de 2.178 (dois mil e cento e setenta e oito) profissionais, além de um quadro variável de em média de 337 (trezentos e trinta e sete) profissionais para as ocorrências de substituição do profissional titular conforme determina a Lei 003/2000 - Plano de Cargos, Carreiras e Salário, totalizando 2.515 o quadro de pessoal tais informações estão elencadas no quadro quantitativo de pessoal e também relacionadas na Tabela 4 de acordo com as funções, cargos, níveis.

Tabela 4 - Relação de Funções, Cargos e Níveis dos Profissionais da Educação

FUNÇÃO	CARGO	NÍVEL	QUANTIDADE/ POR CARGO	MEDIA DE SUBSTITUIÇÃO
Pedagógica	Docente de Ensino Fundamental	Superior	584	143
	Docente de Educação Infantil	Superior	281	50
	Professor Comunitário	Superior	18	18
	Supervisor/Coordenador Pedagógico	Superior	88	60
	Apoio ao Docente (Ed Inf, Ens Fund, Biblioteca, Laboratório de Informática, Projetos)	Médio/Cursando Nível Superior	348	15
Administrativa	Diretor	Superior	53	5
	Agente Administrativo	Médio	105	6
Apoio	Auxiliar de Serviços Diversos	Fundamental	420	30
	Agente de Vigilância	Fundamental	170	10
Atividades Específicas	Eletricista	Fundamental	3	0
	Motorista	Fundamental	52	0
	Mecânico	Fundamental	1	0
	Operador de Computador	Médio	4	0
	Pedreiro	Fundamental	6	0
	Telefonista	Fundamental	1	0
	Administrador	Superior	1	0
	Arquiteto	Superior	1	0
	Contador	Superior	2	0
	Engenheiro Civil	Superior	2	0
	Fonoaudiólogo	Superior	1	0
	Nutricionista	Superior	2	0
	Psicólogo	Superior	2	0
	Projetos Educacionais	Superior	17	0
Comissionados	DAS 1 – DAS 2 – DAS 3	-	16	0
<b>Total</b>			<b>2.178</b>	<b>337</b>

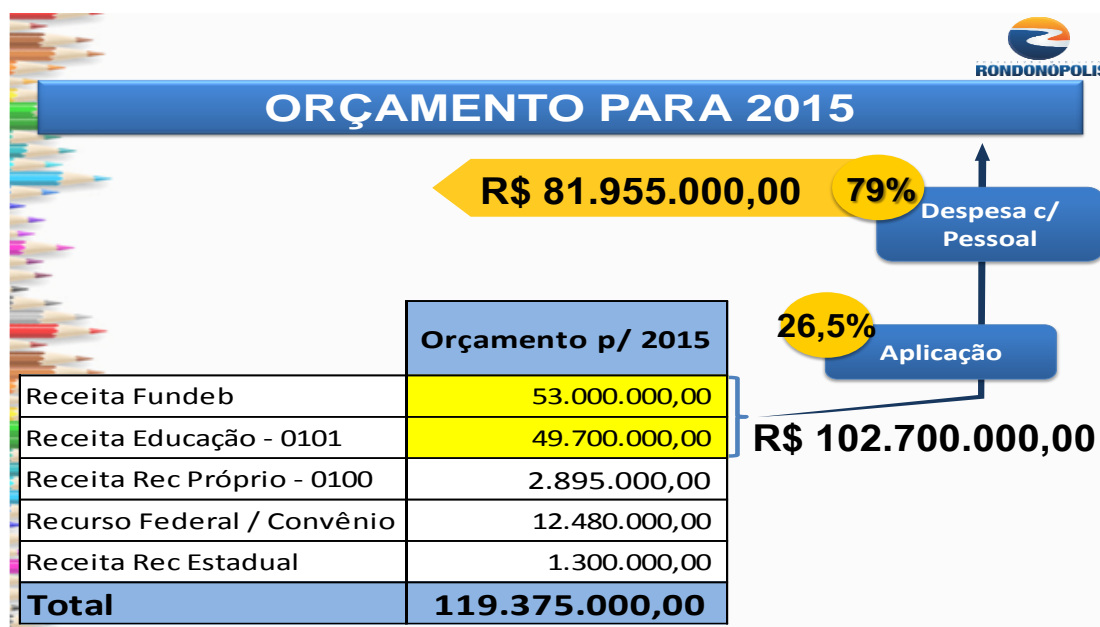
Fonte: Prefeitura de Rondonópolis/Sistema Turmalina/Lotacionograma/2015

Todas essas situações, influenciam a composição do custo e por isso considerou-se a importância de sua abordagem.



Com a finalidade de apurar os custos com pessoal, foram identificadas as atividades governamentais relacionadas com a educação, com base na Lei Municipal nº 8.323 de 24 de dezembro – LOA que estima as receitas e fixa as despesas do Município de Rondonópolis para o exercício de 2015 conforme Figura 2.

Figura 2 – Previsão Orçamentária para 2015



Fonte: Secretaria Municipal de Educação/Departamento de Gestão de Pessoas- Ano 2015

E a seguir apresenta-se um esboço sobre a previsão inicial orçamentária de despesas com pessoal da Secretaria Municipal de Educação e considerando que a principal informação para a apuração do custo é a despesa liquidada, tais dados foram elencados na Tabela 5.

Tabela 5: Despesas Orçamentárias de Educação 2015 – previstas, empenhadas, anuladas e liquidadas

Programa: Manutenção e Revitalização da Educação Básica							
Objetivo: Manter e implementar a infraestrutura das unidades de ensino com o intuito de garantir o acesso, permanência e êxito do aluno matriculado no ensino fundamental.							
Nome do Indicador	Unidade de Medida	Índice Atual	Índice Pretendido 2015				
Percentual de alunos reprovados no ensino fundamental	percentual	0,95	0,73				
Percentual de evasão escolar do ensino fundamental	percentual	3,74	2,37				
Percentual de crianças fora da escola na faixa etária de 6 a 14 anos	percentual	2,5	1,75				
Natureza da Ação	Descrição do Projeto	Descrição das Atividades	Valor Previsto	Valor Suplementar/Redução	Valor Empenhado	Valor Anulado	Valor Liquidado
Pessoal		Outros Serviços de Terceiros	2.300.000,00	995.200,00	1.237.741,87	34.523,20	1.203.218,67

**“XXIII Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 novembro de 2016”**

	Manutenção do ensino fundamental	Contratação por prazo determinado	5.500.000,00	935.000,00	4.548.946,00	0,00	4.548.946,00
		Outros Benefícios Previdenciários	1.000,00	-1.000,00	0,00	0,00	0,00
		Vencimentos e vantagens fixas	12.500.000,00	2.431.000,00	14.860.975,07	2.209,34	14.860.975,07
		Obrigações Patronais	1.740.000,00	-150.000,00	1.576.582,09	0,00	1.576.582,09
		Despesas de Exer. Anteriores	5.000,00	-5.000,00	0,00	0,00	0,00
	Programa integração AABB-Comunidade	Contratação por prazo determinado	100.000,00	-100.000,00	0,00	0,00	0,00
		Obrigações Patronais	40.000,00	-38.000,00	0,00	0,00	0,00
	Cursinho pré-vestibular na rede municipal de ensino	Contratação por prazo determinado	80.000,00	-80.000,00	0,00	0,00	0,00
		Obrigações Patronais	30.000,00	-30.000,00	0,00	0,00	0,00
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino fundamental	Obrigações Patronais	600.000,00	1.470.000,00	2.047.448,35	0,00	2.047.448,35
<b>Valor Total do Programa</b>			22.896.000,00	5.427.200,00	24.271.693,38	36.732,54	24.237.170,18

**Programa: Manutenção e Revitalização da Educação Básica Infantil**

Objetivo: Proporcionar as crianças de 0 a 5 anos, oportunidade de participar de ações estruturais que promova o seu desenvolvimento social, físico e intelectual

Nome do Indicador	Unidade de Medida	Índice Atual	Índice Pretendido 2015				
Acesso a educação infantil de faixa etária de 4 e 5 anos	percentual	49,94	66,63				
Acesso a educação infantil de faixa etária de 0 a 3 anos	percentual	6,14	8,33				

Natureza da Ação	Descrição do Projeto	Descrição das Atividades	Valor Previsto	Valor Suplementar/R educação	Valor Empenhado	Valor Anulado	Valor Liquidado
Pessoal	Manutenção da educação infantil	Outros Serviços de Terceiros	1.100.000,00	1.150.000,00	2.039.747,00	2.948,13	2.036.798,87
		Contratação por prazo determinado	2.664.000,00	0,00	1.761.875,74	0,00	1.761.875,74
		Outros Benefícios Previdenciários	1.000,00	-1.000,00	0,00	0,00	0,00
		Vencimentos e vantagens fixas	3.500.000,00	50.000,00	3.524.275,05	0,00	3.524.275,05
		Obrigações Patronais	600.000,00	-85.000,00	491.915,68	0,00	491.915,68
		Despesas de Exer. Anteriores	5.000,00	-5.000,00	0,00	0,00	0,00
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino infantil	Obrigações Patronais	500.000,00	240.000,00	657.624,38	0,00	657.624,38
<b>Valor Total do Programa</b>			8.370.000,00	1.349.000,00	8.475.437,85	2.948,13	8.472.489,72

**Programa: Manutenção do Ensino Básico**

Objetivo: Assegurar a igualdade nas condições de acesso, permanência e êxito do aluno matriculado no ensino básico

Nome do Indicador	Unidade de Medida	Índice Atual	Índice Pretendido 2015				
Taxa de repetência escolar	percentual	0,78	0,64				

**“XXIII Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 novembro de 2016”**

Taxa de evasão escolar	percentual	4,56	2,78				
Natureza da Ação	Descrição do Projeto	Descrição das Atividades	Valor Previsto	Valor Suplementar/Redução	Valor Empenhado	Valor Anulado	Valor Liquidado
Pessoal	Remuneração dos profissionais da educação básica fundamental – Fundeb 60%	Contratação por prazo determinado	6.000.000,00	-2.462.000,00	3.246.543,45	0,00	3.246.543,45
		Outros Benefícios Previdenciários	2.000,00	-2.000,00	0,00	0,00	0,00
		Vencimentos e vantagens fixas	17.805.000,00	-1.180.000,00	16.457.043,29	0,00	16.457.043,29
		Obrigações Patronais	1.600.000,00	-330.000,00	1.265.539,01	0,00	1.265.539,01
		Despesas de Exer. Anteriores	1.000,00	-1.000,00	0,00	0,00	0,00
	Remuneração dos profissionais da educação básica infantil – Fundeb 60%	Contratação por prazo determinado	1.850.000,00	-260.000,00	1.525.666,61	0,00	1.525.666,61
		Outros Benefícios Previdenciários	2.000,00	-2.000,00	0,00	0,00	0,00
		Vencimentos e vantagens fixas	8.700.000,00	1.000.000,00	9.641.147,36	0,00	9.641.147,36
		Obrigações Patronais	550.000,00	34.000,00	573.513,86	0,00	573.513,86
		Despesas de Exer. Anteriores	1.000,00	-1.000,00	0,00	0,00	0,00
	Manutenção e desenvolvimento do ensino básico fundamental – Fundeb 40%	Contratação por prazo determinado	2.300.000,00	-1.571.000,00	708.459,54	0,00	708.459,54
		Outros Benefícios Previdenciários	2.000,00	-2.000,00	0,00	0,00	0,00
		Vencimentos e vantagens fixas	2.300.000,00	940.000,00	3.222.713,92	0,00	3.222.713,92
		Obrigações Patronais	600.000,00	-305.000,00	292.823,79	0,00	292.823,79
		Despesas de Exer. Anteriores	1.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Manutenção e desenvolvimento do ensino básico infantil – Fundeb 40%	Contratação por prazo determinado	1.700.000,00	-1.310.000,00	362.461,56	0,00	362.461,56
		Outros Benefícios Previdenciários	2.000,00	2.000,00	0,00	0,00	0,00
		Vencimentos e vantagens fixas	2.000.000,00	-690.000,00	1.288.223,89	0,00	1.288.223,89
		Obrigações Patronais	600.000,00	-465.000,00	128.787,14	0,00	128.787,14
		Despesas de Exer. Anteriores	1.000,00	-1.000,00	0,00	0,00	0,00
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino fundamental 60%	Obrigações Patronais	2.000.000,00	660.000,00	2.617.627,12	0,00	2.617.627,12
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino fundamental 40%	Obrigações Patronais	600.000,00	100.000,00	698.367,14	0,00	698.367,14
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino infantil 60%	Obrigações Patronais	1.000.000,00	850.000,00	1.831.949,46	0,00	1.831.949,46
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino infantil 40%	Obrigações Patronais	280.000,00	30.000,00	309.313,74	0,00	309.313,74
		Contratação por prazo determinado	200.000,00	-200.000,00	0,00	0,00	0,00

	Remuneração dos profissionais da educação básica eja-60%	Outros Benefícios Previdenciários	1.000,00	-1.000,00	0,00	0,00	0,00
		Vencimentos e vantagens fixas	450.000,00	30.000,00	477.141,89	0,00	477.141,89
		Obrigações Patronais	60.000,00	-59.000,00	461,38	0,00	461,38
		Despesas de Exer. Anteriores	1.000,00	-1.000,00	0,00	0,00	0,00
	Contribuição previdenciária - IMPRO eja Fundeb 60%	Obrigações Patronais	80.000,00	20.000,00	98.133,35	0,00	98.133,35
<b>Valor Total do Programa</b>			50.689.000,00	-5.177.000,00	44.745.917,50	0,00	44.745.917,50

Fonte: Rondonópolis (2016) [www.rondonopolis.mt.gov.br/portalttransparencia](http://www.rondonopolis.mt.gov.br/portalttransparencia)

Para a apuração dos custos utilizou-se o método de custeio absorção por acreditar que este permite analisar o desempenho dos gestores e as políticas públicas com maior objetividade e por se de fácil implantação.

Outro fator é que o método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos. É possível observar que embora não se tenha um sistema consolidado de apuração de custo, as unidades administrativas apresentam informações organizadas sobre suas despesas, de forma a permitir sua apuração sem muitas dificuldades, ainda que de forma generalizada.

Para melhor entendimento das informações que deram origem aos custos das atividades fez-se o relacionamento das políticas públicas, recursos, atividades e objeto de custo conforme Machado et. al. (2010:39).

Dessa forma, foi possível compreender a importância do planejamento para a administração dos recursos públicos, pois é deste plano que originam os atos normativos para o para se estabelecer políticas públicas que venha em resposta às demandas da sociedade.

Alguns questionamentos podem ser feitos a essa proposta. O primeiro é que os custos apurados podem conter distorções, todavia, é importante salientar que a qualidade das informações deste sistema depende do rigor com que na fase do orçamento são associados os recursos com as atividades e da utilização correta de sua classificação no lançamento contábil.

O segundo questionamento pode ser de que as atividades são globais, o que não permite uma associação direta dos recursos consumidos, no entanto, cabe lembrar que mesmo sendo global a mesma terá um único produto final disponibilizado aos cidadãos ou usuários do serviço público. E mesmo quando houver mais de um produto final será necessário apenas quantificar a quantidade produzida de cada produto com a atividade.

Apesar disso, haverá atividades cujos produtos serão de difícil especificação, enumeração e quantificação, mas nestes casos, em qualquer que seja o método de custeio adotado haverá dificuldade no cálculo do custo unitário.

A apuração do custo dos serviços e os ajustes contábeis necessários para a sua transformação, fazem parte da Quadro 2, deste trabalho, onde contêm a totalidade dos custos por programas e projetos correspondentes ao ano de 2015, bem como o custo com pessoal por aluno.

Quadro 2 – Contabilização dos Custos do Serviço de Educação Infantil do Município de Rondonópolis em 2015

Orçamento				
Função de governo – Educação				Contabilidade
Unidade organizacional	Programa	Natureza da ação	Projeto	Despesa liquidada
Unidade 05 Secretaria Municipal de Educação	Manutenção e Revitalização da Educação Básica	Pessoal	Manutenção do ensino fundamental	22.189.721,83
			Programa integração AABB- Comunidade	0,00
			Cursinho pré-vestibular na rede municipal de ensino	0,00
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino fundamental		2.047.448,35	
	Manutenção da educação infantil		7.814.865,34	
	Contribuição previdenciária - IMPRO ensino infantil		657.624,38	
Unidade 11 Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB	Manutenção do Ensino Básico	Pessoal	Remuneração dos profissionais da educação básica fundamental – Fundeb 60%	20.969.125,75
			Remuneração dos profissionais da educação básica infantil – Fundeb 60%	11.740.327,83
			Manutenção e desenvolvimento do ensino básico fundamental – Fundeb 40%	4.223.997,25
			Manutenção e desenvolvimento do ensino básico infantil – Fundeb 40%	1.779.472,59
			Contribuição previdenciária - IMPRO ensino fundamental 60%	2.617.627,12
			Contribuição previdenciária - IMPRO ensino fundamental 40%	698.367,14
			Contribuição previdenciária - IMPRO ensino infantil 60%	1.831.949,46
			Contribuição previdenciária - IMPRO ensino infantil 40%	309.313,74
			Remuneração dos profissionais da educação básica eja- 60%	477.603,27
			Contribuição previdenciária - IMPRO eja Fundeb 60%	98.133,35
			<b>CUSTOS ANUAIS DOS PROGRAMAS, PROJETOS E ATIVIDADES</b>	
<b>( + ) CUSTOS ANUAIS DE ADMINISTRAÇÃO (SEDE)</b>				<b>7.677.275,64</b>
<b>( = ) CUSTOS TOTAIS DO SERVIÇO DE EDUCAÇÃO NO ANO DE 2015</b>				<b>85.132.853,04</b>
<b>( = ) CUSTO UNITÁRIO ANUAL COM PESSOAL (por aluno)</b>				<b>5.158,94</b>

Fonte: adaptado de Machado (2010, p. 24).

A partir dos dados obtidos é possível analisar que a organização não faz a apuração de custo de forma sistêmica, mas isso não impede de produzir informações confiáveis que auxilia na tomada de decisão. Que embora, a peça orçamentária sofra por suplementações durante o processo de execução, ou seja, alteração da cifra prevista inicialmente, não é de grande relevância. Talvez o ponto mais crucial a ser enfatizado seja o fato de alguns projetos que não foram executados durante o exercício 2015. Tal fato se deve a inerência no processo de planejamento.

## **6. Considerações Finais**

Ficou evidente que as informações de custo proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação de recursos de forma mais eficiente e responsável.

Mediante o questionamento principal da pesquisa, o de saber se a Secretaria Municipal de Educação de Rondonópolis - MT aplica os fundamentos teóricos da contabilidade de custos, concluiu-se que a mesma embora consiga produzir informações relevantes para o processo de tomada de decisão, através de relatórios de trabalho bem elaborados, não possui uma ferramenta capaz de acumular, organizar, analisar e interpretar os recursos financeiros disponibilizados para suas atividades. Esta deficiência tem impedido avaliar a utilização dos recursos alocados e os resultados por eles atingidos.

Conclui-se que com estas características de gestão, onde o orçamento e a contabilidade são utilizados como ferramenta forma e legal, a unidade administrativa não cumpre com os dispositivos das Leis 4.320/1964 e 101/2000 (LRF) e o Decreto 200/1967 que determina a apuração dos custos, dando evidência em seus resultados.

É bem provável que isso ocorra porque os gestores da unidade administrativa não atentaram para a contribuição que a contabilização de custos pode propiciar no processo de tomada de decisões, ao evitar desperdícios, otimizar os recursos disponíveis e favorecer a inclusão social através da prestação de serviços de educação de melhor qualidade e para mais pessoas.

As limitações da contabilidade, a falta de integração e padronização dos sistemas estruturantes são os principais fatores que dificultam a mensuração do custo do serviço prestado de educação. A Secretaria Municipal de Educação de Rondonópolis tem dificuldades operacionais a serem superadas, de forma a viabilizar a implantação de um sistema de custeio, tais como:

- a) Carência de informações não geradas pelos sistemas operacionais, a qual enfatiza o caráter financeiro do registro, em detrimento de outras abordagens que poderiam ampliar o potencial das informações gerenciais;
- b) Inexistência de práticas de controle de custos da unidade e pessoal qualificado impede os gestores de conhecer de fato o quanto suas respectivas ações custam para o município, pois o sistema contábil existente permite apurar somente o custo dos programas e o custo geral da unidade.

Mesmo com estas limitações considera-se que os objetivos deste estudo foi alcançado, bem como sua especificidade de demonstrar os custos incorridos com pessoal na prestação de serviço público de educação pelo município de Rondonópolis-MT. Para se chegar à valoração do referido custo foram utilizados os dados do sistema contábil, aplicando o método de custeio absorção.

Alguns aspectos do processo de modernização, informatização e transparência da administração pública, amparados na Lei de Responsabilidade Fiscal, tem definido os padrões dos procedimentos contábeis, isso pode vir a favorecer a implantação de sistemas de custeio e a construção de uma cultura de avaliação de resultados, através de exigências dos órgãos de controle e a própria sociedade. A esta realidade temos o exemplo a atuação do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso – TCE, órgão ao criar o Programa de Desenvolvimento Integrado – PDI, que tem como objetivo otimizar a aplicação dos recursos públicos, em benefício da sociedade.

Por fim, compreende-se que o controle de custo na gestão pública é fator determinante para diminuir a exclusão social, decorrentes dos desperdícios e desvio das verbas públicas, mas atrelada a esta necessidade está a variável política, que tem seus próprios fundamentos.

### **Referências**

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, Ano 50, n. 1, p. 37-63, jan – mar, 1999.

BRASIL – **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Leis/L4320.html>. Acesso em 23 junho 2012.

BRASIL. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências**. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Decretos/D200.html>. Acesso em 27 junho 2012.

BRASIL. Lei nº 4320/64, de 17 de março de 1964 – **Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Leis/L4320.html>. Acesso em 23 junho 2012.

BRASIL. Lei nº 8609 de 13 de julho de 1990. **Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências**. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Leis/L8069.html>. Acesso em 27 junho 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Leis/L101.html>. Acesso em 23 junho 2012.

BRASIL. Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. **Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 10 de março de 2011.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial**, 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1995.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resoluções**. 2014. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em 30 mai. 2015.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.35, n.3, p.20-29, maio/junho 1995.

LEAL, João Paulo. Custo na administração pública e inclusão social. **IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Gramado – RS de 13 a 15 de agosto de 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: Enap, 2002.

MACHADO, N. [et al.]. **GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público**: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, N. e HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública** — Rio de Janeiro 44(4):791-820, Jul./ago. 2010.

MACHADO-da-SILVA, C. L. e VIZEU, F. Análise institucional de práticas formais de estratégia. **Revista de Administração de Empresas** – 44 (4), Out/Dez. 2007.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Finanças). São Paulo (SP): Universidade de São Paulo.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VIANA FILHO, José Ribeiro. **A utilização de sistemas de custos nas entidades hospitalares integrantes da Associação dos Hospitais da Paraíba, na cidade de João Pessoa**. 136 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis – área de finanças contábeis da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2001.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.