

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS
MISSÕES – URI *CAMPUS* DE SANTO ÂNGELO – RS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – DCSA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO – *STRICTO SENSU*
MESTRADO EM GESTÃO ESTRATÉGICA DAS ORGANIZAÇÕES**

CARLOS ALBERTO MENEGHETTI

**SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS PARA AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL NA ÁREA DA EDUCAÇÃO**

Santo Ângelo

2016

CARLOS ALBERTO MENEGHETTI

**SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS PARA AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL NA ÁREA DA EDUCAÇÃO**

**Dissertação de Mestrado em Gestão
Estratégica de Organizações para obtenção do
título de Mestre na Universidade Regional
Integrada do Alto Uruguai e Missões – URI,
Campus Santo Ângelo, na área de
concentração de Gestão de Organizações e
Desenvolvimento**

Orientador: Prof. Dr. Vilmar Antônio Boff

Santo Ângelo

2016

M541s Meneghetti, Carlos Alberto
Sistema de gestão de custos para avaliação da
administração pública municipal na área da educação / Carlos
Alberto Meneghetti. – Santo Ângelo : URI, 2016.

147 f. :il. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado) – Universidade Regional
Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Santo
Ângelo. – Programa de Pós-Graduação em Gestão Estratégica
de Organizações, 2016.

1. Administração pública municipal 2. Custos públicos 3.
Avaliação de desempenho I. Título.

CDU: 657.4:35

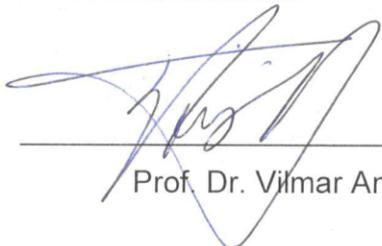
Responsável pela catalogação: Fernanda Ribeiro Paz - CRB 10 / 1720

CARLOS ALBERTO MENEGHETTI

SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS PARA AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL NA ÁREA DA EDUCAÇÃO

Dissertação submetida à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Gestão Estratégica de Organizações – PPGGEO – Mestrado Profissional da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Campus de Santo Ângelo – RS, como parte dos requisitos necessários à obtenção do Grau de Mestre em Gestão Estratégica de Organizações, Área de Concentração: Gestão de Organizações e Desenvolvimento; Linha de Pesquisa: Inovação, Organização Social e Desenvolvimento.

Banca Examinadora:



Prof. Dr. Vilmar Antônio Boff, Doutor em Desenvolvimento Regional
Orientador/Presidente



Prof. Dr. Cesar Eduardo Stevens Kroetz, Doutor em Contabilidade e Finanças
Examinador Externo



Prof. Dr. Martinho Luís Kelm, Doutor em Engenharia de Produção
Examinador Externo



Profa. Dra. Neusa Maria da Costa Gonçalves Salla, Doutora em Ciências Contábeis
e Administração
Examinadora Interna

Santo Ângelo (RS), 14 de Outubro de 2016.

RESUMO

A presente dissertação realiza a discussão dos procedimentos teóricos e técnicos, referentes à estipulação e mensuração dos gastos públicos nas administrações municipais, a partir da estruturação de um sistema de gestão de custos capaz de avaliar os desempenhos de eficiência, eficácia e economicidade, bem como, auxiliar o processo de tomada de decisões pelos gestores públicos. Para a consecução dos propósitos apresentados, o estudo realiza o levantamento dos dados e das informações necessárias à evidência do processo de prestação dos serviços e atividades vinculadas à área de educação, tomando-se como caso de estudo uma Prefeitura Municipal, especificamente a sua Secretaria de Educação, mediante a análise dos gastos realizados no ano de 2015, apuração dos indicadores de desempenho ou *performance* e estabelecimento do diagnóstico econômico e financeiro. Na procura desses resultados, metodologicamente a pesquisa quanto à natureza, classifica-se em aplicada por sua contribuição de forma imediata ao contexto trabalhado, sendo classificada também, quanto aos objetivos em exploratória e descritiva e tendo ainda, como procedimentos técnicos, o desenvolvimento da pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e o estudo de caso. A análise dos indicadores de viabilidade econômica, calculados a partir da avaliação do sistema educacional pelo método de desenvolvimento do demonstrativo do resultado econômico projetado, se mostraram ineficientes e não atendentes ao princípio da economicidade. Entretanto, se mostraram eficientes e obedientes aos limites da economicidade, quando a avaliação das atividades educacionais praticadas no município em epígrafe, foram realizadas pela vertente da análise e viabilidade financeira. Cabe ressaltar, ter sido inviável a mensuração das atividades em educação pelos indicadores da eficácia nas condições propostas, tendo em vista, a falta de informações subsidiadoras para sua estipulação. Assim sendo, as informações e os resultados gerados, a partir da estruturação de um sistema de custos vinculados à área educacional denominado MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos, configura-se em importante instrumento de apoio deliberativo aos gestores públicos, especialmente na qualificação e rigor do gasto público, associado à imprescindível e necessária transparência e prestação de contas à sociedade.

Palavras-chave: Custos públicos. Avaliação de desempenho. Administração pública municipal.

ABSTRACT

The following thesis discusses over the theoretical and technical procedures related to the stipulation and measurement of public expenses at municipal administrations, starting structuring a cost management system that it is able to evaluate how, efficiency, effectiveness and economic viability perform, as well, helping with the decision making process by the public administrators. To the goals attainment, the present study will survey the data and information needed to disclosure the process of service provision and activities related with the education field, taking as case study a City Hall, specifically, the Department of Education, performing an expanse analysis over the data of the 2015 fiscal year, calculating the performance indicators and the establishment of an economic and financial diagnostic. In the pursue of these data, the methodologically nature of the research, it has been classified as applied by the immediate contribution on the working field, being classified also, as exploratory and descriptive by the goals and also using the technical procedures as bibliographical research, documentary research and a study case. The economic viability indicators analysis was calculated from the education system evaluations using as method the statement of projected economic results. However, they were efficient and obedient to the boundaries of the economic viability, the educational activities used in the municipal mot, were carried out by the present analysis and financial viability. It is worth mentioning, that should be impractical measuring the educational activity by the efficiency indicators on the proposed environmental conditions, considering the lack of subsidized information for its stipulation. By then, the information and the results generated from the structuration of a cost system related to the educational area was named PEMM – Public Expense Management Module, it sets up an important tool to support decision-making process to public managers, specifically, in the qualification and in the accuracy demanded by the public expenses, associated to the indispensable transparency needed on the accountability to society.

Key-words: Public expenses. Performance evaluation. Municipal public management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo evolutivo de dados, informação e conhecimento.	23
Figura 2 - Exemplos da aplicação da contabilidade.	32
Figura 3 - Campo de aplicação da contabilidade pública.	35
Figura 4 - Estruturação parcial das terminologias utilizadas na contabilidade de custos.....	42
Figura 5 - Visualização do ponto de equilíbrio.....	43
Figura 6 - Estruturação de um sistema de custos públicos.	50
Figura 7 - Triangulação de dados.....	58
Figura 8 - Abordagem indutiva versus abordagem dedutiva.	60
Figura 9 - O processo de pesquisa a partir da metodologia implementada.	65
Figura 10 - Localização de Tuparendi dentro do estado do Rio Grande do Sul.....	69
Figura 11 - Estrutura organizacional da secretaria de educação.	72
Figura 12 - Esquematização da coleta de dados.	73
Figura 13 - Fluxo dos gastos incorridos em educação.	77
Figura 14 - Esquema básico do comportamento do método de custeio direto.....	79
Figura 15 - Esquema básico do comportamento do método de custeamento ABC. .	79
Figura 16 - Esquema básico comportamental do método de custeamento combinado ou integrado.	79
Figura 17 - Estrutura dos métodos de custeio integrados aplicados para apropriação dos gastos em educação.	80
Figura 18 - Cadastro inicial de dados no MGCP.	121
Figura 19 - Dados gerais e econômicos do MGCP.	123
Figura 20 - Apropriação das variações patrimoniais diminutivas (VPD's).	124
Figura 21 - Distribuição dos gastos totais pelos respectivos centros de custos.....	125

Figura 22 - Apropriação dos gastos diretos e indiretos pelos respectivos centros de custos.....	126
Figura 23 - Apropriação dos gastos diretos e indiretos pelas respectivas atividades e/ou serviços prestados em educação nos ensinos fundamental, infantil e de forma conjugada.....	128
Figura 24 - Apuração de indicadores em educação pelos tipos de serviços e/ou atividades pelos tipos de ensinos fundamental, infantil e de forma integrada.....	130
Figura 25 - Demonstrativo do resultado econômico.....	131
Figura 26 - Fluxo de caixa simplificado.....	132

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Gastos em educação por rubricas vinculadas aos centros de custos.	90
Gráfico 2 - Gastos percentuais em educação por rubricas vinculadas aos centros de custos.	90
Gráfico 3 - Gastos percentuais em educação por rubricas vinculadas aos centros de custos.	92
Gráfico 4 - Desmembramento dos gastos em educação no centro de custo temático.	95
Gráfico 5 - Gastos por rubricas no ensino fundamental em percentual.	96
Gráfico 6 - Gastos por rubricas no ensino infantil em percentual.	97
Gráfico 7 - Gastos no ensino fundamental por rubricas e atividades em percentual.	102
Gráfico 8 - Gastos no ensino infantil por rubricas e atividades em percentual.	104
Gráfico 9 - Gastos nos ensinos fundamental e infantil por rubricas e atividades em percentual.	106
Gráfico 10 - Comparativo entre os gastos realizados nos ensinos fundamental e infantil por rubricas e atividades em percentual.	107
Gráfico 11 - Consumos mensais médios por atividades relacionados aos tipos de ensinos.	110
Gráfico 12 - Resultado auferido nos ensinos fundamental e infantil no ano de 2015.	113
Gráfico 13 - Resultados por centros de custos em educação em termos absolutos.	125
Gráfico 14 - Resultados por centros de custos em educação em termos relativos.	126
Gráfico 15 - Resultados dos gastos por centros de custos diretos e indiretos no ensino fundamental.	127

Gráfico 16 - Resultados dos gastos por centros de custos diretos e indiretos no ensino infantil.	127
Gráfico 17 - Resultados dos gastos por serviços no ensino fundamental.	129
Gráfico 18 - Resultados dos gastos por serviços no ensino infantil.	129
Gráfico 19 - Resultados dos gastos por serviços nos ensinos fundamental e infantil.	129

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Funcionamento e aplicação das técnicas utilizadas para a coleta de dados.	63
Quadro 2 - Implementação do método tradicional da categoria classificada como não-probabilística.	63
Quadro 3 - Estruturação das variações patrimoniais diminutivas.	82
Quadro 4 - Fluxo de caixa projetado para o ano de 2015.	116
Quadro 5 - Extrato dos conceitos básicos segundo NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público.	122

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Estruturação dos gastos em educação no ano de 2015.	88
Tabela 2 - Estruturação dos gastos em educação no ano de 2015 em percentual, por centros de custos.	92
Tabela 3 - Alocação dos gastos em educação ao centro de custo temático.	94
Tabela 4 - Representação dos gastos diretos e indiretos por rubricas no centro de custo temático.	98
Tabela 5 - Gastos no ensino fundamental pelas atividades e/ou serviços.	100
Tabela 6 - Gastos no ensino infantil pelas atividades e/ou serviços.	103
Tabela 7 - Gastos no ensino fundamental e infantil pelas atividades e/ou serviços.	105
Tabela 8 - Indicadores de desempenho.	108
Tabela 9 - Demonstrativo do resultado econômico projetado.	112
Tabela 10 - Receita incremental para obtenção do ponto de equilíbrio.	114

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing)

CC - Centro de Custo

CC's - Centros de Custos

CF - Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CI - Custo Indireto

CI's - Custos Indiretos

DCSA - Departamento de Ciências Sociais Aplicadas

DFC - Demonstrativo do Fluxo de Caixa

DRE - Demonstrativo do Resultado Econômico

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IDH - Índice de Desenvolvimento Humano

IPSASB - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
(International Public Sector Accounting Standards Board)

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos

NBC T - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

ONU - Organização das Nações Unidas

PE - Ponto de Equilíbrio

PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

Q - Quantidade

RKW - Rateio por Redução Escalar (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)

RGPS - Regime Geral da Previdência Social

RPPS - Regime Próprio da Previdência Social

RS - Rio Grande do Sul

TCE/RS - Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

TCU - Tribunal de Contas da União

URI - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões

VPD - Variação Patrimonial Diminutiva

VPD's - Variações Patrimoniais Diminutivas

\$ - Unidade Monetária

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1 REVISÃO DA LITERATURA	20
1.1 DADOS, INFORMAÇÃO, CONHECIMENTO E SISTEMA DE INFORMAÇÃO ..	
.....	20
1.1.1 Dados	21
1.1.2 Informação.....	21
1.1.3 Conhecimento	22
1.1.4 Sistema de informação.....	23
1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	25
1.2.1 Conceituação de administração pública.....	25
1.2.2 Serviços na administração pública	26
1.2.3 Gestão para resultados na administração pública	28
1.3 CONTABILIDADE, CONTABILIDADE PÚBLICA, CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	30
1.3.1 Contabilidade geral ou financeira	30
1.3.2 Contabilidade pública.....	32
1.3.3 Custos aplicados ao setor público.....	36
1.3.3.1 Terminologia adotada em custos aplicáveis ao setor público	37
1.3.3.2 Apropriação dos custos aplicados ao setor público	46
1.3.4 Avaliação de desempenho	50
2 METODOLOGIA	53
2.1 CLASSIFICAÇÃO DO ESTUDO.....	54
2.1.1 Quanto a sua natureza.....	54
2.1.2 Quanto aos seus objetivos	55
2.1.2.1 Pesquisa exploratória	55
2.1.2.2 Pesquisa descritiva	55
2.1.3 Quanto aos seus procedimentos técnicos	56
2.1.3.1 Pesquisa bibliográfica	56
2.1.3.2 Pesquisa documental.....	57
2.1.3.3 Estudo de caso	58
2.1.4 Quanto ao ponto de vista na forma de abordagem.....	59
2.1.5 Critérios da coleta de dados	60
2.1.5.1 A pesquisa documental.....	60
2.1.5.2 A observação.....	61
2.1.5.3 A análise de conteúdo	62
2.1.6 Critérios de análise dos dados	64
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	66
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	67

3.2	AS LIMITAÇÕES ESPACIAL E TEMPORAL DO ESTUDO.....	67
3.2.1	O estudo no espaço.....	68
3.2.1.1	<i>O Município de Tuparendi-RS.....</i>	68
3.2.1.2	<i>A administração pública municipal.....</i>	69
3.2.1.3	<i>A secretaria de educação municipal.....</i>	70
3.2.2	A coleta dos dados.....	73
3.3	O PROCESSO DE PRESTAÇÃO DAS ATIVIDADES EM EDUCAÇÃO.....	74
3.4	OS GASTOS INCORRIDOS NAS ATIVIDADES EDUCACIONAIS.....	75
3.4.1	O sistema de acumulação de custos.....	76
3.4.2	Os métodos de custeio aplicados para alocação dos custos.....	77
3.4.3	A identificação e mensuração dos gastos em educação.....	81
3.4.3.1	<i>Considerações preliminares.....</i>	81
3.4.3.2	<i>Direcionadores de custos utilizados.....</i>	86
3.4.3.3	<i>Gastos em educação no município estudado.....</i>	87
3.4.3.4	<i>Gastos em educação apropriados ao centro de custo temático do município.....</i>	92
3.4.3.5	<i>Gastos em educação apropriados por tipos de serviços prestados nos centros de custos temáticos.....</i>	98
3.5	INDICADORES DE DESEMPENHO E DIAGNÓSTICO DO RESULTADO ECONÔMICO E FINANCEIRO DAS ATIVIDADES EM EDUCAÇÃO.....	107
3.5.1	Indicadores de desempenho.....	108
3.5.2	Resultados econômicos e financeiros.....	110
4	O PRODUTO MGCP – MÓDULO GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS.....	117
4.1	DIRETRIZES GERAIS.....	117
4.2	CONCEITO DO SISTEMA MGCP – MÓDULO GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS.....	118
4.3	FUNÇÕES.....	118
4.4	CAMPO DE APLICAÇÃO.....	119
4.5	FINALIDADE.....	119
4.6	ESTRUTURA DO SISTEMA MGCP – MÓDULO GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS.....	120
4.6.1	Tutorial de utilização do módulo MGCP.....	120
4.6.1.1	<i>Cadastro.....</i>	120
4.6.1.2	<i>Conceitos NBC T 16.11.....</i>	122
4.6.1.3	<i>Dados gerais e econômicos.....</i>	122
4.6.1.4	<i>Variações patrimoniais diminutivas – VPD's.....</i>	123
4.6.1.5	<i>Resultados por centros de custos.....</i>	124
4.6.1.6	<i>Rastreamento e apropriação dos custos indiretos pelos centros de custos.....</i>	126
4.6.1.7	<i>Alocação, rastreamento dos custos diretos e indiretos pelas atividades e/ou serviços prestados em educação.....</i>	127
4.6.1.8	<i>Indicadores de desempenho.....</i>	129
4.6.1.9	<i>Demonstrativo do resultado econômico projetado (DRE).....</i>	130
4.6.1.10	<i>Fluxo de caixa.....</i>	131
4.6.1.11	<i>Atos conclusivos do MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos.....</i>	132
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	133
	REFERÊNCIAS.....	138
	APÊNDICE A.....	145

INTRODUÇÃO

Houve um tempo, nem tão longínquo assim, em que os dados, as informações e a própria gestão dos entes públicos eram sigilosas, confidenciais, ou seja, guardadas a sete chaves em legítimas caixas-pretas. Entretanto, daquele tempo para cá, muita coisa mudou. Vivenciou-se um período evolutivo com a consecução de diversos mecanismos de controle, processos de prestação de contas e transparência na administração pública. Atualmente, pouquíssimas informações e atos são ditos confidenciais e/ou sigilosos na administração pública. Talvez, tão somente, uns e outros ligados às áreas da segurança e os extremamente estratégicos aos governos.

Contudo, é interessante notar, que as administrações públicas (brasileiras e estrangeiras), ainda vêm passando por importantes e profundas transformações. Trata-se de processos progressivos caracterizados por modificações sistemáticas de cultura e gestão, com gradativa migração para modelos efetivos de gerir estrategicamente a coisa pública.

Nesse sentido, quando se pensa em mudanças a nível mundial, percebe-se que estas foram exercidas principalmente pela crise de um modelo de desenvolvimento alicerçado no financiamento, regulamentação e controle quase que absoluto do Estado. Já, em âmbito brasileiro, as transformações originaram-se ainda, pela democratização advinda do final da década de 1980, pela expansão dos direitos sociais, propiciada pela Constituição Federal de 1988, pela “escassez de recursos” frente a pressões populares de se fazer mais com menos e, também pelos reflexos oriundos da globalização como mola propulsora do acesso à informação, ao conhecimento, a novas tecnologias e a busca de ações planejadas e transparentes. Assim sendo, tais circunstâncias passaram a exigir cada vez mais dos gestores

públicos, capacidade e profissionalismo na administração da coisa pública, com a busca incessante da gestão estratégica para resultados.

Corroboraram ainda, para o processo evolutivo das administrações públicas brasileiras, a incisão da Lei 4.320/64 como legislação precursora na previsão da utilização de custos públicos, só que de uma forma muito precária e restrita a tão somente, serviços públicos industriais. Agrega-se ainda, ao ditame anterior, agora de maneira bastante incisiva e efetiva, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000), ao estabelecer o desenvolvimento e aplicação de custos em organizações governamentais como forma de avaliação e acompanhamento da gestão pública. Contudo, apesar dos mais diversos avanços e instrumentos normatizadores, a operacionalidade e efetividade na utilização de um sistema de gestão de custos como ferramenta gerencial estratégica, ainda passa por longe, ou seja, mostra-se inoperante e ineficaz no cotidiano das organizações públicas, posição esta, em consonância com Mauss e Souza (2008). Tal situação se deve, principalmente, as enormes dificuldades geradas no estabelecimento de um modelo que demonstre a sua eficiência, eficácia e resultado econômico das atividades públicas, alinhado as especificidades, as ações e aos programas governamentais.

Entretanto, a importância da implantação de novas e diversas normalizações, aplicáveis ao setor público, não reside tão somente no fato de legislar fatos e ações, mas também, no estímulo à mudança da cultura governamental e na busca de posturas e condutas condizentes a uma gestão estratégica baseada em resultados. Esta nova concepção de administração pública e em especial de gerir a máquina pública de maneira planejada e transparente, passa pela aplicação de forma imediata de técnicas e ferramentas como a propiciada pela contabilidade de custos aplicável ao setor público. Passa ainda, por ações que priorizem a efetiva mensuração dos gastos públicos, apuração de indicadores e parâmetros, tanto de comparabilidade, quanto de economicidade, eficiência e eficácia, fomentando ainda mais, um conglomerado de informações necessárias e úteis aos administradores públicos para a tomada de decisões. Assim, aos poucos se consolida a quebra e a transformação de paradigmas sobre a importância e o papel do Estado na vida dos cidadãos, como gerenciador de recursos públicos.

Considerando às disposições anteriormente apresentadas e tendo como objetivo geral do presente estudo, a estruturação de um sistema de gestão de custos que possibilite avaliar o desempenho econômico e financeiro da administração pública municipal na área de educação, definiu-se a instituição pública municipal com a estipulação do ambiente específico a ser trabalhado, ou seja, o objeto de estudo. Dentro da mesma linha, procurando relacionar-se com a visão geral e específica do tema e com seus procedimentos práticos, dentro de uma realidade que exprima o que se pretende executar, fazendo com que o foco de estudo não seja desvirtuado ou perdido, adotou-se como objetivos específicos, o estabelecimento das variáveis impactantes nos gastos em educação no âmbito da organização estudada, a estimação dos valores de oportunidade auferidos a preço de mercado dos serviços prestados ou postos à disposição da população e a proposição de estruturação de um sistema de custos que possibilite a demonstração do grau de eficiência, eficácia e economicidade dos serviços públicos em educação, pela instituição alvo do presente estudo.

Os objetivos geral e específicos mencionados acima, visam à resolução de uma problemática com abrangência limitada, que se prende a um determinado assunto vinculado e relacionado a um tema. Para Vergara (2014), se a definição de forma adequada do problema, por si só, não garante o sucesso de determinada produção científica, com certeza a formulação inadequada, permeia seu fracasso. Assim, fez surgir a seguinte indagação como problema do estudo e que teve que ser solucionado: como um sistema de gestão de custos possibilita a análise do grau de desempenho econômico e financeiro da administração pública municipal na área de educação?

Face ao exposto e para fazer frente a uma lacuna de procedimentos teóricos e aplicados (operacionais) na administração pública, em especial na municipal, é evidente a necessidade de estruturação de um sistema de gestão de custos como mediador do desempenho e auxiliar na tomada de decisões, o que é também ratificado por Machado *et. al.* (2012). Um sistema que apresente ainda, resultados de forma clara e objetiva quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos gastos públicos como fomentadores de produtos e serviços postos à disposição da população com o intuito de atendimento de suas necessidades essenciais e primordiais. Dentro dessa ótica se fez surgir o sistema MGCP - Módulo de Gestão de

Custos Públicos como parte integrante, estruturada e organizada de uma metodologia vinculada à contabilidade de custos públicos.

Ainda, a organização do presente estudo está posta em capítulos, onde no primeiro encontra-se a fundamentação ou embasamento teórico ao qual fornece a sustentação e avaliação do caráter científico investigativo a partir da literatura mencionada. Na sequência, o segundo capítulo enfoca a metodologia como minuciosa explicação das exatas e detalhadas ações desenvolvidas como método, técnica ou caminho a ser perseguido pelo trabalho. Em seguida, o terceiro capítulo intitulado como apresentação e análise dos resultados é direcionado a avaliação de desempenho da administração pública municipal, vinculada à área educacional, mediante a estruturação e desenvolvimento de um sistema de custos públicos, como instrumento de medição, controle e ferramenta de apoio ao processo de tomada de decisões. A última parte é finalizada com a apresentação da estruturação do MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos, como produto finalístico ao presente estudo.

Dessa forma, este trabalho organizar-se-á como contribuição quanto às questões de desenvolvimento de um sistema de gestão de custos, junto à administração pública municipal, como ferramenta que permeia e oferece recursos capazes de estabelecer padrões e medidas do valor justo do serviço público ofertado ou postos à disposição da população e de sua qualidade, auxiliando no processo decisório. Trata-se de um instrumento voltado ao desenvolvimento de um estágio de profissionalismo, quanto à utilização dos recursos públicos em lugar simplesmente do cumprimento de imposições legais, contudo sem menosprezar o caráter social do ente público.

Nesta contextualização, o tema intitulado de sistema de gestão de custos como ferramenta na busca de resultados, se torna cada vez mais relevante e efetivo, por ser de suma importância na tomada das contas públicas, nos processos de controle interno e externo, exercidos por órgãos regulamentadores e fiscalizadores da coisa pública, bem como, no exercício e implantação de uma gestão estratégica com controle social e transparência. Assim, custos é preponderante na implantação de um processo de gestão baseada em resultados por propiciar a avaliação, o estabelecimento de desempenho e o mérito das políticas públicas como um todo.

1 REVISÃO DA LITERATURA

O estudo e implementação de um sistema de gestão de custos aplicável à administração pública municipal, como ferramenta auxiliar no processo de tomada de decisões por parte dos administradores públicos, consiste num conjunto de informações que se caracterizam em conhecimentos capazes de evidenciar critérios, índices e/ou indicadores financeiros e econômicos oportunos, catalisadores de unidades de medida quanto à eficiência, eficácia e economicidade dos gastos públicos, assim como, a mensuração da real efetividade dos serviços realizados ou postos à disposição da população.

Então, de forma sucinta, para cumprir os objetivos quanto à estruturação de um sistema de gestão de custos aplicáveis à administração pública municipal, deve-se, primeiramente, responder a todos os questionamentos, referente à cadeia componente do processo de formação dos gastos públicos, isto é, o que envolve realmente realizar ou colocar à disposição da população os serviços públicos. Num momento seguinte, usando das informações obtidas, por meio de indicadores financeiros e econômicos, mediar o processo de gerenciamento e controle, contribuindo assim, para a formação de uma gestão baseado em resultados e ampliação consequentemente da transparência do setor público.

1.1 DADOS, INFORMAÇÃO, CONHECIMENTO E SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Os processos de tomada de decisões em instituições, sejam elas públicas ou privadas, passam por sistemas de processamento de dados. Entretanto, nem sempre esses sistemas estão estruturados e sistematizados, muitas das vezes estando dispersos ou fragmentados e armazenados a registros e processos mentais de indivíduos integrantes do corpo funcional das organizações. Destas situações, faz

surgir à necessidade imperiosa em se ter sistemas elaborados, capazes de disponibilizarem dados, informações e até mesmo conhecimento aos seus gestores, para o embasamento de suas decisões nos processos de tomada de decisões.

1.1.1 Dados

Os dados podem ser entendidos como elementos insignificantes se pensados e analisados de forma isolada, contudo, são essenciais como itens formadores e constituintes de um sistema de informações.

De acordo com Rezende (2012), o dado é um conjunto de letras, números ou dígitos que, tomado isoladamente, não transmite nenhum conhecimento, ou seja, não contém um significado claro.

Dado é “o registro puro, ainda não interpretado, analisado e processado” (PADOVEZE, 2009, p. 27).

Pode-se ainda conceituar dados, segundo Gil, Biancolino e Borges (2010) como registros estruturados de transações organizacionais, que criam a ilusão de exatidão científica, sem fornecer julgamento em interpretação para a tomada de decisão. Os dados devem ser avaliados em relação ao custo, velocidade de obtenção e capacidade de armazenamento da organização.

Por outro lado, para Almeida, Freitas e Souza (2011) o dado é entendido como registro sistemático referente a todo e qualquer evento, objeto ou pessoa, tal como o nome completo, endereço, cidade e estado natal, estado civil, graus de instrução, data do nascimento, data de admissão, número de filhos, salário, número de registro e muito mais.

Nessa acepção, fica evidente a importância dos dados que são gerados a partir de atividades e/ou serviços incursos nas organizações, como fonte primária e fomentadora de processos de informação e construção do conhecimento.

1.1.2 Informação

A informação é traduzida como um conjunto de dados postos de forma organizada e com determinado significado, podendo ser considerada quando efetiva e passível de interpretação, ou seja, quando contempla determinado grau de relevância e objetividade. Assim, é o agrupamento de um conjunto de dados com determinado objetivo.

“A informação é todo dado trabalhado ou tratado. Pode ser entendida como um dado com valor significativo atribuído ou agregado a ele e com um sentido natural e lógico para quem usa a informação” (REZENDE, 2012, p. 136).

Ainda, o mesmo autor comenta que:

As informações, para serem úteis para as decisões, devem conter as seguintes características ou premissas: possuem conteúdo único; exigem mais de duas palavras; sem generalizações; não são abstratas; sem verbos; e ainda, são diferentes de documentos, programas, arquivos ou correlatos (REZENDE, 2012, p. 136).

Para Gil, Biancolino e Borges (2010) a informação compreende o tratamento dos dados dotados de relevância e propósito, podendo ser entendido ainda, como todo dado trabalhado, útil, tratado, com valor significativo atribuído ou agregado a ele, e com sentido natural e lógico para quem a usa.

Estes mesmos autores, correspondem à informação a uma representação simbólica e formal de fatos ou ideias, sendo diretamente afetada pela rede de relações, no contexto em que se encontra inserida, que lhe dá significado.

1.1.3 Conhecimento

Atualmente, o capital, a mão de obra ou os recursos naturais deixaram de ser fundamentais para o desempenho das entidades, sendo este posto reivindicado pelo conhecimento. O conhecimento assim, é o mais importante recurso em todos os setores organizacionais atuais, possibilitando aos possuidores do melhor conjunto de informações, a alternativa de obtenção dos melhores resultados, sejam estes ligados ao setor público ou privado.

Fica evidente assim, que a maneira como o conhecimento é gerado e a sua qualidade se tornam essenciais como ferramentas competitivas nas organizações. Nesse sentido, o conhecimento é a informação mais precisa, possuindo um contexto e um significado, considerado e caracterizado como o conjunto das informações processadas pelos indivíduos, tendo a capacidade de difusão ou propagação, ou seja, ser compartilhável, transportável e substituível.

Conhecimento é “mais abrangente que o simples tratamento e uso da informação” (REZENDE; ABREU, 2013, p. 164 *apud* NOLAN, 1993).

Nas organizações públicas e privadas, o conhecimento tem grande importância na construção do processo de tomada de decisões. Dentro dessa ideia, entende Almeida, Freitas e Souza (2011) que o conhecimento é o conjunto total, incluindo cognição e habilidades, que os indivíduos utilizam para resolver problemas, incluindo tanto a teoria quanto a prática, as regras do dia a dia e instruções sobre como agir. Ainda, segundo estes mesmos autores, o conhecimento baseia-se em dados e informações, mas ao contrário deles, está sempre ligado a pessoas.

Assim, contrapondo a informação, o conhecimento está relacionado à crença e costumes, tendo como outro ponto de separação conceitual importante a relação do conhecimento com a interação, a ação, a atitude que visa alcançar uma finalidade específica, segundo Rodriguez (2013).

1.1.4 Sistema de informação

Um sistema de informações caracteriza-se pelo conjunto de elementos que se inter-relacionam, formando um todo a partir destes e devendo suplantá-los, com o objetivo de cumprir tarefas específicas e especializadas. O dado, a informação e o conhecimento, quando integrados e formadores de um sistema de informações, atendem de forma adequada às diversas situações e relativas peculiaridades, tornando-se assim, bases essenciais à tomada de decisões.

Dentro dessa visão, a figura 1 apresenta as diferentes concepções de dados no movimento de transformação para informação e esta última em conhecimento.

Figura 1 - Processo evolutivo de dados, informação e conhecimento.



Fonte: Adaptado de Rodriguez (2013).

Rezende (2012) contempla um sistema como um conjunto de partes integrantes entre si, integrando-se para atingir um objetivo ou resultado.

Padoveze define sistema de informação como,

[...] um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais (2009, p. 33).

Andrade (2015) defende que o setor público necessita de um sistema de informação que apoie a tomada de decisão para o gestor, proporcionando a certeza da decisão correta, não acometendo assim, lesão aos cofres públicos. São informações gerenciais que auferem o desempenho da administração e custo dos serviços públicos, evidenciando os resultados obtidos com a busca da eficiência, eficácia e economicidade.

Assim, sistema de informação é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.

Na concepção de Pereira e Fonseca (1997) os sistemas de informação são mecanismos de apoio à gestão, desenvolvidos com base na tecnologia da informação e com suporte da informática para funcionarem como condutores das informações que visam facilitar, agilizar e otimizar o processo decisório das organizações.

Para O'Brein e Marakas (2013), um sistema de informação (SI) pode ser qualquer combinação organizada de pessoas, hardware, software, redes de comunicação, recursos de dados e políticas e procedimentos que armazenam, restauram, transformam e disseminam informações em uma organização.

Na mesma linha de raciocínio Laudon e Laudon (2014) definem um sistema de informação (SI) tecnicamente como um conjunto de componentes inter-relacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle em uma organização.

Em suma, um sistema de informações a partir da aglomeração de dados pertinentes, tem como função e principal objetivo a geração de informações úteis, capazes de subsidiar o processo de tomada de decisões por parte dos gestores públicos, favorecendo assim, as melhorias necessárias em uma organização.

1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública brasileira estruturada como república federativa do Brasil tem sua organização político-administrativa compreendida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo todos autônomos entre si, conforme regulação constitucional (CF/1988 - art. 18).

A caracterização da administração pública ou administração governamental, como o conjunto dos atos de gestão, administração e gerenciamento da coisa pública nas esferas federal, estadual e municipal, tem como marco finalístico principal a prestação de serviços com qualidade, eficiência e economicidade de forma democrática no atendimento de demandas que legalmente lhe são requeridas e impostas pela sociedade, tudo em benefício da cidadania e da dignidade da pessoa humana.

1.2.1 Conceituação de administração pública

As conceituações de administração pública originaram-se em sua grande maioria de teóricos e juristas vinculados ao direito administrativo, onde são atribuídas diversidade de sentidos, amplitude e complexidade a própria expressão, devido aos diferentes campos em que é desenvolvida a atividade administrativa.

[...] a Administração Pública, num sentido amplo, designa o conjunto de serviços e entidades incumbidos de concretizar as atividades administrativas, ou seja, da execução das decisões políticas e legislativas. Assim, a Administração Pública tem como propósito a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito dos três níveis de governo: federal, estadual ou municipal, segundo preceitos de Direito e da Moral, visando o bem comum (PEREIRA, 2010, p. 62).

Ainda, segundo Pereira (2010), administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. A administração não pratica atos de governo; pratica, tão somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, segundo competência do órgão e de seus agentes.

Por sua vez, para Costin (2010) uma definição operacional passa pelo conjunto de órgãos, funcionários e procedimentos utilizados pelos três poderes (executivo, legislativo e judiciário) que integram o Estado, para realizar suas funções econômicas e os papéis que a sociedade lhe atribui no momento em consideração.

Assim, não se confunde com a função administrativa, uma vez que administração pública é bem mais ampla e se refere ao Estado como um todo.

Segundo Modesto (2000) reger na administração pública prestadora de serviços, constitutiva, não basta ao administrador atuar de forma legal e neutra, é fundamental que atue com eficiência, com rendimento, maximizando recursos e produzindo resultados satisfatórios.

O mesmo autor explica que a administração pública tem a obrigação de atuação eficiente, o que em termos simplificados impõe a ação idônea (eficaz), ação econômica (otimizada) e ação satisfatória (dotada de qualidade).

A definição trazida por Meirelles (2009) para administração pública é como sendo, o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado, ou por ele assumidos, em benefício da coletividade.

Já, para Oliveira (2014), administração pública é o processo estruturado de planejamento, organização, execução, avaliação e aprimoramento das atividades da instituição pública no direcionamento para atender às necessidades e expectativas da comunidade, visando ao bem comum.

1.2.2 Serviços na administração pública

Assim, como existe certa dificuldade para a definição do que vem a ser Administração Pública, existem estas mesmas dificuldades e pelas mesmas motivações, para ser estabelecida a conceituação do que é efetivamente serviço e/ou atividade pública. Para Pereira (2010), o termo serviço ou atividade pública, tem na sua maioria as suas definições, derivadas da contribuição dos teóricos e juristas do Direito Administrativo, em função da forte tradição jurídica que envolve o estudo da administração pública brasileira.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, item 11 - os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigações de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o Estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado).

Outrossim, o entendimento de serviços públicos para Falcão, Guerra e Almeida (2013) é que estes apresentam elementos comuns às atividades de serviços públicos e vínculo orgânico com a administração pública com uma relação de dependência entre a atividade e a administração ou presença orgânica da administração, querendo dizer, a administração está vinculada a essa atividade, exercendo controle permanente sobre o executor do setor público; sua intervenção, portanto, é maior do que a aplicação de medidas decorrentes do poder de polícia, porque a administração pública é responsável pela atividade.

Nas palavras de Justen Filho (2005) o serviço público é uma atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental, destinada a pessoas indeterminadas e executada sob o regime de direito público.

Nessa linha de pensamento, Carvalho Filho (2006) define os serviços públicos sociais são os que o Estado executa para atender aos reclamos sociais básicos e representam ou uma atividade propiciadora de comodidade relevante, ou serviços assistenciais e protetivos. Enquadram-se nesses casos os serviços de assistência à criança e ao adolescente, assistência médica e hospitalar, assistência educacional, apoio a regiões menos favorecidas, assistência a comunidades carentes, etc.

A abrangência de serviço público para Meirelles (2000), é identificado como aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniência do Estado.

Para Bandeira de Mello (1987, p. 20), por sua vez, define o serviço público como sendo

toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestados pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público - portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais - instituído pelo Estado em favor de interesses que houver definido como próprios no sistema normativo. [...] a noção de serviço público há de se compor necessariamente de dois elementos: um deles, que é seu substrato material, consiste na prestação de utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados; o outro formal indispensável, que lhe dá justamente caráter de noção, consistente em um específico regime de Direito Público, isto é, "unidade normativa".

Na mesma linha de raciocínio, serviços na administração pública para Pereira (2012 *apud* Figueiredo 2008, p. 111) significa toda atividade material fornecida pelo Estado, ou por quem esteja a agir no exercício da função administrativa se houver permissão constitucional e legal para isso, com o fim de implementação de deveres consagrados constitucionalmente relacionados à utilidade pública, que deve ser concretizada, sob regime prevalente de Direito Público.

No entender de Paludo (2015), a excelência na prestação de serviços públicos corresponde ao grau máximo/ótimo dos serviços prestados – quase impossível de ser atingido –, no entanto, advoga-se ser possível e atribui-se aos programas de qualidade a missão de atingir essa excelência.

Assim, serviços na administração pública podem ser conceituados, como todo serviço realizado de forma direta ou indireta, ou ainda por seus delegados, sob o controle e normas estatais com a finalidade da conveniência do Estado ou para satisfazer as necessidades da sociedade.

1.2.3 Gestão para resultados na administração pública

A gestão para resultados na administração pública, não se baseia em tão somente estimar e formular indicadores ou buscar resultados que visam atender alguns poucos beneficiários da ação governamental.

Como processo de melhoria contínua e para a execução de serviços públicos cada vez mais eficientes, eficazes e efetivos, ou seja, a produção de mais com menos, foi criada a Lei da Transparência (Lei Complementar nº 131/2009), como forma de exercício do controle social e antídoto a corrupção das contas públicas. A referida lei alterou então, o art. 48, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), onde a transparência agora se faz através de três medidas, assim expostas:

Art. 48. [...]

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a

execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade [...].

De acordo com Martins e Marini (2010), a gestão para resultados significa ainda, a formulação de resoluções que atinjam de forma realista, desafiadora e sustentável a sociedade, alinhando arranjos de implementação englobando conjuntos de políticas, programas, projetos para alcança-la, além de envolver a construção de mecanismos de monitoramento e avaliação que promovam aprendizado, transparência e responsabilização.

Dentro desse mesmo entendimento, para Machado *et al.* a perspectiva da gestão baseada em resultado,

[...] propicia por uma análise da entidade, seu ambiente de atuação, os *stakeholders* que interagem na dinâmica organizacional e, especialmente, os usuários e clientes da entidade, com destaque para suas expectativas e demandas específicas (2012, p. 10).

Segundo os autores anteriores, os benefícios de um sistema de gestão baseado em resultado no setor público são os seguintes:

- a) favorecimento da *accountability* voltada ao público (usuário final dos bens e serviços);
- b) reforço da cultura da transparência no setor público;
- c) interligação, em um sistema único, de indicadores financeiros, indicadores físicos e indicadores de resultado e *performance*;
- d) foco nos impactos transformadores na sociedade, como decorrência das políticas públicas;
- e) aumento sistemático da eficiência no setor público;
- f) facilidade de interligação entre entidades do setor público para efetivação de uma rede de prestação de serviços públicos segundo uma perspectiva de eficiência.

Ainda, na visão de Machado *et al.* (2012, p. 240) "o termo resultado faz referência aos efeitos das atividades produzidos pela organização no atendimento ao planejamento e aos requisitos de seu modelo de gestão".

Nessa linha, a gestão orientada para resultados como a nova gerência pública, na concepção de Pereira (2012), tem procurado transladar a cultura de gestão orientada para resultados nas organizações do setor público mediante a implementação de algumas reformas estruturais na gestão, tendo como pilares de sustentação dessa nova gerência pública a participação cidadã e a transparência e medição de resultados.

O desafio atribuído à administração pública, segundo Oliveira (2015) no que tange ao esforço de incorporar o pensamento empreendedor da iniciativa privada tem suscitado intensos debates. Enquanto há os que resistem, defendendo que não faz sentido pensar em resultados ou empreendedorismo no setor público, outros reconhecem pontos comuns que corroboram a transposição das práticas de uma área do conhecimento para a outra.

Esse mesmo autor reconhece que atualmente, não é nenhuma surpresa que o tema *benchmarking* – técnica de análise comparativa oriunda do setor privado e que busca o aprimoramento das práticas que conduzem ao desempenho superior – é muito difundido e explorado, principalmente na indústria. Ainda que em menor intensidade, o tema nem estado cada vez mais presente no setor público, sobretudo com o surgimento da reforma gerencial.

1.3 CONTABILIDADE, CONTABILIDADE PÚBLICA, CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

1.3.1 Contabilidade geral ou financeira

A contabilidade é a ciência do controle econômico das entidades, definição estabelecida e publicada pelo estudioso frei italiano Fabio Besta (1891 – *La ragioneria*). Esta demarcação, ainda hoje, é considerada por grande parte dos estudiosos da área contábil, como a mais concisa, perfeita e ao mesmo tempo, abrangente conceito de contabilidade existente.

Segundo, Iudícibus, Marion e Faria (2009) a contabilidade financeira é a contabilidade geral, necessária a todas as empresas, fornecendo informações básicas aos seus usuários externos e é obrigatória conforme a legislação comercial.

Conforme Ferreira (2012) a palavra contabilidade deriva do latim *computare* (contar, computar, calcular), sendo a ciência que estuda o patrimônio do

ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, à exposição e à análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações.

Esse mesmo autor define a contabilidade prática como sendo aquela que envolve o uso de técnicas ou procedimentos por meio dos quais a contabilidade teórica e seus princípios são postos em prática. A contabilidade como prática compreende o registro das operações de uma entidade em livros mantidos com essa finalidade, com a função de controlar o patrimônio, com o objetivo de fornecer informações ao público interessado.

Para Marion (2009) a contabilidade como instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da instituição, pode ser estudada de modo geral ou em particular, quando aplicada em certo ramo de atividade ou setor da economia.

Nas palavras de Greco e Arend (2013) que os fins da contabilidade são o de assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas.

Crepaldi (2013), expressa que o campo de aplicação da contabilidade é o das entidades econômico-administrativas, também chamadas de *aziendas*. São aquelas que, para atingirem seus objetivos, sejam eles, econômicos ou sociais, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo, que pratica os atos de natureza econômica necessários a seus fins.

A aplicação da contabilidade passa pelo exercício em diversos ramos de atividade. Entre alguns exemplos, podem-se citar os ramos do comércio, indústria, bancos, hospitais, serviços em geral, seguros e o setor público, como pode ser visualizado na figura 2.

Figura 2 - Exemplos da aplicação da contabilidade.



Fonte: Adaptado de Marion (2009).

1.3.2 Contabilidade pública

A contabilidade pública como ramificação da contabilidade financeira, atualmente, passa por uma nova perspectiva quanto a sua estruturação, visando atender e adequar-se as determinações da nova disciplina doutrinária, do Conselho Federal de Contabilidade, da Secretaria do Tesouro Nacional e também, a convergência e harmonização às Normas Internacionais de Contabilidade, com a finalidade de interpretar o patrimônio público com transparência e confiabilidade das informações econômico-financeiras.

Nesse sentido, a contabilidade aplicada ao setor público tem sua estrutura calcada essencialmente: a) nas normas internacionais de contabilidade de contabilidade aplicadas ao setor público, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB, da Federação Internacional de Contadores (IFAC); b) nas normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC); c) na lei 4.320, de 17 de março de 1964 e; d) na Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000.

Para Mauss e Souza (2008) a contabilidade pública é também denominada contabilidade governamental, podendo ser conceituada como o ramo da contabilidade geral que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e

execução das entradas e saídas dos recursos públicos que afetam e fazem variar o patrimônio de uma entidade pública.

De acordo com Bezerra Filho (2014), contabilidade pública é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidade do setor público.

No entender de Carvalho e Ceccato (2014, p. 2)

a contabilidade pública é o ramo da ciência contábil que aplica os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos de gestão pública orçamentária, financeira, patrimonial, custos e de compensação, nos órgãos e entidades da administração pública direta e indireta abrangidas em seu campo de atuação, fornecendo informações úteis, tempestivas, compreensíveis e fidedignas aos seus usuários.

A norma NBC T 16.1 em seu item 3, define contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. A mesma norma estabelece que o setor público seja o espaço social de atuação de todas as entidades do setor público.

Ainda a mesma norma estabelece que o objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público e seu objetivo é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

No entender de Kohama (2014) a contabilidade pública, como uma das divisões da ciência contábil, tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de metodologia concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o sistema contábil público.

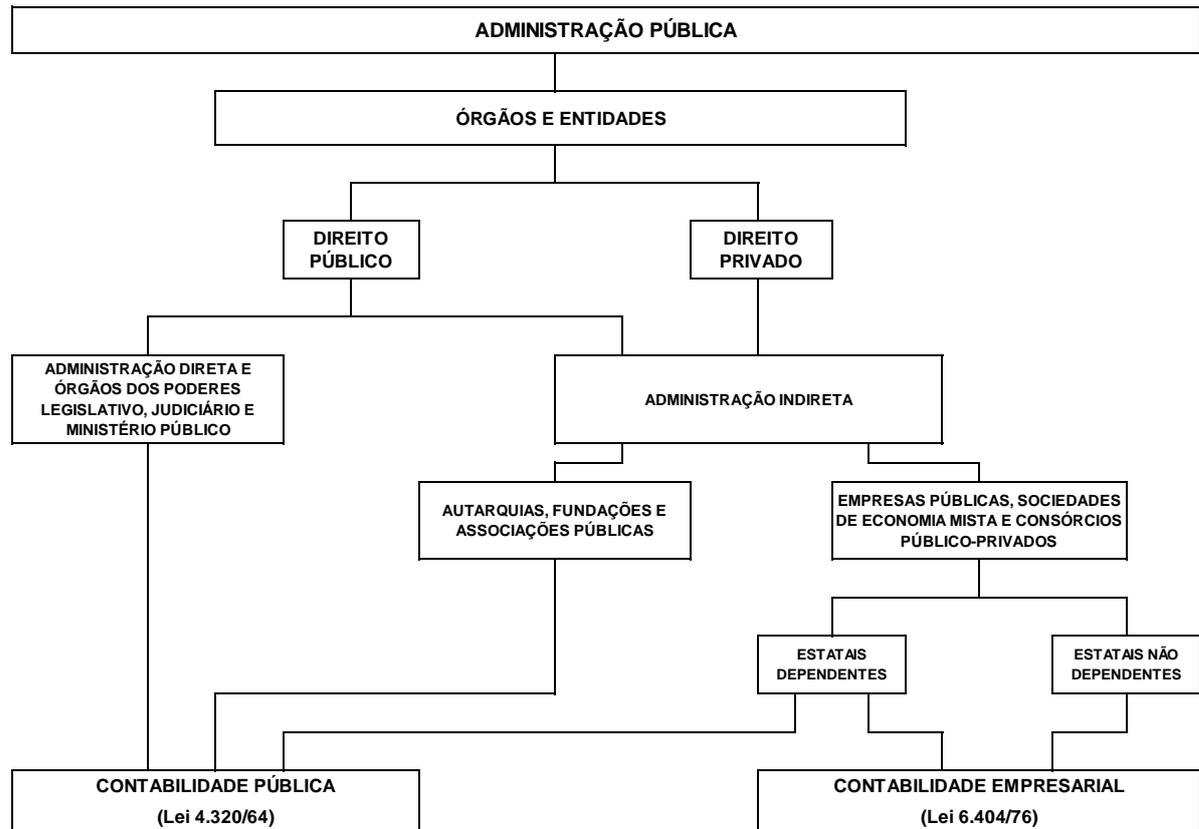
Para a NBC T 16.2, o sistema contábil público estrutura-se em subsistemas que são: subsistema de informações orçamentárias, patrimoniais, custos e de compensação.

A mesma norma estabelece que os subsistemas devam ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo, a subsidiar a administração pública sobre:

- a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b) avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- d) avaliação dos riscos e das contingências;
- e) conhecimento da composição e movimentação patrimonial.

Assim, para Rosa (2013) todos os órgãos e entidades, quando públicos que não estejam contemplados no orçamento de investimento, mas constam do orçamento fiscal e da seguridade social estão no campo de aplicação da contabilidade pública, sujeitando-se dessa forma, às normas vigentes das Leis 4.320/1964 e 6.404/1976, como demonstrado na figura 3.

Figura 3 - Campo de aplicação da contabilidade pública.



Fonte: Adaptado de Rosa (2013).

Dentro dessa ótica, destaca-se que devem seguir as normas contábeis aplicadas ao setor público todas as entidades governamentais, os serviços sociais, os conselhos profissionais, enfim quaisquer organizações ou entidades que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à administração pública, em consonância ao preceituado pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e ao dispositivo pertencente ao artigo 83 da Lei Federal nº 4.320/1964.

Vale ressaltar, que a contabilidade aplicável ao setor público, assim como a contabilidade geral ou financeira, utiliza-se para o registro dos acontecimentos verificados no patrimônio público, do princípio contábil do regime de competência. Nesse entender, Carvalho e Ceccato (2014) preceitua que, para obter-se a perfeita avaliação de todo o patrimônio e suas mutações, analisando os atos e fatos não apenas pela simples movimentação financeira, mas também sob o aspecto econômico, deve-se aplicar o regime de competência, motivo pelo qual este é o regime legalmente utilizado na contabilidade pública e na contabilidade privada.

1.3.3 Custos aplicados ao setor público

Custos aplicados ao setor público como ramificação da contabilidade pública discorrem sobre a base teórica e doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos para a coleta, classificação e avaliação dos fatos que modificam o patrimônio das entidades públicas.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, em especial, a Norma NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público em seu item 2, define custos aplicados ao setor público como sendo o sistema que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Segundo esta mesma norma ainda, em seu item 10, os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

É importante ressaltar que, um sistema de informação de custos do setor público é obrigatório em todas as entidades públicas, tendo como objetivos os requisitos de transparência, prestação de contas, valor da informação para fins gerenciais e a relevância para o interesse público sob o ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Para Figueiras (2015) em sua dissertação de mestrado apresentada junto à Universidade do Estado do Rio de Janeiro, a aplicação da contabilidade de custos no setor público é uma tentativa da administração de tornar a sua gestão mais clara para os contribuintes, mostrando-lhes onde e de que forma os recursos públicos são empregados, além de demonstrar a sua eficiência enquanto gestor.

Entretanto, o tema custos aplicados ao setor público quando trazido à tona, é oportuno salientar da real necessidade de adequação (adaptabilidade) à bibliografia que embasa a contabilidade de custos vinculada à área financeira (setor privado), ou seja, aquela que tem como fim a obtenção de lucros, para a área pública (sem fins lucrativos). Tal situação ocorre em função da escassez de referenciais teóricos específicos e pertinentes ao assunto custos aplicáveis ao setor público.

Neste contexto, a aplicação de um sistema de custos aplicados ao setor público implica numa série de quebra de paradigmas quanto à missão da

administração pública no papel de agente fomentador dos recursos públicos, aplicados e colocados à disposição da população (usuários). Assim, um sistema de custos aplicados ao setor público, tem por função processar e evidenciar os gastos realizados no processo de gestão dos recursos e do patrimônio público.

1.3.3.1 Terminologia adotada em custos aplicáveis ao setor público

A terminologia adotada no presente estudo, no quesito dos custos aplicáveis ao setor público, atende o estipulado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, em especial, a Norma NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, em sua integralidade. Para tanto, se faz necessário à análise de uma série de aspectos e termos conceituais, capazes de fundamentar um sistema de custos aplicados ao setor público.

1.3.3.1.1 Gastos

Gastos são traduzidos em consumos genéricos de recursos para a formação de bens e/ou serviços.

Martins (2010) define gasto como a compra de um produto ou serviço ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

E, para Ribeiro (2013) gasto é desembolso a vista ou a prazo para obtenção de bens e serviços, independentemente da destinação que esses bens ou serviços possam ter na entidade.

1.3.3.1.2 Investimentos

Os investimentos são gastos inicialmente e normalmente classificados como ativos e em função do tempo, vida útil ou outros critérios aceitos são integrados gradualmente ao grupo de custos ou de despesas da entidade.

Dessa forma, investimento é o “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”. (MARTINS, 2010, p. 25)

1.3.3.1.3 Custos e despesas

No cotidiano da vida das pessoas, os conceitos de custos e despesas por vezes se confundem, contudo, estes não são sinônimos, principalmente quando analisados sob o viés da contabilidade de custos, onde se apresentam de forma bastante distintas. Custos vinculam-se a um determinado produto ou serviço; as despesas se relacionam, basicamente, a gastos incorridos na área administrativa, comercialização e financeira com a finalidade de formação de receitas ou manutenção do próprio negócio.

Os gastos que podem ser relacionados diretamente ou indiretamente a um determinado produto e/ou serviço, realizado ou posto à disposição pela entidade aos seus usuários (consumidores), denominam-se custos. São compostos por materiais, mão de obra, utilizados de forma direta e objetiva, e ainda, por gastos ditos indiretos, ou seja, aqueles que necessitam de alguma forma de critério externo (rateio) para a sua mensuração.

Segundo Bomfim e Passarelli (2009, p. 49), definem custos como “gastos diretamente relacionados com a produção dos bens e serviços destinados, pela empresa, à comercialização”. Para Martins (2003, p. 25), “o custo é um gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

O custo para Cruz e Platt Neto (2007, p. 37), “é o gasto cuja expressão física, na forma de bem ou serviço, é consumido total ou parcialmente no processo de elaboração de um outro bem ou serviço”.

Ainda, para o mesmo autor, despesa é definida como bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

A definição de despesas proposta por Crepaldi (2010) é de que são gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, que provocam redução do patrimônio das entidades.

A despesa constitui-se de toda a saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, de acordo com Andrade (2012).

1.3.3.1.4 Custo da prestação de serviços, custo operacional e atividades

No entender de Perez Jr., Oliveira e Costa (2012) o custo dos serviços prestado, são os gastos incorridos no processo de prestação de serviços para que a entidade gere receita de prestação de serviços.

A NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público – item 9, define os custos da prestação de serviços como os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custos, ligados à prestação daquele serviço.

A mesma norma define o custo operacional como o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.

Para Mauss (2012), as atividades nas ações do governo têm como objetivo a manutenção da ação governamental, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à perpetuidade das ações governamentais.

1.3.3.1.5 Custos diretos e indiretos

Os custos diretos e indiretos são aqueles gastos que podem ser identificados e mensurados com precisão no primeiro caso, e não podem ser apresentados sem o auxílio de uma modalidade de rateio, método ou sistema de medição, ou ainda, são inviáveis pelos benefícios envolvidos, no segundo caso, aos produtos e serviços.

Para Merchede e Moreira (2011), custos diretos são os custos que podem ser diretamente apropriados a cada tipo de bem, entidade ou unidade administrativa no momento de sua ocorrência, isto é, estão ligados diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. Tais tipos de custo podem ser identificados, pois, com o departamento ou com o produto.

Custos diretos para Crepaldi (2010, p. 39), “são os custos que podemos apropriar diretamente aos produtos e variam com a quantidade produzida”. Os custos diretos ou primários para Perez Jr., Oliveira e Costa (2012), são os custos que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviço e valorizados com

relativa facilidade. Dessa forma, não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados. Os custos diretos na grande maioria das entidades, compõem-se de materiais e mão de obra.

De acordo com Marion (1996, p.61), custos indiretos “são aqueles necessários à produção, geralmente de mais de um produto, mas alocáveis arbitrariamente, através de um sistema de rateio, estimativas e outros meios”.

Agora para Merchede e Moreira (2011), o custo indireto é um custo comum a tipos diferentes de produtos ou serviços, sem que se possa segregar a parcela referente a cada um deles no momento de sua ocorrência. Tal separação é efetuada posteriormente, por meio de critérios especiais chamados de rateio.

1.3.3.1.6 Custos fixos e variáveis

Os custos fixos e variáveis são aqueles que são apropriados aos produtos e serviços, seguindo a concepção de existirem ou não atividades na organização. Os primeiros surgem independentemente da execução das atividades produtoras ou de serviços na entidade, sendo que, os segundos só irão existir na medida em que se realizem movimentos produtivos ou de serviços.

Dutra (2010) define custos fixos como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividade em períodos iguais.

Para Marion, custos fixos

... são aqueles que permanecem inalterados em termos físicos e de valor, independente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante. Geralmente são oriundos da posse de ativos e de capacidade ou estado de prontidão para produzir (MARION, 1996, p. 61).

Ainda, de acordo com Marion (1996, p.61) o custo variável “são aqueles que variam em proporção direta com o volume de produção ou área de plantio”.

Na visão de Koliver (2010) os custos variáveis estão relacionados com os portadores finais dos custos, particularmente considerados, ou seja, somente existem quando se produz algum produto ou serviço, seja ele destinado à venda ou não, e quando eles são vendidos.

1.3.3.1.7 Custo de transformação, custo total ou contábil e custo pleno ou integral

A combinação de maneiras variadas dos mais diversos tipos de gastos utilizados na produção de bens e serviços, faz surgir os chamados custos de transformação, custo total ou contábil e custo pleno ou integral.

Para Souza e Clemente (2011) o custo de transformação representa esforços da entidade, medido em valores monetários, para transformar a matéria prima em produto acabado. É constituído pelos custos de mão de obra direta (MOD) e pelos custos indiretos (CI's) e mede o valor agregado no processo de produção.

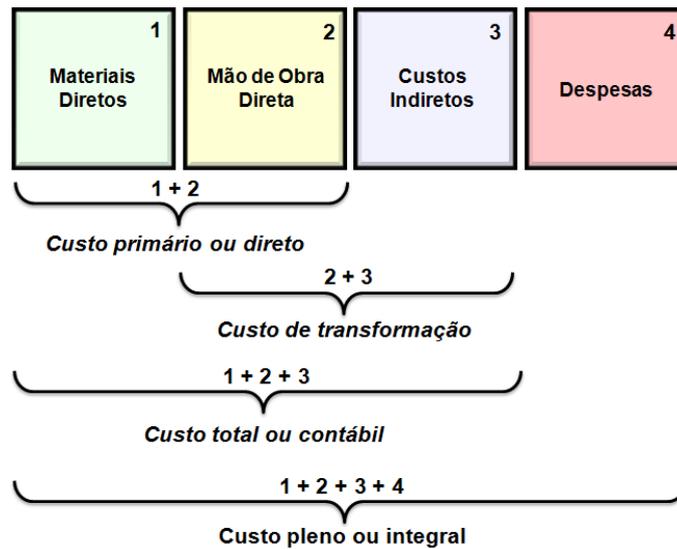
No mesmo entender para Dutra (2010) o custo de transformação é o total de recursos aplicados sobre o custo básico para transformá-lo em outro bem e é constituído pela mão de obra e custos indiretos. Ainda, para Guerreiro (2011) os custos de transformação incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta e a alocação sistemática de custos indiretos.

O custo total ou contábil representa a soma dos três elementos do custo: material direto, mão de obra e custos indiretos. São incorridos durante o processo de fabricação e incorporados aos estoques, no entender de Bruni e Famá (2010).

Ainda, para Bruni e Famá (2010) os custos plenos ou integrais correspondem à soma de todos os valores consumidos pela entidade para a elaboração do produto ou prestação do serviço, incluindo custos e despesas.

Sequencialmente, de forma didática tem-se uma visão geral da estruturação de determinados tipos de gastos, contemplados pela contabilidade de custos.

Figura 4 - Estruturação parcial das terminologias utilizadas na contabilidade de custos.



Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2010).

1.3.3.1.8 Receita econômica

A receita econômica, segundo a NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público – item 9, é definida como o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc.

Segundo, Mauss e Souza (2008) a receita ou receita de oportunidade econômica difere da receita financeira que existe no serviço público e que é originada da arrecadação dos impostos e transferências correntes e de capital que sustentam a prestação dos serviços públicos. Na concepção de Slomski (1996) a receita econômica de uma entidade pública resulta da multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelo número de serviços que a entidade tenha efetivamente executado.

1.3.3.1.9 Custo de oportunidade

O custo de oportunidade é o valor perdido em função da opção realizada de um determinado caminho em detrimento de outro, a partir de um processo de tomada de decisão.

O valor do benefício que se deixa de ganhar quando, no processo decisório, se toma um caminho em detrimento de outro, segundo Leone (2014) é definido como o custo de oportunidade.

Seguindo a NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público – item 9, custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada, relacionado à escolha adotada. Na mesma linha, para Bruni (2010) os custos de oportunidade representam os custos associados a uma alternativa abandonada ou preterida.

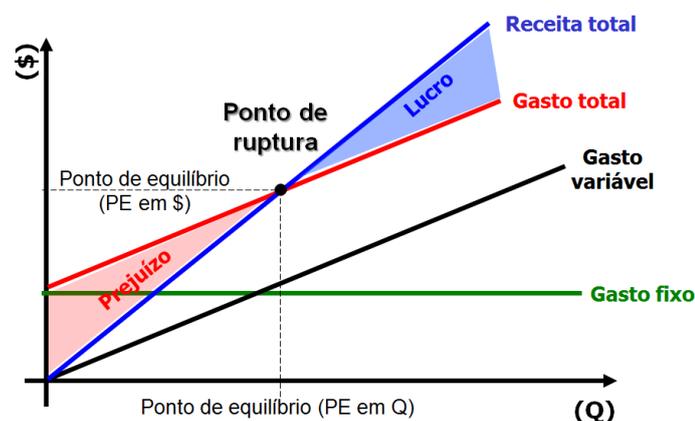
1.3.3.1.10 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é uma expressão utilizada para definir a compensação existente entre a receita econômica de oportunidade e os gastos totais utilizados no setor público, fazendo com que seja gerado um resultado final nulo das operações.

Agora, no entendimento de Santos (2011) o ponto de equilíbrio é a expressão usada para definir o equilíbrio entre o faturamento de vendas e os custos totais, equivalente ao lucro zero. A partir do ponto de equilíbrio (*break even point*) é que as operações de uma empresa começam a gerar lucro.

De modo geral, tal situação pode ser vislumbrada a partir do gráfico abaixo exposto, em que a parte imediatamente anterior ao ponto de ruptura ou de corte, representa o prejuízo (receita menor que os gastos totais) das operações, assim como, a parte posterior a este mesmo ponto é representada pelo lucro (receita maior que os gastos totais).

Figura 5 - Visualização do ponto de equilíbrio.



Fonte: Adaptado de Bruni (2010).

1.3.3.1.11 Custo estimado, histórico, corrente e custo padrão

O custo estimado baseia-se em custos de períodos anteriores, ajustados em função de expectativa de ocorrências futuras, porém sem muito questionamento sobre as quantidades (materiais/mão de obra) aplicadas nos períodos anteriores e respectivos custos, isso na visão de Merchede e Moreira (2011).

Segundo, Bruni e Famá (2010, p. 33) "os custos estimados representam custos previstos para o futuro e os custos padrão retratam os custos estimados presumindo-se maior eficiência técnica e financeira, correspondendo a um valor ideal a ser alcançado pela organização".

Os autores anteriores definem ainda, custos históricos como sendo os custos advindos em valores originais da época em que ocorre a compra ou aquisição de determinado produto ou serviço, de acordo, com a nota fiscal.

Para Bruni (2010) os custos correntes são também denominados de custos de reposição e representam o custo necessário para repor um item no total.

Os custos padrão para Leone (2014) são custos predeterminados. Entretanto, diferentemente dos custos estimados e apesar de servirem para o controle, planejamento e tomada de decisões, são calculados com base nos parâmetros operacionais.

"Os custos padrão são aplicados, sobretudo em operações repetitivas, quando os parâmetros ou indicadores estão perfeitamente definidos e quando os custos mantêm uma relação íntima com a variabilidade daqueles dados quantitativos". (LEONE, 2014, p. 66)

1.3.3.1.12 Direcionadores de custo e rateio

Os direcionadores de custo são "qualquer fator que afeta o custo total. Isto significa que uma mudança de nível de um direcionador de custo causará uma mudança no nível de custo do fator que está sendo medido em relação ao custo total de um objeto de custo relacionado", de acordo com Ching (2010 *apud* Bittencourt 1999, p. 69).

No entender de Merchede e Moreira (2011) o gerador de custo ou direcionador de custo é o evento relacionado a uma ou mais atividades, que provoca sua ocorrência.

Ching (2010), disserta que nos custos diretos, os direcionadores de custo ou as medidas quantificáveis dos recursos, estão disponíveis na produção. Na escolha do direcionador de custo apropriado, nos custos indiretos, a contabilidade de custo deve considerar como a medida se relaciona com a quantidade da atividade realizada e a conveniência de coletar tal informação.

Para Crepaldi (2010, p. 38), rateio “é um artifício empregado para distribuição dos custos, ou seja, é o fator pelo qual vamos dividir os custos indiretos”. Ainda para, Marchede e Moreira (2011) rateio consiste, na divisão proporcional por uma base cujos dados tenham valores conhecidos em cada uma das funções de custos e em que se julga que o custo ocorre nas mesmas proporções dessa base.

Já, na concepção de Perez Jr., Oliveira e Costa (2012) o rateio representa os critérios utilizados para distribuição dos gastos indiretos aos produtos, centros de custos, centros de despesas ou receitas geradas. Esses critérios, muitas vezes, são subjetivos e arbitrários, podendo provocar distorções nos resultados finais.

1.3.3.1.13 Desembolso, perdas, desperdícios e doação

O desembolso para Marchede e Moreira (2011) consiste no pagamento total ou parcial daquilo que foi adquirido, elaborado ou comercializado. Desembolsar é tirar do bolso, significa pagar ou quitar. Em outras palavras é o pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido.

Perdas representam consumos de forma anormal, ou seja, gastos não intencionais decorrentes de fatores externos e extraordinários ou fora da atividade produtiva normal da organização, segundo Bruni (2010). Para, Santos (2011, p. 16) as perdas "são gastos com bens e serviços consumidos de forma anormal ou involuntária (greve, inundação, roubo, incêndio etc.)".

No entender de Wernke (2004) o desperdício é um conceito que pode englobar os custos e as despesas utilizados de forma não eficiente. Assim, são considerados desperdícios todos os ativos que não agregam valor e que resultam em gasto de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos e/ou serviços.

A doação é um gasto voluntário efetuado sem intenção de obtenção de receita e sem qualquer ligação com as atividades para as quais a entidade foi criada, de acordo com Dutra (2010).

1.3.3.1.14 Centros de custos

Os centros de custos, do alemão *kostenstellen*, tem o objetivo de fragmentar a organização em setores com atividades afins, onde se podem apropriar tanto os gastos diretos, quanto os indiretos.

Nessa concepção, centro de custo de acordo com Crepaldi (2010) é a unidade mínima de acumulação de custos, embora, não seja necessariamente uma unidade administrativa, isto só ocorrendo quando ele coincide com o próprio departamento. Na maioria das vezes, um departamento é um centro de custo, mas, em outras situações, podem existir diversos centros de custos dentro de um mesmo departamento.

Koliver (2010, p. 131), traduz o centro de custos como sendo,

a unidade de delimitação setorial dos custos das operações, que possibilita a expressão do grau de utilização dos seus meios econômicos pelos diferentes produtos ou serviços nele processados, mediante uma única unidade física – excepcionalmente mais de uma –, baseando-se o grau máximo de respeito ao princípio da causação, cujo limite, será a conveniência econômica e operacional.

1.3.3.1.15 Objetos de custo

Objetos de custos no entendimento de Souza e Diehl (2009, p. 12) “são todas as entidades nas quais se podem acumular os custos, a fim de conhecer seu montante. Tradicionalmente, as empresas acumulam custos em produtos/serviços ou setores/centros de custos”.

Já para a NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público – item 9, objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

1.3.3.2 *Apropriação dos custos aplicados ao setor público*

A apropriação dos custos é a identificação com a delimitação dos gastos a um determinado objeto de custo previamente definido, que pode ser traduzido

como os produtos ou serviços que se identificam a partir de transações que afetam o patrimônio das entidades públicas.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, descreve que para a apuração dos gastos públicos (custos) deverá ser utilizado um conjunto de informações de custos, alicerçado essencialmente em um sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio.

1.3.3.2.1 Sistema de acumulação

O sistema de acumulação como parte integrante de um sistema de custos, trata especificamente do processo de acumulação dos gastos, ou ainda, o fluxo das informações sobre os gastos reivindicados pelos serviços e/ou produtos. Pode ser dividido em dois tipos de sistemas de acumulação: por ordem de produção e por etapas do processo, ambos com fortes vinculações a um sistema produtivo.

A norma NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público define o sistema de acumulação como correspondente à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção, sendo que, no setor público os sistemas de acumulação de custos ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Para Machado (2005) deve-se utilizar o sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção, no caso de medir-se o custo de um projeto, caracterizado como uma encomenda específica, com data inicial e final e a utilização do sistema de acumulação por processo, no caso de medir-se os custos de um processo de natureza contínua.

1.3.3.2.2 Sistema de custeio

O sistema de custeio vinculado ao método de acumulação a ser definido e utilizado pelos gestores públicos dependerá do tipo de informações necessárias, ou seja, dados históricos, atuais, estimados e/ou predeterminados.

O sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes

unidades de medida: custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo padrão, segundo a NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público.

1.3.3.2.3 Método de custeio

O método de custeio corresponde à vinculação dos custos ao seu respectivo objeto de custo, a partir de um processo de identificação e apropriação.

Nesse sentido a NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público qualifica o método de custeio como o método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado.

Segundo esta mesma norma, os principais métodos de custeio são:

a) direto: aloca todos os custos - fixos e variáveis - diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

b) variável: apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

c) por absorção: consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

d) por atividade: considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos, procurando estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

e) pleno/integral: consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.

Assim, Padoveze (2013) define o método de custeio direto como aquele que se utiliza, para custeamento dos produtos, apenas os gastos diretos a cada um dos produtos e serviços de uma empresa, sejam eles custos, sejam despesas. Dessa forma, neste método, são utilizados para cálculo do custo unitário dos produtos tanto os custos (e despesas) diretos variáveis, quanto os fixos.

Para Martins (2010) 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 os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

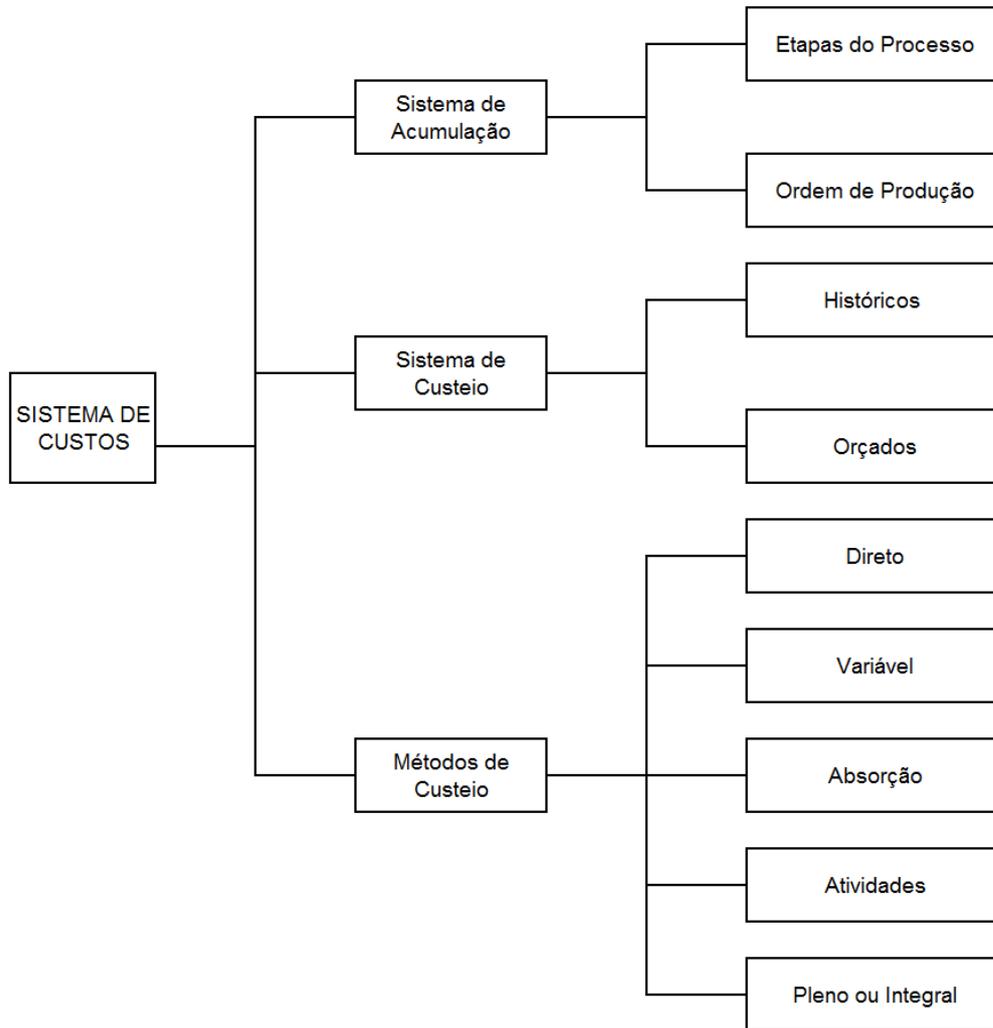
O mesmo autor (2010), estabelece que o custeio por absorção é o método derivado dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, por consistir na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Horngren, Foster e Datar (2000), definem o método de custeio baseado em atividades (*ABC - Activity Based Costing*), como um enfoque para se aprimorar um sistema de custeio. Ele se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custo. Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito. O ABC utiliza o custo dessas atividades como base para distinguir custos para outros objetos de custo tais como produtos, serviços ou clientes.

No entender de Souza e Diehl (2009), para o custeio integral, todos os custos fixos (incluindo despesas) e variáveis, são incluídos no custo do produto. Essa filosofia considera que os produtos são responsáveis pelo consumo dos recursos, sendo então adequado atribuir a totalidade de seus custos aos mesmos.

Dessa forma, sucintamente o processo de prestação de serviços e/ou produção de um determinado produto exige que sejam estabelecidos os pré-requisitos quanto ao sistema de acumulação, sistema de custeio e o método de custeio. Nesse contexto, as informações relacionadas ao tópico de estipulação dos itens formadores de um sistema de custos, podem ser vislumbradas sinteticamente, a partir da figura 6.

Figura 6 - Estruturação de um sistema de custos públicos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

1.3.4 Avaliação de desempenho

A avaliação de desempenho no setor público pode ser caracterizada como a observância de determinadas parametrizações que possibilitem a indicação de diferentes resultados, unidades de mérito, ou ainda, estabelecimento de impactos (contribuições) das políticas públicas em seus usuários, obtidos a partir da confrontação dos respectivos gastos para efetivação destas políticas, com seu respectivo custo de oportunidade (alternativas disponíveis).

Assim, para a obtenção do resultado econômico no setor público a de levar-se em consideração além dos gastos efetivos, o custo de oportunidade que é definido por Martins (2010) como a remuneração que se deixou de ganhar por ter aplicado capital em um investimento, em detrimento de outro. Apesar de ser difícil a comparação devido à análise do risco dos investimentos.

No entender de Catelli (1999), o resultado econômico, seja nas entidades públicas ou privadas, é o melhor indicador da eficácia econômica, assim sendo, a condição de uma instituição pública não visar lucro não significa dizer que não deva ter uma gestão econômica que produza os melhores resultados a partir da utilização dos recursos públicos.

De forma geral, para a administração pública suplantar as duras críticas que vem recebendo de seus usuários, por sua morosidade e ineficiência na apresentação de resultados deve contemplar uma metodologia de gestão estruturada que priorize a eficiência, eficácia e economicidade. Assim, embasar-se-ia com parâmetros e critérios de avaliação pré-definidos na obtenção dos seus resultados.

“Eficácia é a contribuição dos resultados obtidos por cada um dos órgãos públicos para o alcance dos objetivos anteriormente estabelecidos por estes órgãos em seus processos de planejamento” (OLIVEIRA, 2014, p. 288).

Para Oliveira, o conceito de Eficiência pode ser interpretado como

A otimizada utilização de todos os recursos da administração pública – humanos, financeiros, tecnológicos, materiais, equipamentos – para a adequada obtenção de resultados esperados pelos órgãos públicos e pelas comunidades para quem estes realizam serviços (2014, p. 288).

Nas palavras de Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), a demanda por eficiência é a característica essencial do anseio por um sistema de custos. Para Mauss e Souza (2008) as informações de custos são cruciais para a busca da eficiência e eficácia pública, sendo que o gestor deve dispor dessa informação de forma tempestiva e precisa para que possa decidir como melhor utilizar os recursos públicos.

Entretanto, para os mesmos autores, a eficácia da gestão, somente será atestada no longo prazo, quando do cumprimento de sua missão de promover o bem estar social e que se materializa pelo alcance dos resultados objetivados, ou seja, quando determinado programa resultar na erradicação dos problemas ao qual se propôs resolver.

Para Silva (2012) a economicidade significa qualidade do que é econômico o que significa dizer obter o melhor resultado possível com determinados recursos físicos, financeiros, humanos, tecnológicos e econômicos, assim sendo, o

significado da palavra economicidade é composta por uma grande parcela de subjetividade.

Este mesmo autor afirma que, a discussão sobre eficiência, eficácia e economicidade na administração pública é grande, mas para ter-se objetividade na análise de resultados, o ponto de partida são os registros contábeis. A partir dos mesmos serão feitas as análises e auditorias governamentais para a certificação/validação dos atos da administração pública.

De acordo com Slomski (2013) o resultado econômico é representado pelo lucro econômico criado pelos cidadãos e segundo o mesmo autor ele é calculado mediante a comparação entre o custo do serviço público e seu custo de oportunidade.

A partir das contextualizações abrangidas, percebe-se que a avaliação de desempenho na administração pública, significa a efetividade do exercício de uma relação equilibrada e otimizada entre os resultados alcançados e os objetivos propostos ao longo do tempo pelas entidades e órgãos públicos. Nesse sentido, para Silva (2013) a racionalização do gasto na administração pública é um desafio, por conta da condição política e a cultura atual das gestões, que ainda não permitem a aplicação de todos os conceitos de racionalização do gasto e, logo a eficiência em aplicação.

2 METODOLOGIA

A metodologia científica busca a investigação dos métodos que seguem um modo determinado ou maneira planejada para se conhecer algo, ou seja, um proceder racional (lógico), observando um caminho fixado para alcançar os objetivos traçados no plano da pesquisa.

Nesse sentido, SILVA (2010, p. 13) entende “metodologia como o estudo do método para se buscar determinado conhecimento”. Já, Oliveira entende a metodologia como sendo

o processo que implica na utilização de métodos e técnicas. Portanto, desde a fase inicial em que se escolhe o tema de pesquisa até a fase final com a análise dos dados coletados e as considerações finais, com possíveis recomendações, é o se pode denominar de metodologia (2011, p. 19).

Para Prodanov e Freitas (2013) a metodologia depende de um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos para que seus objetivos sejam atingidos. É ainda, para esses mesmos autores o conjunto de processos ou operações que deva ser empregado na investigação.

Em síntese, a metodologia é o modo ou linha a ser seguida no intuito de atingir os objetivos propostos de maneira válida, a partir da utilização de uma série de atos racionais e sistemáticos.

Nesse entender, o estudo presente origina-se a partir de um problema específico, inserido em um objeto de estudo e tendo como norteador fundamental o seu objetivo. Trata-se ainda de um trabalho com a existência do teste de hipóteses e associação com interferência (causa e efeito) entre as variáveis, gestão de custos e desempenho da administração pública municipal.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa científica, como instrumento de estudo pode ser classificada quanto a sua natureza, quanto aos seus objetivos, quanto aos seus procedimentos técnicos adotados e quanto ao seu ponto de vista na forma de abordagem do problema. As classificações estipuladas para os trabalhos científicos, que se fizeram mencionar anteriormente, estão em consonância com o preceituado por Marconi e Lakatos (2015a), Prodanov e Freitas (2013) e ainda, Yin (2015).

Sendo assim, a partir das possibilidades classificatórias e tendo como um dos objetivos a estruturação de um sistema de gestão de custos, a partir de um estudo de caso em uma administração pública municipal na área de educação para mensuração e avaliação de seu desempenho, para tanto o presente trabalho, estrutura-se com a sistematização estrutural e organizacional proposta sequencialmente.

2.1.1 Quanto a sua natureza

A presente pesquisa quanto a sua natureza pode ser definida como aplicada, que de acordo com Marconi e Lakatos (2015), é a pesquisa que se caracteriza por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade.

Para os autores, Kauark, Manhães, Medeiros (2010, p. 26), "a pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigida à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais".

E ainda para Barros e Lehfeld (2000, p.78), a pesquisa sob o ponto de vista da sua natureza, pode ser a básica e a aplicada, sendo que a pesquisa aplicada:

a pesquisa aplicada tem como motivação a necessidade de produzir conhecimento para aplicação de seus resultados, com o objetivo de contribuir para fins práticos, visando à solução mais ou menos imediata do problema encontrado na realidade.

Neste contexto, a presente pesquisa é dita aplicada, em função do mecanismo de geração do conhecimento ser de cunho prático imediato. Visa à geração de conhecimentos para aplicações práticas e direcionadas a responder corretamente a uma determinada questão em específico, caracterizada como o problema dessa pesquisa. Enfim, possui finalidade prática e busca

fundamentalmente atender e resolver a motivação originada de problemas concretos com determinado grau de imediatismo.

2.1.2 Quanto aos seus objetivos

Neste sentido, a pesquisa ora trabalhada pode ser classificada quanto aos seus objetivos em pesquisa exploratória e pesquisa descritiva.

2.1.2.1 Pesquisa exploratória

Utiliza-se da pesquisa exploratória quanto aos objetivos estudados na busca de entendimento da lacuna do conhecimento preexistente entre custos aplicados ao setor público e custos aplicados ao setor privado. Desse modo, este tipo de pesquisa propicia uma gama maior de informações sobre o assunto trabalhado, a sua definição e conseqüente delineamento.

Gil (2010, p. 27) diz que as pesquisas exploratórias “têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

"A investigação exploratória, que não deve ser confundida com leitura exploratória, é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado." (VERGARA, 2014, p. 42)

Cooper e Schindler (2003) definem os estudos exploratórios como particularmente úteis quando os pesquisadores não têm ideia clara dos problemas que vão enfrentar durante o estudo. Através da exploração, os pesquisadores desenvolvem conceitos de forma clara, estabelecem prioridades, desenvolvem definições operacionais e melhoram o planejamento final da pesquisa.

2.1.2.2 Pesquisa descritiva

A escolha pelo enquadramento do presente estudo, como sendo uma pesquisa do tipo descritiva quanto aos seus objetivos, deve-se ao fato da mesma descrever e registrar os acontecimentos sem interferência, pois busca tão somente, a caracterização dos fenômenos ou a relação existente entre as variáveis.

Esta mesma pesquisa, também é caracterizada por determinar a habitualidade de determinados fatos, desvendando suas características, sua natureza, suas relações com outros fatos e respectivas causas.

Dentro dessa concepção, Gray (2012, p.16) "os estudos descritivos buscam desenhar um quadro de uma situação, pessoa ou evento, ou mostrar como as coisas estão relacionadas entre si".

Por sua vez, para Klein *et. al.* (2015) as pesquisas descritivas compreendem os estudos que pretendem caracterizar, descrever ou traçar informações sobre um determinado assunto. E, para Gil (2010) as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno.

Ainda, para Cooper e Schindler (2003) um estudo descritivo pode ser simples ou complexo e pode ser feito em diversos ambientes. Não importa a forma, um estudo descritivo pode exigir tantas habilidades de pesquisa quanto um estudo causal e deve-se insistir nos altos padrões de planejamento e execução.

2.1.3 Quanto aos seus procedimentos técnicos

Os procedimentos técnicos referem-se ao modo como são obtidos os dados necessários e importantes à produção de um trabalho científico e nesse entender, a presente pesquisa classifica-se em bibliográfica, documental e estudo de caso.

2.1.3.1 Pesquisa bibliográfica

A motivação de ser um dos enquadramentos classificatórios quanto ao método de procedimentos técnicos o de pesquisa bibliográfica, prende-se no objetivo de colocação do pesquisador, junto ao material publicado sobre o tema trabalhado nos mais diversos meios. Tal procedimento visa dar suporte ao estudo em termos de referenciais bibliográficos.

Segundo Silva (2010) a pesquisa bibliográfica explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos, etc. Podem ocorrer pesquisas exclusivamente em fontes bibliográficas, contudo, a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte da pesquisa empírica.

A pesquisa bibliográfica para Marion *et. al.* (2010) busca mostrar a evolução do conhecimento sobre um determinado tema específico, aponta as falhas

e os acertos dos diversos trabalhos na área, fazendo críticas e elogios, resumindo o que é, realmente, importante, Esta pesquisa é comumente utilizada para designar uma etapa essencial de todas as pesquisas, que é a revisão da literatura.

Conforme Klein *et. al.* (2015) a pesquisa bibliográfica, como estratégia de pesquisa, permite ao pesquisador utilizar-se de uma série de recursos disponíveis sobre um determinado tema de estudo. Para pesquisar o fenômeno, fato ou evento propriamente dito, o pesquisador recorre a pesquisas já realizadas e a materiais já publicados.

2.1.3.2 *Pesquisa documental*

Segundo, Gil (2010, pg. 30) a pesquisa documental “vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação, etc. [...]”.

Ainda, para Vergara (2014) a investigação documental é aquela realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, dispositivos de armazenagem por meios ópticos, magnéticos e eletrônicos em geral, diários, cartas pessoais e outros.

Para Klein *et. al.* (2015, p. 51) "a pesquisa documental, refere-se a documentos e/ou materiais que ainda não foram analisados, mas que, de acordo com a questão e objetivos da pesquisa, podem ter valor científico e constituir uma estratégia de pesquisa".

Este tipo de pesquisa está sendo aproveitada, para a organização das informações e documentação acerca do tema trabalhado como fonte de consulta, valendo-se tanto para as de primeira mão, ditas as que não receberam nenhum tratamento analítico, quanto para as de segunda mão, enquadradas como as que de alguma forma, já tiveram ou passaram por alguma análise determinada em seus conteúdos, diferentemente da pesquisa bibliográfica, cuja função principal está em apoiar em termos literários pertinentes e específicos o pesquisador.

2.1.3.3 Estudo de caso

O estudo de caso pode ser pensado como procedimento técnico científico que permite um profundo conhecimento através de uma ampla análise, porém minuciosa e exaustiva a respeito da implementação de um sistema de gestão de custos na administração pública municipal.

Nessa linha, Gerring (2004, p. 341), estudo de caso é o “estudo profundo de uma simples unidade (ou fenômeno relativamente limitado) em que o objetivo do pesquisador é elucidar características de uma classe mais ampla de fenômenos similares”.

Para Gil (2009), o estudo de caso é concebido no ambiente da metodologia de pesquisa científica como uma das modalidades de delineamento, tratando-se de um dos diversos modelos propostos para produção de conhecimento em determinado campo.

Em atendimento ao preceituado por Yin (2015), este trabalho como estudo de caso é organizado de forma holística ao considerar a relação entre as partes componentes, para garantia de uma abordagem flexível e ao mesmo tempo rigorosa e necessária. Para tanto, é assimilado a partir do seu objeto (sistema de custos) passando pelos aspectos de sua estruturação, evidenciação de resultados e a análise desses resultados, conforme representado na figura abaixo, tudo em prol da conquista e confirmação de resultados verdadeiros.

Figura 7 - Triangulação de dados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A mesma metodologia de triangulação de dados é compartilhada por Olsen (2015), por buscar com maior profundidade as causas factuais de determinado fenômeno.

2.1.4 Quanto ao ponto de vista na forma de abordagem

As abordagens utilizadas no presente trabalho e tendo como ponto comum o tema estudado, passam pela abordagem dedutiva para a realização da fundamentação legal, vinculadas a um conjunto de leis, decretos, normas, portarias e manuais; pela abordagem quantitativa para mensurar o custo de oportunidade, o valor de mercado dos serviços, bem como estruturar os demonstrativos dos resultados econômicos e financeiros e, pela abordagem qualitativa para apresentar a estrutura organizacional e descrever os requisitos e processos das unidades finalísticas estudadas. Dessa forma, os aspectos ditos estruturais são analisados pelo ponto de vista da abordagem quantitativa e os aspectos processuais sob o aspecto da análise qualitativa.

Segundo Lakatos e Marconi (2015) o método de abordagem dedutivo é o que parte das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente).

A figura abaixo desvenda a diferenciação existente entre as formas de abordagem dos tipos dedutiva e indutiva, fazendo com que fique latente a opção realizada pela forma dedutiva em detrimento da indutiva. Enquanto a abordagem indutiva, segundo Dresch, Lacerda e Antunes Júnior (2015) se fundamenta em premissas e na interferência de uma ideia a partir de dados previamente adquiridos por meio de observação, a abordagem do tipo quantitativa, segundo os mesmos autores, parte de leis e teorias para propor elementos que poderão servir para explicar ou prever certos fenômenos.

Figura 8 - Abordagem indutiva versus abordagem dedutiva.



Fonte: Adaptado de Dresch, Lacerda e Antunes Júnior (2015).

Prodanov e Freitas (2013) consideram que tudo na pesquisa quantitativa pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Já, na pesquisa qualitativa há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números.

2.1.5 Critérios da coleta de dados

No intuito de bem atendimento aos objetivos propostos, o presente estudo se utiliza de diferentes técnicas para a obtenção e coleta dos dados a serem trabalhados. A partir da pesquisa documental, observação e análise de conteúdo sendo aplicadas conjuntamente, se torna possível à efetivação da triangulação nos dados e informações obtidos, com a exatidão e a precisão necessárias. Assim, as informações da realidade são obtidas nesta fase da pesquisa.

2.1.5.1 A pesquisa documental

A pesquisa documental (documentos) nesta fase do trabalho, tem a finalidade da separação, organização e compilação da documentação e outras informações quaisquer, capazes de satisfazerem e fazer frente às necessidades emergentes ao fiel cumprimento dos objetivos transcritos a este estudo, tanto advindas originariamente de fontes primárias, sem qualquer tratamento analítico, como também, as provenientes de fontes secundárias ou de segunda mão. Fazem

parte do rol dos documentos mencionados acima, todos vinculados à área de estudo, os demonstrativos contábeis e financeiros, os relatórios de prestação de contas a órgãos internos e externos, planilhas originárias da secretaria da educação do município estudado, relatórios de gestão em geral e quaisquer registros que possam ser usados como fonte de informação.

Conforme Martins e Theófilo (2009, p. 86), "a pesquisa documental envolve a análise de diversos documentos que vão desde diários, arquivos, correspondências até fotografias, mapas, etc."

"Os documentos são artefatos padronizados, na medida em que ocorrem habitualmente em formatos particulares: anotações, relatos de caso, rascunhos, atestados de óbito, observações, diários, estatísticas, relatórios anuais, certificados, julgamentos, cartas ou opiniões de especialistas." (SAMPIERI, CALLADO e LUCIO, 2013, p. 440)

2.1.5.2 A observação

A coleta e registro dos dados não se prendem a tão somente averiguar o que está acontecendo, mas sim em estabelecer o que será observado e nesse sentido, este trabalho utiliza-se da presente técnica de observação para a identificação, separação, organização, compilação e demais atividades necessárias para a conclusão e conseqüente êxito dos trabalhos propostos.

De acordo ainda, com Martins e Theófilo (2009, p. 86) a observação é "uma técnica de coleta de informações que utiliza os sentidos para obtenção de determinados aspectos da realidade".

"A observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste, apenas em ver e ouvir, também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar." (MARCONI e LAKATOS, 2015 p. 76)

Ainda para Klein *et. al.* (2015), a observação como técnica de coleta de dados, permite ao pesquisador obter informações sobre a realidade dos participantes da pesquisa no próprio ambiente estudado.

Dentro dessa concepção, se utiliza desta técnica como análise crítica quanto aos dados, aos conteúdos, as garantias, as interpretações, aos valores

internos e externos das informações, os processos, os textos, a origem e a autenticidade como um todo.

2.1.5.3 *A análise de conteúdo*

Esta técnica é utilizada na busca de documentação e informações que atendam a todos os requisitos necessários, oportunos, apropriados e capazes de suprir as lacunas do presente trabalho, em termos do grau de pertinência, fidedignidade e confiabilidade. A análise de conteúdo documental se diferencia do levantamento de referências bibliográficas, pelo fato de fazer buscas em documentos e registros dos mais variados possíveis.

A análise de conteúdo passa também pela análise crítica dos documentos, obras e outras origens de dados, de fonte primária ou secundária, que de acordo com Marconi e Lakatos (2015) é interessante analisar as fontes para verificar a sua real importância, seu grau de autenticidade e de veracidade.

Para Gray (2012), a análise de conteúdo é o exame por meio de métodos qualitativos ou quantitativos, identificando-se sistematicamente características especiais.

"A análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Busca a geração de indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens." (BARDIN, 1995, p. 42)

O quadro 1, abaixo evidenciado, elucida o processo de funcionamento e aplicação das técnicas utilizadas para a coleta de dados, neste estudo. O registro sistemático deste processo se dá pela segregação dos elementos investigados e as informações requeridas por esses mesmos elementos, tendo ainda, as respectivas e necessárias estratégias para a coleta dos dados e informações.

Quadro 1 - Funcionamento e aplicação das técnicas utilizadas para a coleta de dados.

Elementos para investigação	Informações requeridas	Estratégia para coleta de dados
Processos	Documentos, Relatórios, Informações (Administrativos/Legais/Outros)	Pesquisa documental
		Análise de conteúdo
Atividades/Serviços	Documentos, Relatórios, Informações, Localização (Administrativos/Legais/Outros)	Pesquisa documental
		Observação
		Análise de conteúdo
Recursos	Boletem de caixa, extratos, prestação de contas	Pesquisa documental
		Análise de conteúdo

Fonte: Elaborado pelo autor.

Agora, para a estipulação da amostragem dos dados coletados, utiliza-se da implementação do método tradicional da categoria classificada como não-probabilística, tendo como seu elemento os gastos de recursos públicos, como sua unidade de amostragem os gastos de recursos públicos em educação, com seu alcance restrito a secretaria de educação municipal e tendo ainda, como período demarcado o ano de 2015. Dessa forma, as informações anteriores, podem ser vislumbradas no quadro 2, abaixo.

Quadro 2 - Implementação do método tradicional da categoria classificada como não-probabilística.

Elemento	Gastos de recursos públicos
Unidade de amostragem	Gastos de recursos públicos em educação
Alcance	Secretaria municipal de educação
Período	Ano de 2015

Fonte: Elaborado pelo autor.

A amostragem acima estipulada foi definida levando-se em consideração os elementos relevantes em termos de disponibilidade, estrutura, tempo, abrangência/alcance, tamanho, vínculo ao projeto de pesquisa e ainda, por satisfazerem as informações pertinentes e necessárias ao fiel cumprimento dos

objetivos propostos. Entre os elementos relevantes está o período estipulado para o ano de 2015, em função de se fechar um ciclo completo de informações, ou seja, o período do ano letivo escolar integral (início ao fim) e, também por contemplar um período completo para fins de avaliação e prestação de contas junto aos órgãos internos e externos.

2.1.6 Critérios de análise dos dados

Os autores Prodanov e Freitas (2013), defendem que a análise e a interpretação desenvolvem-se a partir das evidências observadas, de acordo com a metodologia, com relações feitas através do referencial teórico e complementadas com o posicionamento do pesquisador.

"A análise ou a explicação são a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e os outros fatores. Essas relações podem ser estabelecidas em função de suas propriedades relacionais de causa-efeito, produtor-produto, de correlações, de análise de conteúdo, etc." (MARCONI e LAKATOS, 2015, p. 21)

Ainda para Marconi e Lakatos (2015) na análise, o pesquisador entra em mais detalhes sobre os dados decorrentes do trabalho estatístico, a fim de conseguir às suas indagações e procura estabelecer as relações necessárias entre os dados obtidos e as hipóteses formuladas.

"A análise de dados secundários significa dizer ser uma segunda análise de dados que já foram analisados para apresentar interpretações, conclusões ou conhecimento adicionais ou diferentes." (GAY, 2012, p. 462)

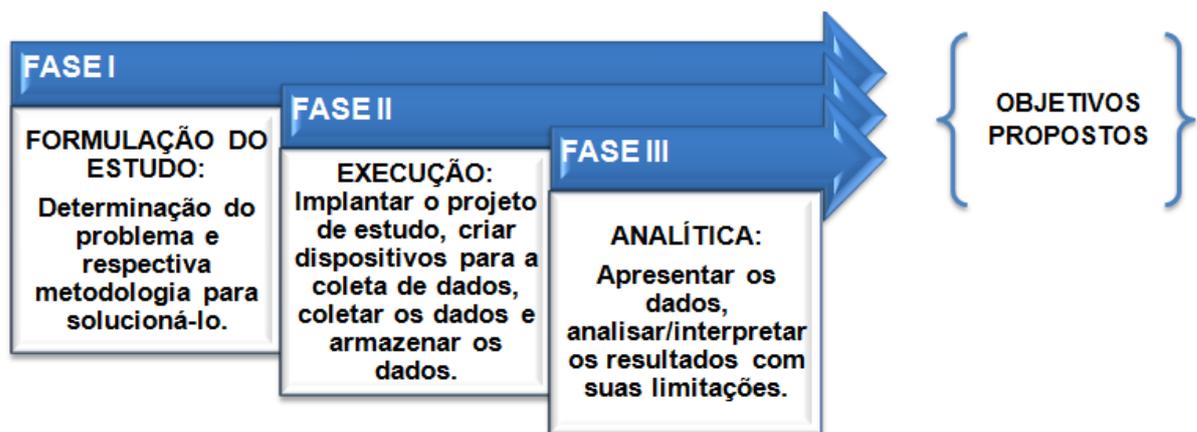
Dentro dessas linhas de pensamento a análise dos dados que se apresentam para avaliação revestem-se de determinado método, com capacidade mínima em termos de qualidade e segurança e também, em termos dos resultados auferidos.

Assim, para consecução do presente estudo são acionados os critérios de análise de dados por intermédio de técnicas de interpretação da pesquisa documental, com posterior estruturação de um modelo de sistema de custos aplicáveis ao setor público municipal, utilizando-se de planilhas eletrônicas pertencentes à plataforma do sistema *microsoft excel*, conjuntamente com a

realização de testes minuciosos para tratamento, exame e análise de conteúdo, objetivando a obtenção de uma modelagem cartesiana dos resultados.

Dessa forma, o processo de trabalho como um todo, a partir da metodologia aplicada no presente estudo, desde a sua fase inicial com a formulação do objeto de estudo até sua fase analítica (final), pela exposição dos resultados que estabelecem condições de subsidiar os processos de tomada de decisões com melhor entendimento das situações trabalhadas, por parte dos gestores públicos, pode ser vislumbrado a partir da figura abaixo exposta.

Figura 9 - O processo de pesquisa a partir da metodologia implementada.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Em síntese, as etapas de construção da presente pesquisa, foram concebidas tendo como fase primeira a de formulação do processo do estudo, pela determinação do problema a ser resolvido pela metodologia incrementada. Após a formulação da pesquisa, inicia-se a fase de execução do projeto pela sua implantação, com a criação de um sistema de custos aplicáveis ao setor público na área da educação, capaz de coletar os dados e armazená-los. Finalmente, a fase analítica resume-se pela apresentação, análise ou interpretação dos resultados com suas limitações. Cabe ressaltar, que as fases mencionadas anteriormente foram planejadas e estabelecidas com o propósito único e específico de bem atingir os objetivos propostos deste estudo.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Preliminarmente, é importante ressaltar que todo trabalho e os resultados alcançados na busca de atendimento aos objetivos propostos, ficaram limitados aos campos de aplicação da área de educação, como objeto de estudo, do município de Tuparendi-RS.

Sendo que, a área de educação é caracterizada como uma atividade fortemente regulamentada pelo Estado (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) de caráter legal e aplicação obrigatória, com previsão constitucional dentro da demarcação dos direitos sociais. O Estado, assim, é o legítimo provedor do ensino em termos de estruturação e organização. Para tanto, leva em consideração os aspectos legais, pedagógicos, curriculares, organizacionais, administrativos e até mesmo financeiros.

Dessa forma, para a emenda constitucional nº 59/2009, o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia da educação básica obrigatória e gratuita dos quatro aos dezessete anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que não tiverem acesso na idade própria. Segundo, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei 9.394/1996 e respectivas atualizações), como desdobramento legal, estabelece em seu artigo 8º, a estruturação da educação federativa em que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração, os respectivos sistemas de ensinos.

O Estado pode ainda, exercer as atividades educacionais indiretamente ao delegar a iniciativa privada, tais incumbências. Quando assim o faz, o Estado desempenha um papel de agente fiscalizador e normatizador do processo educacional como um todo.

Isso posto, o desenvolvimento das informações e dos resultados obtidos nesse trabalho, a partir da utilização de técnicas, conceitos, normas, doutrinas, determinadas limitações impostas pela legislação e ainda, levando-se em consideração também, a complexidade da estrutura em epígrafe, serão sequencialmente apresentados em diversas etapas, resultantes da análise e interpretação de dados e informações no intuito de atendimento aos objetivos propostos pelo presente estudo.

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Face à crescente diversidade de expectativas da sociedade em termos de resultados, não basta mais a simples efetivação prática das atividades corriqueiras de educação. É preciso, cada vez mais, avaliar a sua qualidade, economicidade, eficiência e eficácia. Significa dizer, realizar a aplicação de recursos públicos em educação que resultem em novas e elevadas qualificações dos discentes (estudantes), abrangidas em competências pessoais e sociais. Para tanto, esta parte da apreciação aborda as informações e resultados obtidos na mensuração e avaliação dos gastos incorridos em educação na administração pública municipal de um pequeno município da região noroeste do estado do Rio Grande do Sul.

É importante salientar que o sistema de gestão de custos para a avaliação da administração pública municipal na área da educação, ora proposto, não é um sistema fechado em si, ou seja, não é autoaplicável na medida em que depende de ações para que se compatibilize a órgãos públicos que tenham em suas atividades fim, a prestação de serviços em educação. Assim, guardadas as diferenças estruturais, operacionais, complexidades díspares existentes e com os ajustes necessários, poderá ser replicado em instituições públicas ligadas às áreas de educação, como ferramenta e fonte de subsídio à tomada de decisões por parte de seus gestores.

3.2 AS LIMITAÇÕES ESPACIAL E TEMPORAL DO ESTUDO

A limitação no espaço e no tempo do trabalho tem a finalidade da demarcação do escopo a ser desenvolvido com o respectivo período de

abrangência, significando assim, a estipulação de uma série de balizamentos dentro da instituição, objeto de estudo. Em outras palavras, busca a atuação em consonância aos limites estipulados pelo estudo, com o propósito único de satisfação dos objetivos almejados.

3.2.1 O estudo no espaço

O termo "o estudo no espaço" utilizado como subtítulo, significa dizer onde se encontram balizadas as investigações no intuito de responder aos objetivos propostos. É então, o estabelecimento físico da base de dados, que possibilitam a realização em sua total plenitude das condições para a resolução do problema e efetivação dos objetivos específicos circunstanciados no estudo.

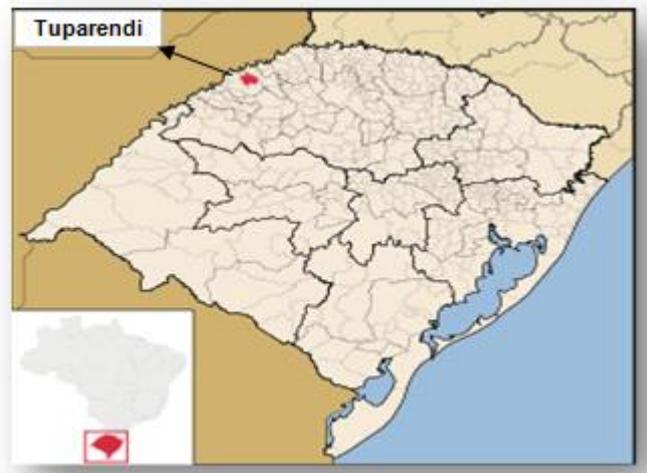
3.2.1.1 O Município de Tuparendi-RS

O município de Tuparendi-RS, como exclusivo franqueador e colaborador do presente estudo em termos de fornecimento da base de dados ao presente estudo, foi emancipado em 1959 e está localizado na mesorregião noroeste do estado do Rio Grande do Sul, dentro da microrregião de Santa Rosa. O município tem seu nome de controversa origem, vinculado a raízes indígenas, significando "Luz de Deus", de acordo com tradutores da língua guarani. Pode ainda, também significar sob esta mesma língua, como "por aqui passou Deus, certo dia". Destas opções de tradução e significação, nenhuma delas é dita preferida ou que melhor possa traduzir ou representar o seu significado. Por tanto, ambas são consideradas como válidas e pertinentes, segundo historiadores.

A área superficial do município perfaz 307,68 km², representando geograficamente 0,1144% da área do Estado do Rio Grande do Sul, 0,0546% da Região Sul e ainda, 0,0036% em nível de Brasil, com um distanciamento de cerca de 500 quilômetros da capital gaúcha. Possui uma população de origem ítalo-brasileira e teuto-brasileira, num total de 8.533 habitantes, segundo estimativa populacional, publicada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) no Diário Oficial da União de 30 de agosto de 2016, com data de referência de 1º de julho de 2016. Tem ainda, de acordo com o Atlas de Desenvolvimento Humano/PNUD, um Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de 0,802, que é uma unidade de medida, segundo metodologia estabelecida pela ONU (Organização das

Nações Unidas), para fins de mensuração e avaliação do desenvolvimento econômico e qualidade de vida de determinada população.

Figura 10 - Localização de Tuparendi dentro do estado do Rio Grande do Sul.



Fonte: Rio Grande do Sul - Divisão do estado em mesorregiões.

Em termos econômicos, o município de Tuparendi-RS, tem como principal fonte geradora de sua economia, a agricultura familiar, organizada em pequenas e médias propriedades rurais. Organiza-se ainda, com um setor industrial de pouca representatividade, com um setor de serviços de extrema dependência de sua produção agrícola.

3.2.1.2 *A administração pública municipal*

A administração pública municipal pertencente à Tuparendi-RS, é estruturada em diversos órgãos denominados de secretarias, com autonomia em termos de orçamentação e ordenação das suas despesas e receitas, ou seja, com autoridade suficiente para a emissão de empenhos, autorização de pagamentos e dispêndio de recursos. A estas secretarias, de acordo com suas respectivas competências, são atribuídas uma série de tarefas, atividades e recursos por parte do governo municipal.

A estruturação da administração pública municipal é fundamental na determinação e estipulação de responsabilidades, mesmo que estas sejam realizadas de forma compartilhada. Assim, faz surgir para fins de avaliação contábil, os centros temáticos ou finalísticos e os centros de gestão ou de apoio.

O organograma estrutural das diversas secretarias que compõem a administração municipal, está evidenciado na figura abaixo. Percebe-se que o

governo municipal apresenta uma estrutura organizacional bastante reduzida, fazendo com que muitas das atividades e tarefas envolvam mais de uma secretaria, por vezes muitas delas.

Organograma 1 - Estrutura da administração pública municipal.



Fonte: Secretaria de administração de Tuparendi-RS.

3.2.1.3 *A secretaria de educação municipal*

A secretaria de educação do município de Tuparendi-RS é um dos órgãos integrantes do poder executivo municipal, estruturada a partir de um departamento administrativo e um conjunto de 03 (três) escolas, sendo 02 (duas) de ensino fundamental e 01 (uma) de ensino infantil. Cabe ressaltar que as informações, aqui mencionadas, referem-se ao ano base de 2015.

O departamento administrativo é composto por 01 (um) secretário de educação, com a função de gestor e ordenador de despesas vinculadas à educação no município. Conta ainda, com mais 03 (três) servidores, exercendo atividades estritamente vinculadas e destinadas aos serviços burocráticos que se fazem necessários ao atendimento das demandas internas da secretaria e obviamente, a demandas de pleito externo, tais como relatórios e prestações de contas que objetivam a publicidade e transparência dos atos vinculados à secretaria.

Esta mesma secretaria possui ainda, além do departamento administrativo, 03 (três) outras escolas, sendo 01 (uma) delas vinculada ao ensino infantil e as outras 02 (duas) ao ensino fundamental.

O estabelecimento de ensino infantil é identificado como Escola Municipal de Educação Infantil Doce Infância, com fundação em 13 de julho de 2013, localiza-se junto à sede do município, com um corpo discente de 123 (cento e vinte e três)

alunos. A escola conta ainda com 01 (uma) diretora do processo educacional, 01 (uma) coordenadora pedagógica, 05 (cinco) professoras, 16 (dezesesseis) educadoras infantis e 04 (quatro) merendeiras/serventes.

Esta mesma entidade pedagógica, tem como missão a garantia da qualidade em educação com desenvolvimento da criança de modo a favorecer a sua autonomia para as próximas etapas da vida. Tem ainda, como valores a ética, o respeito, a criatividade e a afetividade, priorizando assim, o compromisso com a qualidade de ensino, alicerçado no cuidar, brincar e educar.

Os outros dois estabelecimentos (educandários) de ensino estão vinculados ao ensino fundamental e identificados como sendo, a Escola Municipal de Ensino Fundamental Hermínia Sichinel e a Escola Municipal de Ensino Fundamental Vendelino Waldemar Rauber. A primeira institucionalizada através de um decreto estadual, datado de 07 de dezembro de 1957, localiza-se também, junto à sede do município e atende a 302 (trezentos e dois) alunos da educação fundamental. A referida escola conta ainda, com 01 (uma) diretora, 02 (duas) coordenadoras pedagógicas, 18 (dezoito) professoras, 07 (sete) monitoras e 05 (cinco) merendeiras/serventes.

Esta mesma escola tem como missão, a promoção de um trabalho pedagógico que resgate valores para uma sociedade mais humana, com conhecimento, habilidades e atitudes. A sua visão, está colocada em ser uma escola de referência em qualidade, essência na educação humana e social em que abranja a comunidade regional, tendo ainda, como valores o respeito, a ética, o comprometimento, a valorização e a inovação.

A outra escola de ensino fundamental é identificada como sendo, Escola Municipal de Ensino Fundamental Vendelino Waldemar Rauber, também localizada na sede do município.

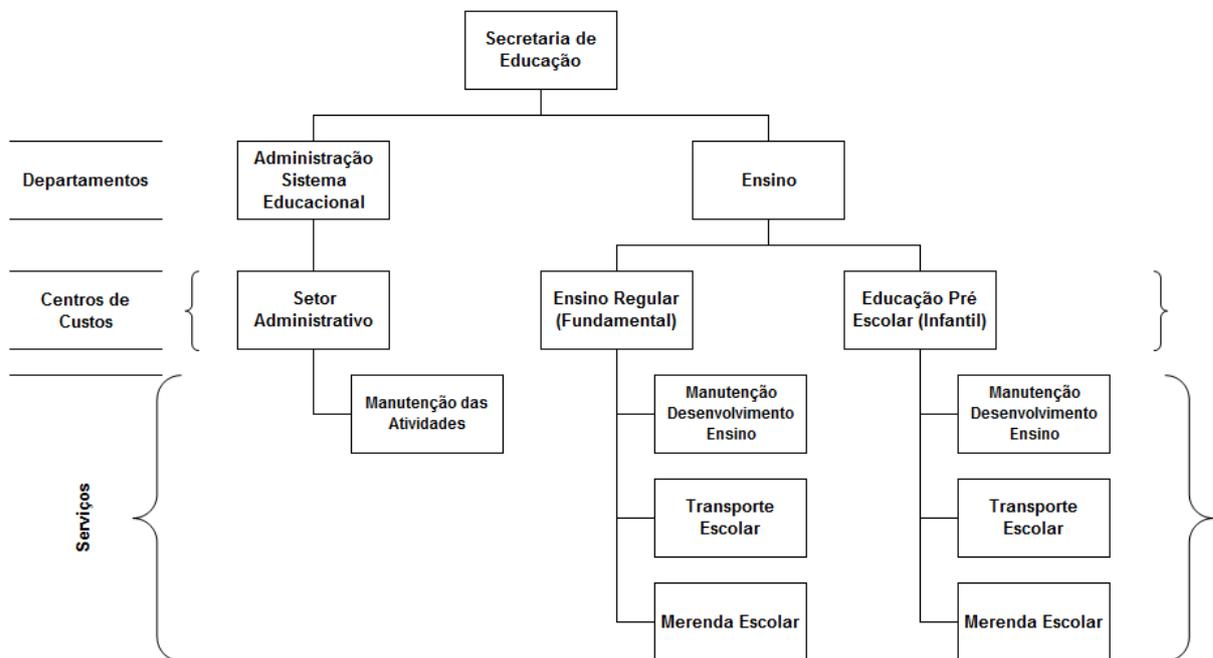
A Escola atende a 68 (sessenta e oito) educandos, fazendo-se valer em seu quadro funcional com 01 (uma) diretora, 02 (duas) coordenadoras pedagógicas, 09 (nove) professoras e 02 (duas) merendeiras/serventes. A metodologia utilizada na escola tem como princípio a interdisciplinaridade, dentro do contexto sócio-construtivista, que oportunize a construção e a reconstrução do conhecimento, através do desenvolvimento de projetos pedagógicos e sociais.

A escola ainda tem como missão, garantir o ensino de qualidade, através de projetos e atividades significativas aos educandos, com o intuito de formar cidadãos conscientes de seus direitos e deveres. Tem também, como valores a ética, o comprometimento, a união e as parcerias.

Em resumo, o município possui 03 (três) escolas, sendo uma de ensino infantil, a qual atende crianças na faixa etária de 0 (zero) a 5 (cinco) anos e outras 02 (duas) de ensino fundamental. É importantíssimo registrar que todas as informações, acima mencionadas, que caracterizam o objeto do presente estudo, referem-se ao ano base de 2015, isto em consonância com a delimitação do estudo proposta.

A figura abaixo, vislumbra o organograma da estrutura organizacional, funcional e o processo de interação entre os agentes, possibilitando assim, o isolamento das atividades, dos recursos e por consequência, os gastos utilizados em cada item integrador.

Figura 11 - Estrutura organizacional da secretaria de educação.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A estrutura acima, além de dispor das relações existentes entre as partes, traz à tona também, de forma nominativa os departamentos, os setores e os centros de custos, para fins de alocação dos gastos realizados em educação na instituição pública. Essa estruturação se faz imprescindível e essencial na identificação,

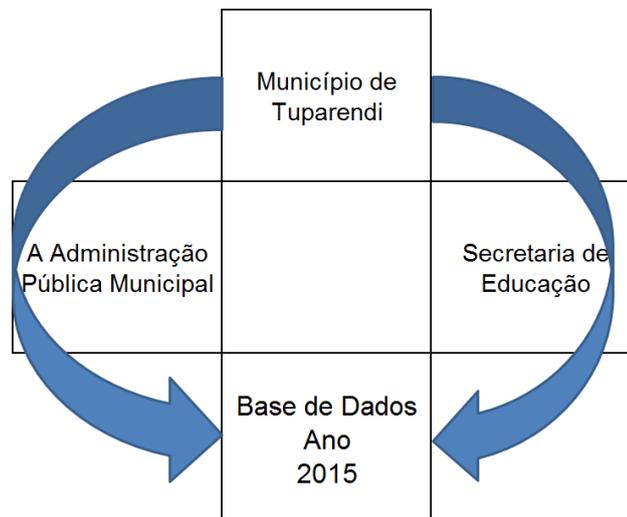
precisão e mensuração das variáveis inerentes às atividades desenvolvidas em educação.

3.2.2 A coleta dos dados

O presente estudo baseia-se na obtenção de dados e informações oriundas de documentação primária (forma original) e secundária (tratada), junto ao município de Tuparendi-RS, junto à administração pública municipal e ainda, junto à secretaria municipal de educação, no período de janeiro a dezembro do ano de 2015. Após a coleta e a realização de sistemáticos tratamentos nos dados, estes suportam e oferecem uma série de resultados capazes de análise e interpretação. Os documentos que dão origem as informações necessárias ao desenvolvimento do trabalho possuem total acurácia, pois além de serem documentos oficiais ou extraoficiais, também determinam e mapeiam as principais características dos eventos quantitativos na área da educação do município envolvido.

Dessa forma, fica estabelecido um conjunto de informações sistematicamente organizadas que possam ser utilizadas e testadas, conforme demonstrado a seguir.

Figura 12 - Esquematização da coleta de dados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A figura 12, evidencia didaticamente o fluxo dos dados e informações que se originam a partir de uma macro área, denominada de município de Tuparendi-RS, passando pela administração pública municipal e pela secretaria de educação, formando assim, a base de dados ao presente estudo.

3.3 O PROCESSO DE PRESTAÇÃO DAS ATIVIDADES EM EDUCAÇÃO

Com relação às atividades desenvolvidas na área de educação no município alvo do presente estudo, é oportuno mencionar que este trabalho não teve qualquer interferência ou até mesmo, influência no referido processo. Preocupou-se tão somente com os dados e informações extraídas dos relatórios contábeis, financeiros, de controle interno e outros de forma geral, para a realização dos estudos, análises e conclusões para estabelecer e avaliar os resultados obtidos, quanto ao grau de desempenho em termos de economicidade, eficiência e eficácia dos gastos públicos no desenvolvimento das atividades vinculadas à área educacional na administração pública municipal estudada.

As atividades e/ou serviços educacionais, exercidas no âmbito da administração pública estudada, dizem respeito à educação escolar formal e caracterizam-se por objetivos explícitos, conteúdos e métodos de ensino, procedimentos didáticos com atividades intencionais em que existem relações pedagógicas sistematizadas e estruturadas.

De acordo com Libâneo, Oliveira e Toschi (2012, p. 239),

as concepções de educação escolar referem-se a determinados modos de compreender as modalidades de educação, as funções sociais e pedagógicas da escola, os objetivos educativos, as dimensões da educação, os objetivos de aprendizagem, o currículo, os conteúdos e a metodologia de ensino, as formas de organização e gestão.

Dessa forma, o processo de prestação das atividades relacionadas à educação escolar formal na administração municipal estudada, são todos os atos vinculados à educação dentro de um período letivo, compreendido como o lapso de tempo de um ano-calendário. Este período inicia-se no dia primeiro de janeiro e se finda em 31 de dezembro do mesmo ano.

Dentro de um período letivo (ano-calendário), cada centro de resultado vinculado à secretaria municipal de educação, assim como, a própria secretaria de educação realizam uma série de atividades para o exercício do processo como um todo, sejam serviços e/ou atividades meios ou fins.

Em conformidade, aos dados e informações extraídas dos relatórios contábeis, administrativos e de controle interno, se pode identificar os tipos de serviços executados em educação no município estudado. Estes serviços são

considerados como objetos de custeio do sistema de apuração e se apresentam com as seguintes características principais:

a) Serviços finalísticos ou temáticos em educação – refletem a prestação de serviços em educação vinculados e realizados de forma direta. São enquadrados nesses serviços a manutenção e desenvolvimento do ensino, a merenda escolar e o transporte escolar.

a.1) manutenção e desenvolvimento do ensino – compreendem todas as atividades e/ou serviços que consomem recursos no desenvolvimento, planejamento e execução das ações e práticas pertinentes ao processo de aprendizagem e ensino dos educandos.

a.2) merenda escolar – correspondem aos gastos de recursos públicos ligados as atividades e/ou serviços que promovam a oferta de alimentação saudável e adequada aos alunos regularmente matriculados nas instituições de ensino estudadas.

a.3) transporte escolar – são as atividades de prestação de serviços desenvolvidas no intuito de disponibilização aos alunos de locomoção de forma adequada e segura, desde suas residências até as instituições de ensino envolvidas neste estudo e vice versa com o consumo de recursos públicos.

b) Serviços de apoio – são aqueles que abrangem os serviços que contribuem como auxílio na manutenção das atividades relacionados à educação. São exemplos desse tipo de serviços, as atividades realizadas nos processos licitatórios de aquisição de bens e serviços para a área educacional, atividades administrativas e burocráticas.

3.4 OS GASTOS INCORRIDOS NAS ATIVIDADES EDUCACIONAIS

Para a obtenção dos gastos incorridos relacionados às atividades fins, ditas temáticas e as meios, também identificadas como de gestão, ou ainda, de apoio, caracterizados tecnicamente como custos, despesas e investimentos no desenvolvimento das atividades em educação, na administração pública municipal de Tuparendi-RS, realizados no período considerado (ano-base de 2015) na sua integralidade, foram consultados e extraídos os dados e informações necessárias,

junto à administração municipal em geral, a secretaria de educação em específico, a secretaria da fazenda, o departamento contábil/financeiro e ainda, o setor de controle interno.

Nesse entender, Alves (2012) em sua tese de doutorado apresentada à Universidade de São Paulo, estabelece que a aplicação de princípios e conceitos econômicos às questões relacionadas ao financiamento da educação consagrou o termo custo na literatura que analisa o montante de recursos que o Estado deve destinar para o setor educacional.

Assim, a partir dos dados e informações, estes foram submetidos a uma estruturação e sistematização, buscando-se a composição dos gastos efetivos relacionados aos centros de custos temáticos e de gestão. Dessa forma, foi possível vislumbrar a totalização dos dispêndios realizados e os resultados apresentados em educação no município em epígrafe.

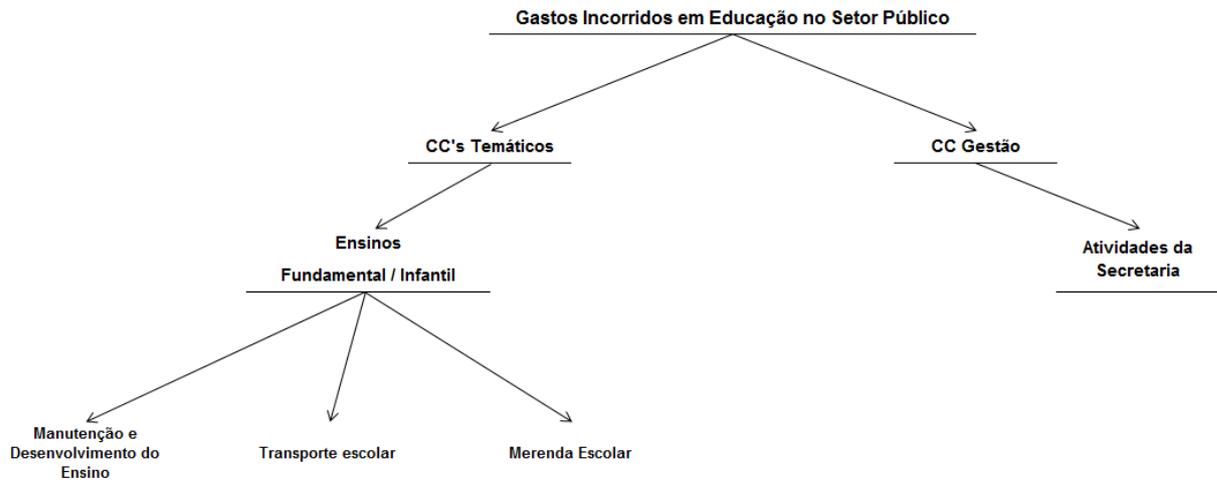
3.4.1 O sistema de acumulação de custos

Um sistema de acumulação de custos tem como principal função determinar o modo de como serão alocados os gastos aos produtos e/ou serviços. Quando se tratar de um sistema de acumulação de custos aplicável ao setor público e, em especial, aos serviços vinculados a educação, este deve levar em consideração a sua efetividade.

Nesse sentido, tendo sido os serviços em educação consagrados como baseados na continuidade e efetividade plena, ou seja, a prestação dos serviços de forma ininterrupta, o sistema que atende as necessidades de alocação e estabelece as condições de especificar os custos, é o sistema de acumulação por processo, em detrimento ao de acumulação por ordem, pois este último aplica-se ao ambiente público, quando a medição dos gastos refere-se a um determinado processo em específico, sem caráter de continuidade e efetividade.

Tendo presente as explicitações acima, o montante dos gastos realizados em serviços de educação/ensino na instituição pública estudada, quanto à alocação a partir do método de custeio estabelecido, ou seja, o sistema de acumulação por processo, pode ser entendido de forma didática conforme abaixo exposto:

Figura 13 - Fluxo dos gastos incorridos em educação.



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4.2 Os métodos de custeio aplicados para alocação dos custos

O método de custeio ou métodos combinados entre si, a serem utilizados em um sistema de apuração de custos definem o grau de detalhamento, exatidão e precisão das informações dos gastos gerados para fins de subsídios a tomada de decisões, por parte de uma instituição. Contudo, se o método e/ou métodos de custeio forem oriundos de critérios inadequados de busca da transparência nas relações entre produtos e/ou serviços e seus respectivos gastos, poderão ser apresentadas características equivocadas e conseqüentemente, apresentados resultados totalmente distorcidos dessa mesma relação.

Nesse sentido, a seleção criteriosa e adequada de um método de custeamento, ou ainda, de métodos combinados (mistos ou híbridos) para a apuração dos custos de um produto e/ou serviço, se tornam extremamente importantes para fins de obtenção de resultados condizentes com a realidade do processo trabalhado.

Para a contabilidade existem vários métodos de custeio que podem ser utilizados, entretanto os principais métodos que estão associados ao processo de identificação e apropriação dos custos ao objeto estudado, nomeiam-se como o método de custeio direto, o método de custeio por absorção, o método de custeio integral ou pleno, o método de custeio RKW – *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (Rateio por Redução Escalar) e ainda, o método de custeio ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades), conforme especificado

pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público).

Segundo Kaplan e Cooper (1998), levando-se em consideração que um sistema de custos pode ter diversos objetivos em uma organização, este pode ou até deve ter mais de um método de custeio. Dentro dessa concepção e no intuito da obtenção de criteriosos resultados que contemplem com exatidão a realidade, foram selecionados e estabelecidos para custeamento o método direto, o método ABC e o método integral ou pleno. Estes três métodos de custeio atuarão de forma conjunta, combinada ou híbrida, no intuito de avançar na transparência das contas públicas e em especial das atividades em educação no município estudado.

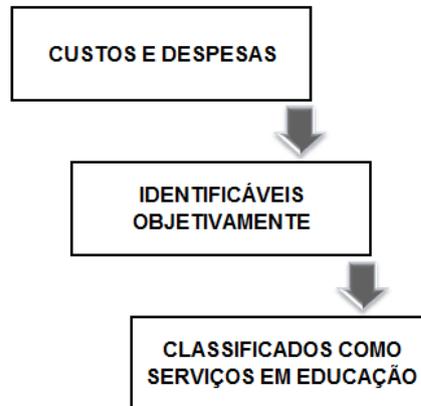
O método de custeio direto busca contemplar e alocar tanto os custos, quanto as despesas identificáveis de forma direta às atividades de educação, ou seja, os custos e despesas que possam ser mensuradas sem qualquer tipo de critério de distribuição ou alocação (rateio). O método de custeamento ABC (Custeio Baseado em Atividades), analisa o comportamento dos custos indiretos por meio das atividades, contemplando as relações entre estas e o consumo de recursos. Já, o método de custeio integral busca integrar todas as informações obtidas, através dos métodos anteriormente expostos, para a mensuração e exposição da real situação do objeto estudado.

Assim, com a seleção dos métodos de custeio acima definidos, ficam contemplados a totalidade dos gastos incorridos em educação na administração municipal, alvo do presente estudo, pois ficam abrangidos tanto os gastos diretos, quanto os gastos indiretos e integrados entre si.

As figuras 14, 15 e 16, demonstram como estes métodos de custeio (direto, ABC e integral ou pleno), se comportam de forma sucinta em relação aos gastos incorridos em educação no ambiente de estudo:

a) direto;

Figura 14 - Esquema básico do comportamento do método de custeio direto.



Fonte: Elaborado pelo autor.

b) ABC – *Activity-Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades);

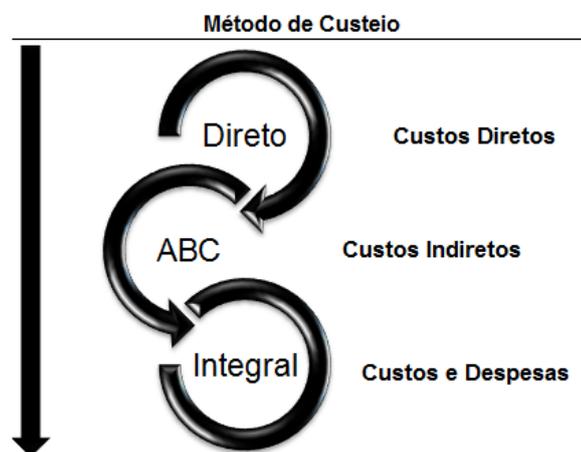
Figura 15 - Esquema básico do comportamento do método de custeamento ABC.



Fonte: Elaborado pelo autor.

c) integral, direto e ABC.

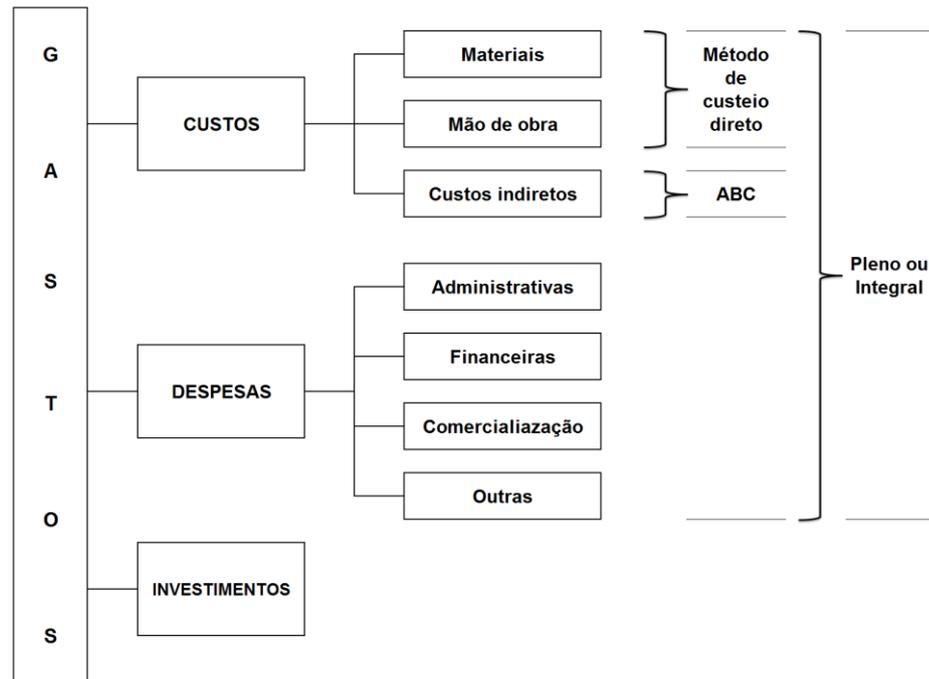
Figura 16 - Esquema básico comportamental do método de custeamento combinado ou integrado.



Fonte: Elaborado pelo autor.

De outra maneira, pode ser visualizada a metodologia utilizada na estruturação do sistema de custos em termos dos métodos de custeio aplicados de maneira integrada, junto ao processo educativo da instituição estudada, em conformidade com as teorizações expostas.

Figura 17 - Estrutura dos métodos de custeio integrados aplicados para apropriação dos gastos em educação.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A figura 17, demonstra a sustentação de um sistema composto por gastos como consumo de recursos de maneira genérica, divididos em custos, despesas e investimentos. Os custos subdividem-se em materiais diretos, mão de obra direta e os custos indiretos, sendo que, as despesas são formadas basicamente pelos gastos administrativos, financeiros, comercialização e outros tipos de gastos que não enquadrados nos itens anteriores, tendo ainda, os investimentos atuando e classificados como gastos de capital.

A partir do desmembramento das partes integrantes dos gastos classificados como custos, obtém-se a origem do método de custeio direto e método de custeio ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades), sendo que, com a atuação conjunta/integrada das despesas ainda, a estes dois métodos citados anteriormente, faz-se surgir o método de custeio pleno ou integral.

3.4.3 A identificação e mensuração dos gastos em educação

A identificação, assim como a mensuração dos gastos em educação são fatores fundamentais e tarefas primordiais no processo de implementação de um sistema de custos em todos os tipos de cenários, sejam públicos e/ou privados. Tais informações, são elementares a um sistema de gestão custos, pois não há de se falar em custos, sem a devida e necessária qualificação e quantificação dos gastos despendidos nos processos envolvidos. A identificação e mensuração dos gastos a partir de relatórios e informações confiáveis, fornecem os dados que sustentam e amparam um sistema de custos.

Os gastos realizados em educação na instituição pública em epígrafe, foram identificados e apurados a partir da estruturação de um modelo desenvolvido de gestão de custos. Tal sistema, contempla metodologia que reflete de maneira fidedigna e confiável os seus resultados. Busca ainda, o fornecimento de informações úteis quanto ao grau de eficiência, eficácia e desempenho das atividades, capazes de subsidiarem a gestão pública na tomada de decisões.

3.4.3.1 Considerações preliminares

A adoção do regime de competência é um dos princípios contábeis a nortear a contabilidade pública e, por conseguinte, a contabilidade de custos públicos como uma de suas ramificações. Cabe esclarecer, que tal princípio é obrigatoriamente aplicável na contabilidade como um todo, independentemente do seu ramo de aplicabilidade.

O princípio contábil intitulado como regime de competência, obrigatório e aplicável à contabilidade, inclusive a pública, estabelece que as alterações patrimoniais verificadas, sejam estas aumentativas e/ou diminutivas, ficam condicionadas ao reconhecimento, quando do momento em que ocorreram e amparadas em seus respectivos fatos geradores, tudo isso, independentes do recebimento ou pagamento de valores monetários.

Nessa concepção, parte-se do princípio que a contabilidade governamental aplicada à instituição alvo do presente estudo, adote o regime de competência em sua plenitude. Assim sendo, os relatórios contábeis - financeiros que refletem os gastos realizados em sua integralidade é o das variações patrimoniais diminutivas (VPD's), pois tais relatórios identificam de forma quantitativa

e qualitativa os gastos realizados sistematicamente em educação, num determinado período. E, principalmente porque, parte-se do princípio que as variações patrimoniais diminutivas (VPD's), representem a informação mais próxima da conceituação de custo, tendo em vista constituírem os gastos incorridos na aquisição de bens e/ou serviços, necessários a produção de outros bens e/ou serviços, sendo no presente caso, bens e serviços em educação.

Dessa forma, fica assim sintetizada a esquematização da estrutura conceitual do sistema de custos, ora proposto, com o intuito de geração de um conjunto de informações úteis e, tendo como base de dados às variações patrimoniais diminutivas (VPD's), originárias do sistema contábil e financeiro aplicável ao setor público.

Quadro 3 - Estruturação das variações patrimoniais diminutivas.

1.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - VPD's	
	1.1	PESSOAL E ENCARGOS
	1.2	BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS E ASSISTENCIAIS
	1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO
	1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS
	1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS
	1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS
	1.7	TRIBUTÁRIAS
	1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS
	1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

Fonte: Elaborado pelo autor.

A seguir, para melhor entendimento são indicadas as contas sintéticas e/ou rubricas integrantes e formadoras das variações patrimoniais diminutivas (VPD's), no intuito de estruturação de um conjunto de gastos (custos/despesas). Cabe ressaltar, que a estrutura ora proposta, segue literalmente o plano de contas sugerido pelo TCE/RS - Tribunal de Contas do Estado e também, em consonância com o proposto pelo TCU – Tribunal de Contas da União, com as respectivas funções características de cada grupo.

a) Variações Patrimoniais Diminutivas - compreendem o decréscimo no benefício econômico, durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativo ou incremento em passivo, que resultem em decréscimo do

patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

a.1) Pessoal e Encargos – compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei decorrentes do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público. Compreendem ainda, obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento dos órgãos e demais entidades do setor público, contribuições a entidades fechadas de previdência e benefícios eventuais a pessoal civil e militar, destacados os custos de pessoal e encargos inerentes as mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.

a.2) Benefícios Previdenciários e Assistenciais – compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas às aposentadorias, pensões, reformas, reserva remunerada e outros benefícios previdenciários de caráter contributivo, do regime próprio da previdência social - RPPS e do regime geral da previdência social – RGPS, bem como as ações de assistência social, que são políticas de seguridade social não contributiva, visando ao enfrentamento da pobreza, a garantia dos mínimos direitos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e a universalização dos direitos sociais.

a.3) Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo – compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com manutenção e operação da máquina pública, exceto despesas com pessoal e encargos que serão enquadradas em grupo específico (despesas de pessoal e encargos). Compreende: diárias, material de consumo, material de distribuição gratuita, passagens e despesas com locomoção, serviços de terceiros, arrendamento mercantil operacional, aluguel, depreciação, amortização, exaustão, entre outras.

a.4) Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras – compreende as variações patrimoniais diminutivas com operações financeiras, tais como: juros incorridos, descontos concedidos, comissões, despesas bancárias e correções monetárias.

a.5) Transferências e Delegações Concedidas – compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios, transferências ao exterior e execuções orçamentárias delegadas.

a.6) Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos – compreende a variação patrimonial diminutiva com desvalorização e perdas de ativos, nos casos de reavaliação, redução a valor recuperável, provisões para perdas, perdas com alienação e perdas involuntárias. Compreende também a variação patrimonial diminutiva com incorporação de passivo.

a.7) Tributárias – compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas aos impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.

a.8) Custo das Mercadorias Vendidas, dos produtos Vendidos e dos Serviços Prestados – compreende as variações patrimoniais diminutivas relativas aos custos das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

a.9) Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores. Compreende: premiações, incentivos, equalizações de preços e taxas, participações e contribuições, resultado negativo com participações, dentre outros.

Cabe reiterar, que a opção realizada pelas variações patrimoniais diminutivas (VPD's), como peças contábeis e financeiras subsidiadoras e fonte dos dados e informações, em termos dos valores dos gastos públicos em educação, deve-se principalmente, por contemplarem a totalidade dos gastos de forma quantitativa e qualitativa, e ainda, por não necessitarem de determinados ajustes nas informações inicialmente emitidas.

Ainda cabe lembrar, que a doutrina sugerida e preceituada por Machado *et. al.* (2012), defende que sejam as despesas liquidadas, a fonte das informações relativas a custos. Contudo, para que seja as despesas liquidadas a fonte de custos, estas necessitam de uma série de ajustes com certo grau de interferência aleatória na busca de alinhamento a particularidades necessárias, isto de acordo com os

mesmos autores. Tais ajustes necessários e ditados, segundo estes autores, são os que seguem:

a) Ajustes da despesa orçamentária

- menos: despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados;
- mais: restos a pagar não processados liquidados no exercício;
- menos: despesas de exercícios anteriores;
- menos: formação de estoques;
- menos: concessão de adiantamentos;
- menos: despesas de capital não efetivas.

b) Ajustes patrimoniais

- mais: consumo de estoque;
- mais: despesa incorrida de adiantamentos;
- mais: depreciação/amortização/exaustão.

Entretanto, percebe-se do exposto acima, que todos os itens e pontos levantados como ajustes necessários à contemplação dos gastos realizados no setor público pelo regime de competência, consagrados pela doutrina e exigidos por lei, são evidenciados e contemplados em sua integralidade, quando da utilização das variações patrimoniais diminutivas (VDP's), como base dos dados e das informações para alimentação de um sistema de custos aplicáveis a administração pública municipal. Outro ponto importantíssimo, que corrobora para serem as variações patrimoniais diminutivas (VDP's), a fonte dos dados num sistema de custos aplicados ao setor público é a utilização destas pelos próprios Tribunais de Contas Estaduais na mensuração (estipulação) dos percentuais gastos em educação, assim como, em saúde.

O exercício de opção pelas variações patrimoniais diminutivas (VDP's), como base das informações para alimentação de um sistema de custos aplicáveis a administração pública municipal, é primordialmente por ir ao encontro da literatura preceituada pela maioria dos doutrinadores militantes na área de custos, mesmo que grande parte deles vinculados à iniciativa privada, tais como Martins (2010), Ribeiro

(2013) e Padoveze (2013) Contudo, mesmo a maioria dos autores em custos pertencentes à área privada, a contabilidade de custos em si é a mesma, tanto a aplicável ao setor privado ou público, no que tange ao atendimento à legislação brasileira e à adequação aos padrões internacionais, sendo que, tão somente os respectivos campos de aplicação e/ou atuação, é que se diferenciam.

É importante mencionar ainda, que as variações patrimoniais diminutivas (VPD's) vinculadas ao setor público, passam por processos constantes de auditoria interna e externa, garantindo assim, o atendimento à legislação pertinente e ratificando conseqüentemente, a mais alta credibilidade quanto aos acontecimentos verificados no patrimônio das organizações públicas.

3.4.3.2 Direcionadores de custos utilizados

Os direcionadores de custos como acontecimentos verificados que permitem identificar a causa de consumo de recursos e atividades, serão utilizados para mapear os custos indiretos verificados no processo educacional do município. Nessa orientação, eles passam a ser úteis no estabelecimento e mensuração dos gastos indiretos que consomem atividades e, por conseguinte, consomem também recursos.

Assim sendo, os direcionadores de atividades e recursos utilizados no presente trabalho, foram determinados a partir de uma análise das funções exercidas pelos servidores envolvidos e materiais consumidos no processo de educação e os respectivos volumes de recursos envolvidos. Em síntese, foram estabelecidos os estágios de rateio dos custos indiretos da estrutura estudada aos processos, realizando-se na seqüência, o rateio dos custos indiretos dos processos às atividades/serviços e finalmente, a atribuição, segundo a taxa de incidência (direcionadores) dos custos das atividades aos serviços realizados em educação.

Estes direcionadores, tanto de atividades, quanto de recursos, buscaram a exclusão de rateios de forma arbitrária na alocação dos gastos destinados a área de educação. Dessa forma, buscou-se custear os processos que oneram e estão envolvidos nas organizações funcionais específicas.

3.4.3.3 *Gastos em educação no município estudado*

A partir dos direcionadores de custos estabelecidos, da legislação vigente e da obtenção dos dados, informações referentes aos gastos incorridos em educação, junto à secretaria de educação, ao departamento contábil/financeiro e de controle interno na administração municipal estudada, estabelecimento do sistema de acumulação de custos, métodos de custeio na alocação dos gastos, identificação e mensuração dos gastos, estes foram transferidos (*input's*) para planilhas eletrônicas do programa *microsoft excel*, em forma de um sistema estruturado de informações e apuração de resultados (*output's*).

Dessa forma, a identificação, a classificação e a ordenação dos itens componentes dos processos de serviços em educação no município estudado, levando-se em consideração os dispêndios realizados, fez surgir de forma estruturada os gastos efetivos na área educacional.

A estipulação dos custos operacionais efetivos em educação praticados no município, de forma estruturada e sintética, segundo as rubricas (contas) componentes das variações patrimoniais diminutivas (VPD's), extraídas dos relatórios contábeis e financeiros oficiais publicados, visando à análise realizada no período de janeiro a dezembro de 2015, está apresentada na tabela 1.

Tabela 1 - Estruturação dos gastos em educação no ano de 2015.

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO								
1.	VARIÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA		CC _ Gestão	CC _ Temático			TOTAL	%
			Atividades da Secretaria	Ensino				
				Fundamental	Infantil	Total CC_Temático		
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	R\$ 138.061,61	R\$ 1.937.073,56	R\$ 402.866,32	R\$ 2.339.939,88	R\$ 2.478.001,49	60%	
1.2	BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS E ASSISTENCIAIS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	R\$ 31.796,89	R\$ 685.310,34	R\$ 284.914,81	R\$ 970.225,15	R\$ 1.002.022,04	24%	
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	R\$ 28.083,59	R\$ 533.645,53	R\$ 118.267,20	R\$ 651.912,73	R\$ 679.996,32	16%	
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	
1.7	TRIBUTÁRIAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	
TOTALIZAÇÃO			R\$ 197.942,09	R\$ 3.156.029,43	R\$ 806.048,33	R\$ 3.962.077,76	R\$ 4.160.019,85	100%
			5%	76%	19%	95%	100%	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A tabela 1 mencionada, para uma análise interpretativa abrangente de seus dados, deve ser avaliada sob as perspectivas de uma análise horizontal e vertical. Estas análises consistem em formas elementares para compreensão efetiva dos mais diversos tipos de informações e resultados.

A análise horizontal aqui empregada para a interpretação da tabela de estruturação dos gastos em educação no ano de 2015, tem por finalidade evidenciar a representatividade dos itens que contemplam as contas das variações patrimoniais diminutivas (VPD's), dentro das mesmas rubricas (contas), ou seja, os centros de custos e seus desdobramentos.

Nessa ordem, analisando a totalidade dos itens formadores dos gastos realizados em educação na entidade estudada no valor de R\$ 4.160.019,85 (quatro milhões, cento e sessenta mil, dezenove reais e oitenta e cinco centavos), percebe-se que o centro de custo temático, no valor de R\$ 3.962.077,76 (três milhões, novecentos e sessenta e dois mil, setenta e sete reais e setenta e seis centavos), é o mais oneroso, correspondendo a 95% dos gastos totais. Por conseguinte, o centro de custo em gestão no valor de R\$ 197.942,09 (cento e noventa e sete mil, novecentos e quarenta e dois reais e nove centavos), fica representando os demais 5% restantes dos gastos totalizados em educação.

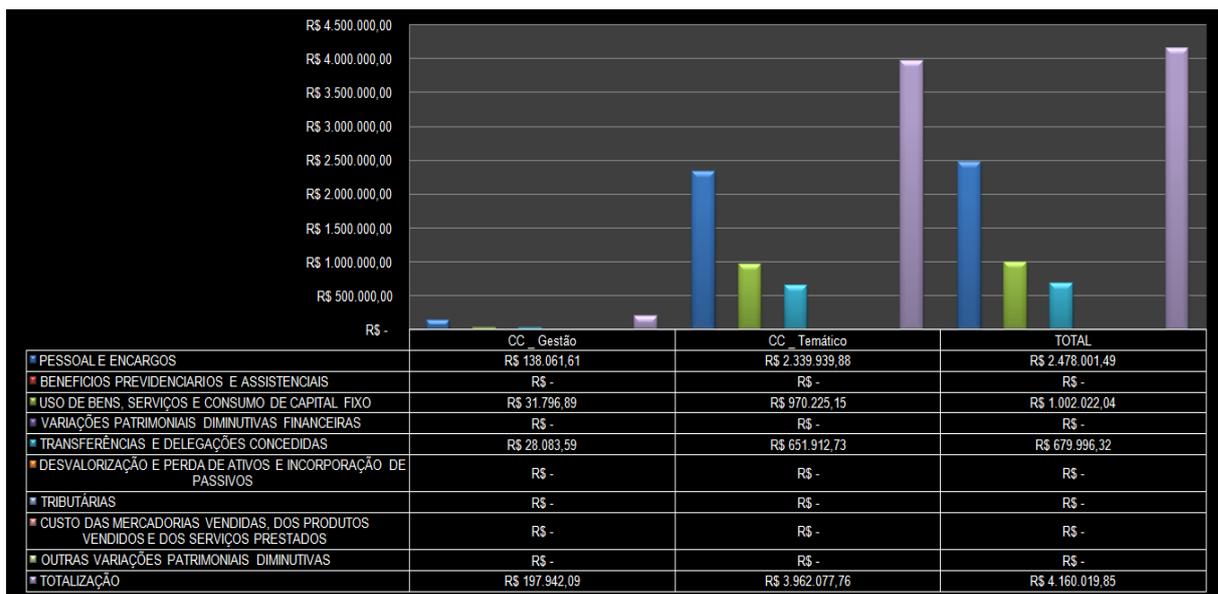
Quando averiguado rubrica a rubrica, dentro dos centros de custos, identifica-se que a conta pessoal e encargos no total de R\$ 2.478.001,49 (dois milhões, quatrocentos e setenta e oito mil, um real e quarenta e nove centavos), é originada pelo centro de custo em gestão no valor de R\$ 138.061,61 (cento e trinta e oito mil, sessenta e um reais e sessenta e um centavos), que representa tão somente 6% do gasto total com pessoal e encargos e que é formada também, pelo centro de custo temático, agora com alta representatividade no cômputo dos gastos totais com pessoal e encargos, no montante de R\$ 2.339.939,88 (dois milhões, trezentos e trinta e nove mil, novecentos e trinta e nove reais e oitenta e oito centavos), ou seja, 94%.

O uso de bens, serviços e consumo de capital fixo se apresentam com 97%, quando alocados ao centro de custo temático e com 3%, quando ligados ao centro de custo em gestão. O outro item com valores alocados são as transferências

e delegações concedidas, portando-se com 96% no centro de custo temático e com 4% quando vinculados ao centro de custo em gestão.

O gráfico abaixo 1, vislumbra as representatividades nas alocações dos valores gastos em educação, dentro das rubricas pessoal e encargos, bens, serviços e consumo de capital fixo e transferências e delegações concedidas, conforme segue.

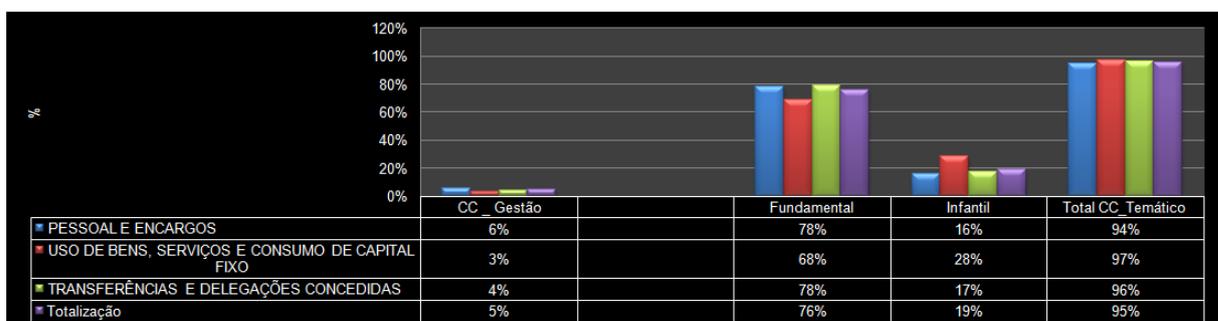
Gráfico 1 - Gastos em educação por rubricas vinculadas aos centros de custos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Na sequência, o gráfico 2 também contribui para uma melhor elucidação das informações, pois representa o desmembramento do centro de custo temático nos tipos de ensino estudados e ainda, realiza uma comparação deste com o centro de custo em gestão. Tal comparativo é estabelecido em termos percentuais pelas rubricas integrantes do processo educacional da instituição pública.

Gráfico 2 - Gastos percentuais em educação por rubricas vinculadas aos centros de custos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Agora, quando a leitura é realizada sob o enfoque da análise vertical, verifica-se que os gastos totais em educação no montante de 4.160.019,85 (quatro milhões, cento e sessenta mil, dezenove reais e oitenta e cinco centavos) na instituição pesquisada, são formados pelas rubricas das variações patrimoniais diminutivas (VPD's), salários e encargos no valor de R\$ 2.478.001,49 (dois milhões, quatrocentos e setenta e oito mil, um real e quarenta e nove centavos), correspondente, a 60%, uso de bens, serviços e consumo de capital fixo na ordem de R\$ 1.002.022,04 (hum milhão, dois mil, vinte e dois reais e quatro centavos), perfazendo 24% e, ainda a rubrica das variações patrimoniais diminutivas, transferências e delegações concedidas com a parcela de R\$ 679.996,32 (seiscentos e setenta e nove mil, novecentos e noventa e seis reais e trinta e dois centavos) ou 16% dos gastos totais em educação. Do exposto acima, constata-se que o item pessoal e encargos é o mais representativo em termos de oneração do processo educacional, com mais da metade da totalidade dos recursos despendidos no período (ano 2015).

Dentro dessa mesma ordenação, sob a perspectiva da representatividade relativa, ou seja, a responsabilidade de cada item componente em relação ao seu respectivo total, a rubrica salários e encargos representam 70% do total realizado exclusivamente no centro de custo de gestão. Os centros de custos temáticos oneram o processo com pessoal e encargos com o percentual de 59%, sendo que, a rubrica uso de bens, serviços e consumo de capital fixo, no centro de custo em gestão perfaz 16% do total do centro, subindo para 24% do total quando a análise é realizada no centro temático. O centro de custo em gestão é composto por 14% em transferências e delegações concedidas, sendo que, o centro de custo temático é formado por 16%, quando a análise é realizada sob a ótica desta mesma rubrica.

As rubricas sob o enfoque das relatividades existentes, na composição da totalização dos gastos realizados em educação no município estudado, sob a ordem da análise vertical, podem ser averiguadas a partir da tabela, posta a seguir.

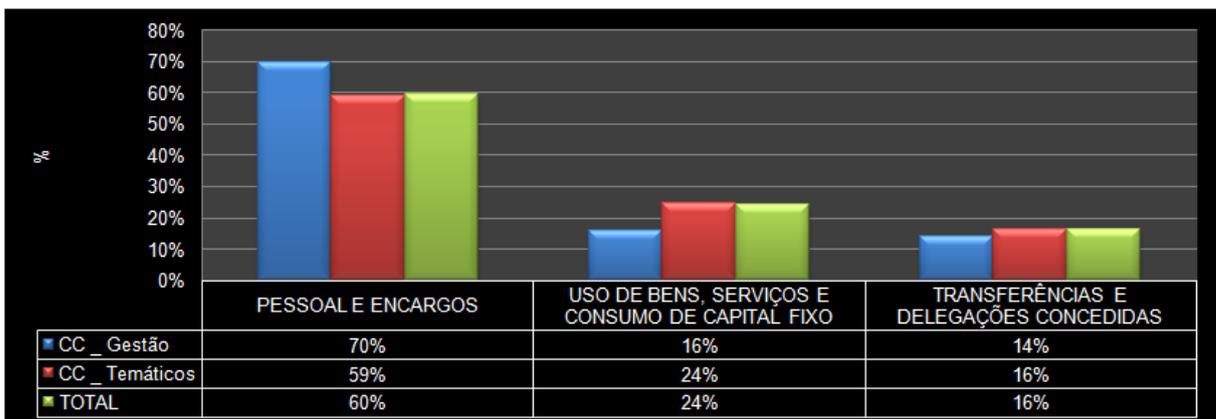
Tabela 2 - Estruturação dos gastos em educação no ano de 2015 em percentual, por centros de custos.

RUBRICAS	Centros de Custos		TOTAL
	Gestão	Temático	
PESSOAL E ENCARGOS	70%	59%	60%
USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	16%	24%	24%
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	14%	16%	16%
TOTALIZAÇÃO	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Outra opção de observação e exame dos dados descritos acima, de maneira inteligível e relativamente simples, está colocada na representação gráfica a seguir, com a evidenciação das rubricas formadoras das variações patrimoniais diminutivas, correlacionadas aos centros de custos de gestão e temático.

Gráfico 3 - Gastos percentuais em educação por rubricas vinculadas aos centros de custos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4.3.4 Gastos em educação apropriados ao centro de custo temático do município

Os valores apurados dentro do centro de custo temático, estão desmembrados por tipos de ensino postos à disposição da população, ou seja, ensinos fundamental e infantil. Dessa forma, foram apropriados os gastos realizados em educação pelos tipos de ensinos integrantes do centro de custo temático que realizaram serviços/atividades e que consumiram recursos no período.

Os mesmos gastos, também foram identificados e classificados em diretos e indiretos, quanto a sua capacidade de apropriação ao serviço educacional. Dentro desse critério, os gastos realizados nos ensinos fundamental e infantil de forma precisa e objetiva, por meio de um sistema e método de medição, sem uso de

qualquer forma ou tipo de rateio, foram classificados como custos diretos e o critério utilizado para a alocação desses gastos, foi o método de custeio direto.

Entretanto, para os gastos em educação, que se fizeram necessário à utilização de algum tipo de rateio ou critério aleatório, classificaram-se como indiretos. Neste trabalho, a forma de rateio utilizada para a identificação e mensuração foi a preceituada pelo método ABC – *Activity Based Costing*, onde a apropriação dos gastos indiretos é realizada através de direcionadores de consumo e de recursos nas atividades.

A tabela 3, apresenta os gastos abrangidos em educação, dentro do centro de custo temático, apartados em diretos e indiretos, segundo critérios mencionados anteriormente.

Tabela 3 - Alocação dos gastos em educação ao centro de custo temático.

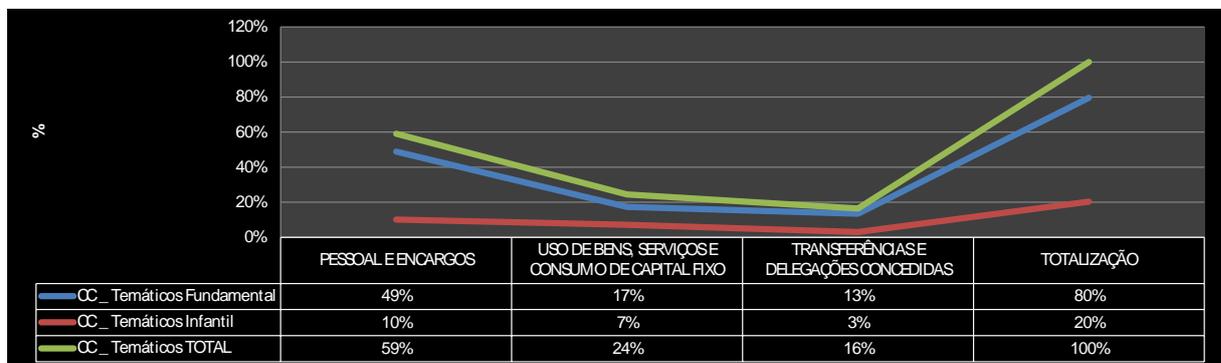
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO												
1.	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	CC _ Temático										
		Ensino						TOTAL				
		Fundamental			Infantil							
		Tipos de Custos		Total	Tipos de Custos		Total	Tipos de Custos		R\$	%	
		Direto	Indireto		Direto	Indireto		Direto	Indireto			
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	1.694.806,37	242.267,19	1.937.073,56	356.905,89	45.960,43	402.866,32	2.051.712,26	288.227,62	2.339.939,88	59,06%	
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,00%	
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	654.284,49	31.025,85	685.310,34	272.597,60	12.317,21	284.914,81	926.882,09	43.343,06	970.225,15	24,49%	
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,00%	
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	522.615,14	11.030,39	533.645,53	115.950,61	2.316,59	118.267,20	638.565,75	13.346,98	651.912,73	16,45%	
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,00%	
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,00%	
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,00%	
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,00%	
TOTALIZAÇÃO		2.871.706,00	284.323,43	3.156.029,43	745.454,10	60.594,23	806.048,33	3.617.160,10	344.917,66	3.962.077,76	100%	
				80%			20%	91%	9%	100%		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verifica-se da tabela acima, que os gastos em ensino fundamental, absorvem 80% do total, com os outros 20% restantes do consumo, destinados ao ensino infantil. Quando, se passa para a apreciação das rubricas componentes em termos de oneração, percebe-se que a mais representativa e que se sobressai com um percentual de 59,06% é a de pessoal e encargos. As demais rubricas consomem 24,49% em uso de bens, serviços e consumo de capital fixo e 16,45% em transferências e delegações concedidas dos gastos totais em educação.

O gráfico 4, evidencia o desmembramento dos gastos no centro de custo temático como um todo, sob a concepção da formação destes pelas respectivas rubricas em cada tipo de ensinos. A rubrica pessoal e encargos que representa 59,06% do gasto total do centro, distribui-se em 49% no ensino fundamental e em 10% no ensino infantil. Uso de bens, serviços e consumo de capital fixo consomem 17% do gasto total abrangido pelo centro de custo temático, do ensino fundamental e as transferências e delegações concedidas ficam com 13%, sendo que, quando passado para a análise do ensino infantil estas representam 7% e 3%, respectivamente.

Gráfico 4 - Desmembramento dos gastos em educação no centro de custo temático.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Também se faz interessante, a realização da análise dos gastos sob o ponto de vista de classificação de forma direta e indireta, dentro de suas rubricas integrantes e pelos seus respectivos tipos de ensino. Tudo, no intuito de averiguação de eventuais diferenças que se possam apresentar de forma discrepante.

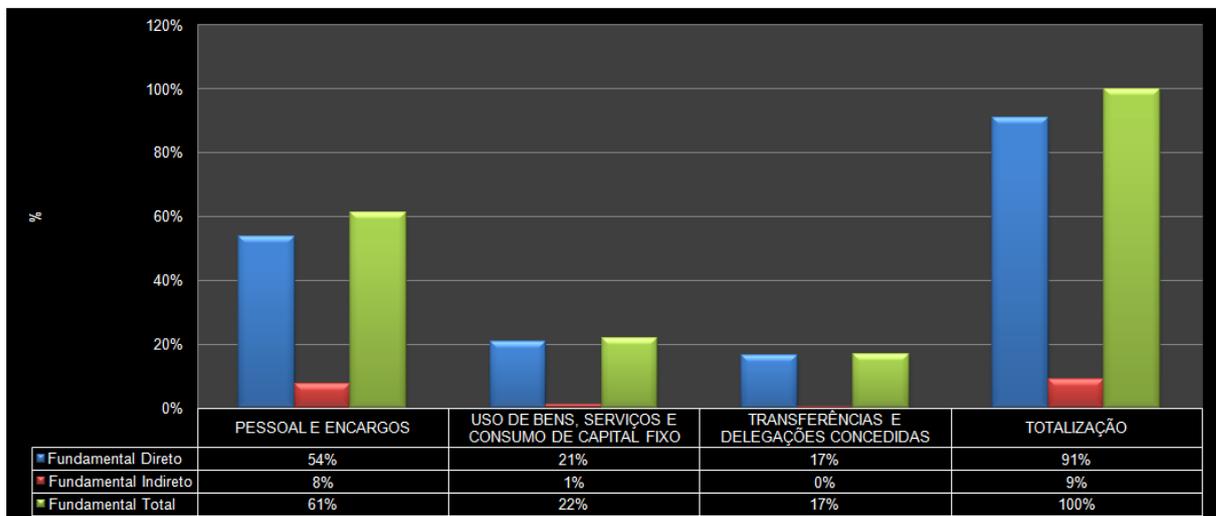
Sob esta ótica, o ensino fundamental apresenta 91% dos seus gastos classificados de forma direta, ou seja, foram identificados de forma precisa e objetiva, sem o auxílio de qualquer tipo de fator aleatório ou de algum modelo de rateio. Sendo que, os gastos classificados como diretos quando confrontados com a

totalidade dos gastos despendidos no ensino fundamental (diretos e indiretos) se estabelecem com a rubrica pessoal e encargos representando 54%, a rubrica uso de bens, serviços e consumo de capital fixo, perfazendo um índice de 21% e a transferência e delegações concedidas com o restante dos gastos despendidos no ensino fundamental, ou seja, com os 17% restantes.

Os gastos consumidos e classificados de forma indireta perfazem 9%, dos gastos totais realizados no ensino fundamental. A rubrica pessoal e encargos é a mais representativa, dentro desse tipo de classificação, pois quando analisada perante a totalidade dos gastos realizados no ensino fundamental de forma direta e indireta, representa 61% dos gastos, contra 22% da rubrica uso de bens, serviços e consumo de capital fixo e 17% da rubrica, transferência e delegações concedidas.

Percebe-se assim, que a grande maioria dos gastos públicos atribuídos ao ensino fundamental, podem ser classificados de forma direta, ou seja, são gastos que podem ser identificados de maneira objetiva, sem o uso de qualquer tipo de ponderação arbitrária, como pode ser verificado e analisado no gráfico a seguir.

Gráfico 5 - Gastos por rubricas no ensino fundamental em percentual.

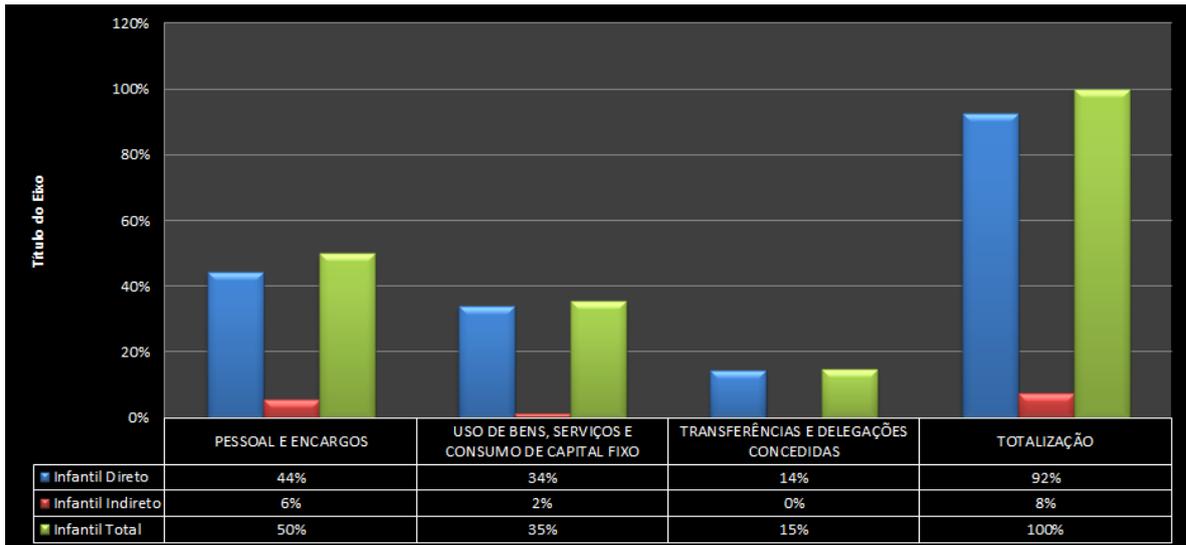


Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando se traz a evidenciação os gastos realizados com o ensino infantil para a análise, dentro do centro de custo temático, classificados de forma direta e indireta e por suas respectivas rubricas, constata-se que 92% dos gastos abrangidos neste tipo de ensino, são gastos diretos e tão somente 8%, ditos indiretos. Assim como, no ensino fundamental, a rubrica pessoal e encargos é a que mais onera o processo educacional com 50%, sendo distribuídos 44% de forma direta e 6%

indiretamente. Já, uso de bens, serviços e consumo de capital fixo consomem 35% da totalidade dos gastos no ensino infantil, sendo que, a rubrica transferência e delegações concedidas consomem o saldo restante de 15% do processo como um todo, isso tudo dentro do ensino infantil. O gráfico do tipo em colunas, exposto abaixo, referenda as análises realizadas e vinculadas ao ensino infantil.

Gráfico 6 - Gastos por rubricas no ensino infantil em percentual.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Na continuidade da análise, com o somatório dos gastos em educação no desenvolvimento dos ensinos fundamental e infantil, sob o aspecto classificatório identificado como diretos e indiretos, despendidos no centro de custo temático, a tabela abaixo, remete para a rubrica pessoal e encargos, com uma oneração do processo educacional em 52% do gasto total de forma direta e 7% da totalidade do gasto quando mensurado de forma indireta. Outros itens, quando identificados de forma direta que se destacam são o uso de bens, serviços e consumo de capital fixo com 23% e ainda, com 16% as transferências e delegações concedidas. Tudo abaixo representado pela tabela 4.

Tabela 4 - Representação dos gastos diretos e indiretos por rubricas no centro de custo temático.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	CC _ Temático					
	Diretos		Indiretos		Total	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
PESSOAL E ENCARGOS	2.051.712,26	52%	288.227,62	7%	2.339.939,88	59%
BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	0%	-	0%	-	0%
USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	926.882,09	23%	43.343,06	1%	970.225,15	24%
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	0%	-	0%	-	0%
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	638.565,75	16%	13.346,98	0%	651.912,73	16%
DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	0%	-	0%	-	0%
TRIBUTÁRIAS	-	0%	-	0%	-	0%
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	0%	-	0%	-	0%
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	0%	-	0%	-	0%
TOTALIZAÇÃO	3.617.160,10	91%	344.917,66	9%	3.962.077,76	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nesse sentido, conclui-se que dos R\$ 3.962.077,76 (três milhões, novecentos e sessenta e dois mil, setenta e sete reais e setenta e seis centavos), despendidos como gastos realizados no processo educacional no município estudado e estritamente ligados ao centro de custo temático, o montante de R\$ 3.617.160,10 (três milhões, seiscentos e dezessete mil, cento e sessenta reais e dez centavos), ou o percentual de 91%, estão classificados de maneira direta e o restante, no valor de R\$ 344.917,66 (trezentos e quarenta e quatro mil, novecentos e dezessete reais e sessenta e seis centavos), ou ainda, 9% estão submetidos de forma indireta.

3.4.3.5 Gastos em educação apropriados por tipos de serviços prestados nos centros de custos temáticos

Neste ponto, foram realizadas as atribuições e distribuição da totalização dos gastos diretos e indiretos utilizados em educação, pelos seus respectivos tipos de serviços e/ou atividades desenvolvidas, pertencentes aos seus centros de custos temáticos das áreas do ensino infantil e ensino fundamental. Assim, os centros de custos temáticos nos ensinos infantil e fundamental foram subdivididos em determinados serviços educacionais realizados, dentro do município em estudo.

Os serviços educacionais que são realizados e se estabelecem dentro dos centros de custos temáticos instituídos e que reivindicam gastos em educação foram nominados em manutenção e desenvolvimento do ensino, transporte escolar

e merenda escolar, fazendo surgir dessa forma, uma estruturação de distribuição de gastos educacionais.

Cabe salientar que, a estipulação e distribuição dos serviços educacionais nos centros de custos temáticos buscaram contemplar todas e quaisquer atividades sob o ponto de vista da área educacional apresentadas no município em epígrafe.

3.4.3.5.1 Centro de custo temático - ensino fundamental

Os gastos em educação, sob o enfoque do centro de custo temático atribuído ao ensino fundamental pelas atividades e/ou serviços colocados à disposição da população, referem-se aos recursos efetivamente destinados e utilizados nesse tipo de ensino em serviços de manutenção e desenvolvimento do ensino, transporte escolar e merenda escolar e ficam distribuídos, conforme apresentado na tabela abaixo.

Tabela 5 - Gastos no ensino fundamental pelas atividades e/ou serviços.

CC _ Temático													
1.	VARIÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Fundamental											
		Manutenção e Desenvolvimento do Ensino				Transporte escolar				Merenda Escolar			
		Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	1.680.614,08	234.244,84	R\$ 1.914.858,92	72%	4.947,90	2.255,32	R\$ 7.203,22	2%	9.244,39	5.767,03	R\$ 15.011,42	14%
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	188.685,37	28.248,66	R\$ 216.934,03	8%	382.309,76	2.074,20	R\$ 384.383,96	98%	83.289,36	702,99	R\$ 83.992,35	78%
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	514.164,51	8.072,67	R\$ 522.237,18	20%	1.647,46	576,61	R\$ 2.224,07	1%	6.803,17	2.381,11	R\$ 9.184,28	8%
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
TOTALIZAÇÃO		R\$ 2.383.463,96	R\$ 270.566,17	R\$ 2.654.030,13	100%	R\$ 388.905,12	R\$ 4.906,13	R\$ 393.811,25	100%	R\$ 99.336,92	R\$ 8.851,13	R\$ 108.188,05	100%
		90%	10%	100%		99%	1%	100%		92%	8%	100%	
		84%				12%				3%			

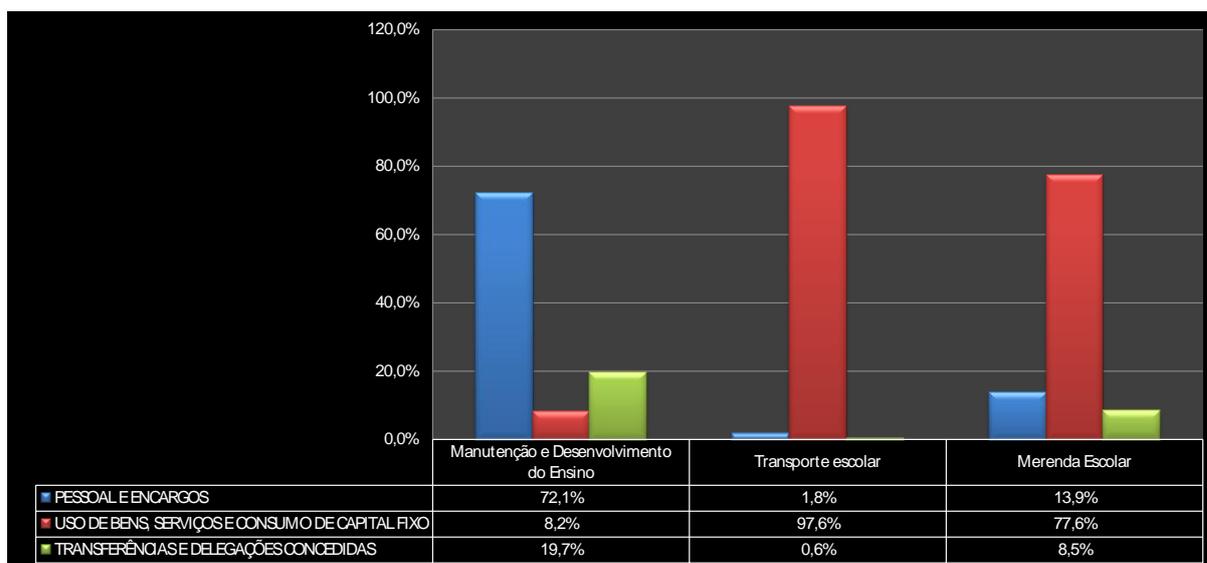
Fonte: Elaborado pelo autor.

Dada à estrutura acima exposta, verifica-se que são consumidos nos serviços de manutenção e desenvolvimento do ensino, o montante de R\$ 2.654.030,13 (dois milhões, seiscentos e cinquenta e quatro mil, trinta reais e treze centavos), ou seja, 84% da totalização dos gastos realizados no centro de custo temático vinculado ao ensino fundamental, representando assim, efetivamente a maior parcela de consumo dos recursos.

Os demais serviços estipulados, como o de transporte escolar e merenda escolar consomem, respectivamente, os montantes de R\$ 393.811,25 (trezentos e noventa e três mil, oitocentos e onze reais e vinte e cinco centavos), representando 12% e o valor de R\$ 108.188,05 (cento e oito mil, cento e oitenta e oito reais e cinco centavos), que representa tão somente 3%, do total dos recursos realizados no centro de custo temático em evidência.

O gráfico 7, a seguir, contempla a composição em termos relativos dos gastos realizados no ensino fundamental, pelos respectivos tipos de serviços consumidos nas atividades educacionais. Constata-se que a rubrica pessoal e encargos possui alta relevância nos serviços de manutenção e desenvolvimento do ensino, com aproximadamente 72%. Já, nos serviços de transporte escolar a rubrica extremamente representativa é o uso de bens, serviços e consumo de capital fixo com 98%, tal afirmativa vale também para os serviços de merenda escolar em que a mesma rubrica consome mais de $\frac{3}{4}$ dos recursos disponibilizados no centro de custo temático evidenciado.

Gráfico 7 - Gastos no ensino fundamental por rubricas e atividades em percentual.



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4.3.5.2 Centro de custo temático - ensino infantil

No ensino infantil, também integrante do centro de custo temático, onde são consumidos recursos pelos vários serviços prestados em educação, constatam-se semelhanças quando comparado ao ensino fundamental, em termos das representatividades (relatividade) dos números, isto é, os valores traduzidos em índices. Contudo, quando a comparação é trazida para o campo dos números absolutos, estes se mostram bastante discrepantes dos apresentados pelo ensino fundamental.

A tabela 6 apresentada, demonstra que a rubrica uso de bens, serviços e consumo de capital fixo é enormemente representativa, comportando-se com mais de 98% na composição dos serviços de transporte escolar e perfazendo um percentual de 70% nos serviços de merenda escolar. Para os serviços de manutenção e desenvolvimento do ensino é a rubrica pessoal e encargos que mais sobrecarrega o processo com uma representatividade de 68%, sobre a totalização dos gastos realizados neste tipo de serviço.

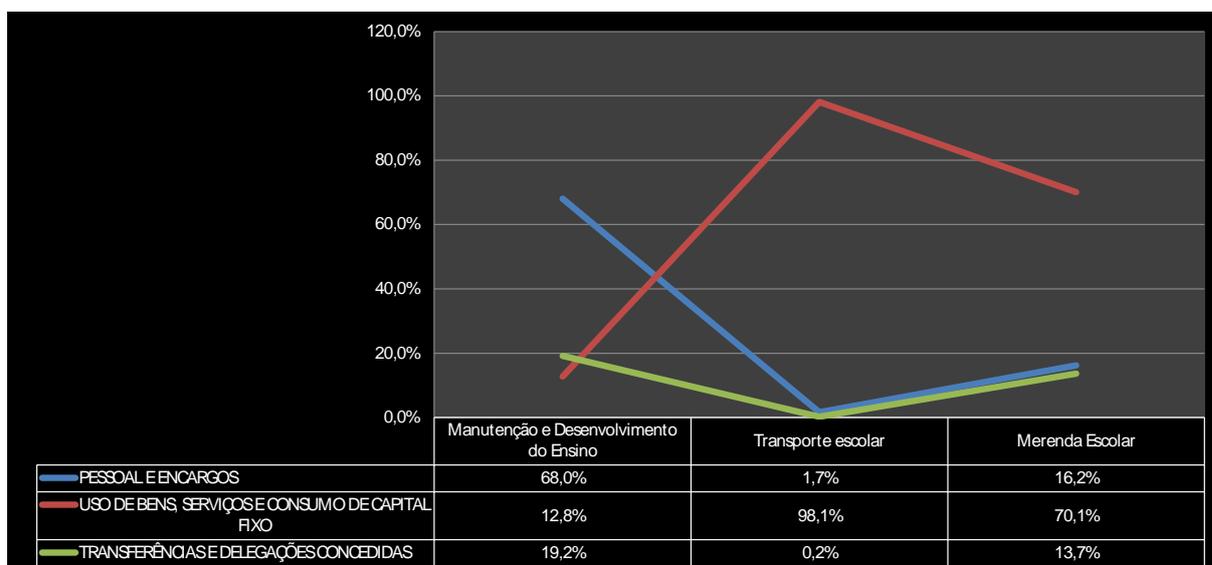
Tabela 6 - Gastos no ensino infantil pelas atividades e/ou serviços.

CC _ Temático													
1.	VARIÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Infantil											
		Manutenção e Desenvolvimento do Ensino				Transporte escolar				Merenda Escolar			
		Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	349.365,40	41.477,32	R\$ 390.842,72	68%	2.005,07	913,94	R\$ 2.919,01	2%	5.535,42	3.569,17	R\$ 9.104,59	16%
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	66.091,43	7.358,25	R\$ 73.449,68	13%	170.970,98	1.193,40	R\$ 172.164,38	98%	35.535,19	3.765,56	R\$ 39.300,75	70%
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	109.951,92	217,06	R\$ 110.168,98	19%	318,10	111,33	R\$ 429,43	0%	5.680,59	1.988,20	R\$ 7.668,79	14%
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%	-	-	R\$ -	0%
TOTALIZAÇÃO		R\$ 525.408,75	R\$ 49.052,63	R\$ 574.461,38	100%	R\$ 173.294,15	R\$ 2.218,67	R\$ 175.512,82	100%	R\$ 46.751,20	R\$ 9.322,93	R\$ 56.074,13	100%
		91%	9%	100%		99%	1%	100%		83%	17%	100%	
		71%				22%				7%			

Fonte: Elaborado pelo autor.

Outra forma ainda, de verificar-se os enunciados proferidos anteriormente, pode ser vislumbrado a partir do gráfico 8 abaixo, pela comparação em termos percentuais dos diversos tipos de serviços pelos seus respectivos consumos, lembrando-se que, isso tudo de forma relativa.

Gráfico 8 - Gastos no ensino infantil por rubricas e atividades em percentual.



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4.3.5.3 Centro de custo temático - ensino fundamental e infantil

Com a apreciação individualizada dos gastos em educação pelos diversos tipos de serviços realizados nos ensinos fundamental e infantil, dentro do centro de custo temático, realizado anteriormente, procede-se de ora em diante a agregação e conjugação dos valores apurados e despendidos, com a finalidade de contemplar assim, todos os gastos utilizados de forma direta e indireta em educação pelos mais variados tipos de serviços realizados, na instituição pública estudada.

A tabela a seguir, sintetiza o somatório destes valores, dentro do centro de custo temático, englobando os ensinos fundamental e infantil, pelos diversos tipos de serviços colocados à disposição da população e ainda, pelas respectivas rubricas consumidoras de tais recursos.

Tabela 7 - Gastos no ensino fundamental e infantil pelas atividades e/ou serviços.

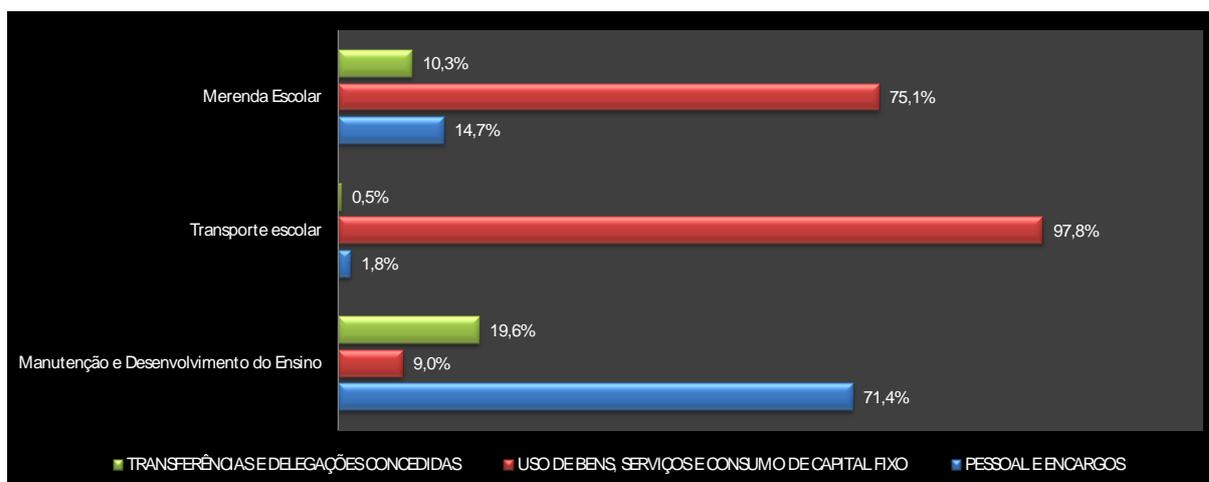
CC _ Temático													
1.	VARIÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Fundamental e Infantil											
		Manutenção e Desenvolvimento do Ensino				Transporte escolar				Merenda Escolar			
		Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	2.029.979,48	275.722,16	2.305.701,64	71%	6.952,97	3.169,26	10.122,23	2%	14.779,81	9.336,20	24.116,01	15%
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	-	-	0%	-	-	-	0%	-	-	-	0%
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	254.776,80	35.806,91	290.383,71	9%	553.280,74	3.267,60	556.548,34	98%	118.824,55	4.468,55	123.293,10	75%
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	-	0%	-	-	-	0%	-	-	-	0%
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	624.116,43	8.289,73	632.406,16	20%	1.965,56	687,94	2.653,50	0%	12.483,76	4.369,31	16.853,07	10%
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	-	0%	-	-	-	0%	-	-	-	0%
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	-	0%	-	-	-	0%	-	-	-	0%
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	-	0%	-	-	-	0%	-	-	-	0%
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	-	0%	-	-	-	0%	-	-	-	0%
TOTALIZAÇÃO		2.908.872,71	319.618,80	3.228.491,51	100%	562.199,27	7.124,80	569.324,07	100%	146.088,12	18.174,06	164.262,18	100%
		90%	10%	100%		99%	1%	100%		89%	11%	100%	
		81%				14%				4%			

Fonte: Elaborado pelo autor.

Fica evidente a semelhança existente entre a análise conjunta dos ensinos fundamental e infantil, por meio da tabela acima reproduzida e a análise realizada de forma individualizada dos ensinos fundamental e infantil, tendo em vista a significativa semelhança em termos da representatividade dos seus valores por tipos de serviços prestados e também, pelas rubricas consumidoras dos recursos.

Dessa forma, conclui-se que dentro dos serviços de manutenção e desenvolvimento do ensino é a rubrica pessoal e encargos, que possui maior representatividade, apresentando um percentual acima de 70%. Nos serviços de transporte escolar, é a rubrica uso de bens, serviços e consumo de capital fixo que apresenta maior representatividade, extrapolando os 98%, sendo que, ficando superior a 75% nesta mesma rubrica, só que nos serviços de merenda escolar. Tudo ficando evidenciado e transparente a partir dos dados trazidos no gráfico exposto abaixo.

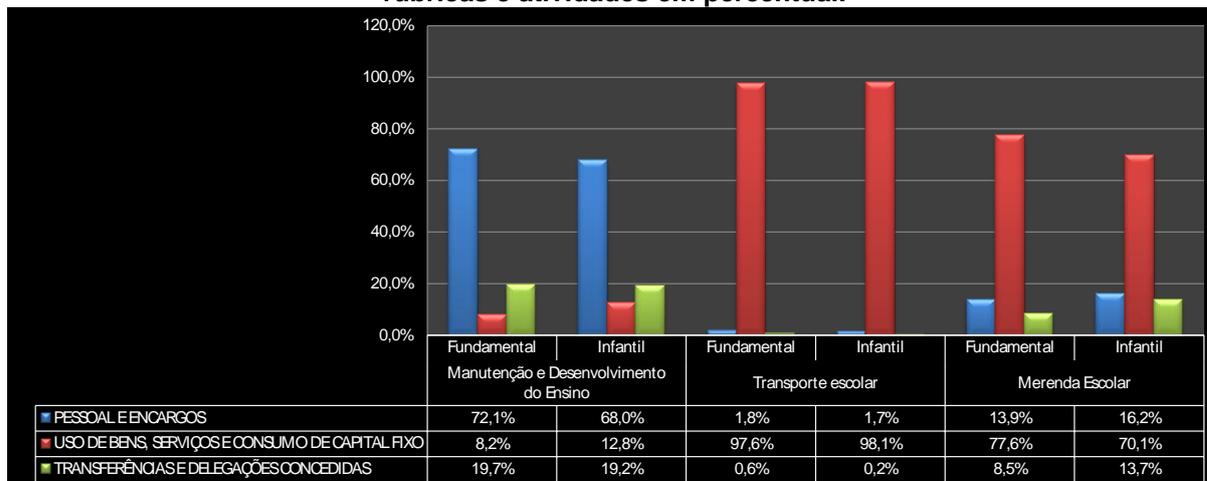
Gráfico 9 - Gastos nos ensinos fundamental e infantil por rubricas e atividades em percentual.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Reitera-se que das análises realizadas acima, estas se mostram análogas em termos comparativos entre os ensinos fundamental e infantil, ou seja, os diversos serviços colocados à disposição da sociedade, consomem recursos em termos relativos muito próximos entre si, pelas suas diversas rubricas formadoras.

Gráfico 10 - Comparativo entre os gastos realizados nos ensinos fundamental e infantil por rubricas e atividades em percentual.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Novamente, o gráfico 10 acima, corrobora as afirmativas anteriores transcritas, na medida em que, evidencia e demonstra as similaridades existentes entre os valores representativos em termos percentuais pelos tipos de ensino (fundamental e infantil), pelos tipos de serviços realizados e pelas rubricas consumidoras dos recursos.

3.5 INDICADORES DE DESEMPENHO E DIAGNÓSTICO DO RESULTADO ECONÔMICO E FINANCEIRO DAS ATIVIDADES EM EDUCAÇÃO

Nessa parte da investigação foram calculados os indicadores de desempenho ou de *performance*, com a realização de um diagnóstico econômico e financeiro no âmbito das atividades relacionadas à educação, ou seja, foram apurados indicadores matemáticos (índices) para uma avaliação econômica e financeira que representem determinadas tendências em termos da educação praticada no município estudado, agregando-se assim, informações e subsídios úteis aos gestores públicos para a tomada de decisões.

É importante e se faz necessário salientar que diversos outros fatores, devem ser levados em consideração nos processos decisórios, além de indicadores e resultados econômicos e financeiros. Os fatores como a cultura local, os interesses públicos, a própria disponibilidade de recursos, a capacidade gerencial dos gestores, os objetivos traçados, o planejamento e o controle, também são

aspectos importantíssimos e imprescindíveis a serem considerados nos processos de tomada de decisões.

3.5.1 Indicadores de desempenho

Os indicadores de desempenho utilizados nos processos de tomada de decisões se fazem importantes e fundamentais, na medida em que são ferramentas básicas e primordiais na gestão das organizações, sejam estas públicas ou privadas. Entretanto, deve-se atentar para que estes sejam utilizados de forma integrada na obtenção de indicativos e tendências de resultados em determinado lapso de tempo. Nesse sentido, quando da sua utilização de forma combinada se tornam eficientes ferramentas na medida em que revelam importantes características, tendências e resultados do ambiente estudado.

Pode-se dizer ainda, que os indicadores de desempenho ou de *performance* representam parâmetros de referência no estabelecimento das medidas de eficiência, eficácia e economicidade dos processos desenvolvidos. Convencionou-se nesta parte do estudo, por força de lei, que os indicadores de desempenho calculados e demonstrados a seguir, quando trazidos seus resultados de forma anual, têm por base o cálculo no número de 200 (duzentos) dias letivos e de 20 (vinte) dias letivos, quando esta modalidade migra para a apuração de forma mensal.

A tabela 8, a seguir posta, apresenta os resultados obtidos em termos dos indicadores de desempenho ou de *performance* relacionados aos tipos de ensino colocados à disposição da população, ou seja, ensinos fundamental e infantil.

Tabela 8 - Indicadores de desempenho.

ENSINOS	SERVIÇOS / ATIVIDADES	UNIDADES	QUANTIDADES	GASTOS EFETIVOS				VARIÇÃO
				Anual	R\$ por Unidades	Mensal	R\$ por Unidades	
Fundamental	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Alunos	370	R\$ 2.654.030,13	R\$ 7.173,05	R\$ 265.403,01	R\$ 717,31	9,5%
		Servidores	47		R\$ 56.468,73		R\$ 5.646,87	29,4%
	Transporte escolar	Alunos	370	R\$ 393.811,25	R\$ 1.064,35	R\$ 39.381,13	R\$ 106,44	-7,8%
	Merenda Escolar	Alunos	370	R\$ 108.188,05	R\$ 292,40	R\$ 10.818,81	R\$ 29,24	-12,2%
Infantil	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Alunos	123	R\$ 574.461,38	R\$ 4.670,42	R\$ 57.446,14	R\$ 467,04	-28,7%
		Servidores	27		R\$ 21.276,35		R\$ 2.127,63	-51,2%
	Transporte escolar	Alunos	123	R\$ 175.512,82	R\$ 1.426,93	R\$ 17.551,28	R\$ 142,69	23,6%
	Merenda Escolar	Alunos	123	R\$ 56.074,13	R\$ 455,89	R\$ 5.607,41	R\$ 45,59	36,8%
Fundamental e Infantil	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Alunos	493	R\$ 3.228.491,51	R\$ 6.548,86	R\$ 322.849,15	R\$ 654,87	100%
		Servidores	74		R\$ 43.628,26		R\$ 4.362,83	100%
	Transporte escolar	Alunos	493	R\$ 569.324,06	R\$ 1.154,82	R\$ 56.932,41	R\$ 115,48	100%
	Merenda Escolar	Alunos	493	R\$ 164.262,19	R\$ 333,19	R\$ 16.426,22	R\$ 33,32	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se pode verificar, quando tomado por base o somatório dos gastos efetivos realizados conjuntamente nos ensinos fundamental e infantil, a média anual dos gastos efetivos por aluno fica em 9,5% acima no ensino fundamental e 28,7% abaixo no ensino infantil, quando da realização dos serviços/atividades de manutenção e desenvolvimento do ensino. Neste mesmo serviço e/ou atividade, em termos absolutos, os alunos do ensino fundamental consomem em média anualmente R\$ 7.173,05 (sete mil, cento e setenta e três reais e cinco centavos), contra R\$ 4.670,42 (quatro mil, seiscentos e setenta reais e quarenta e dois centavos) no ensino infantil. Agora, quando a comparação é realizada pelo consumo médio mensal por aluno, o ensino fundamental arca com R\$ 717,31 (setecentos e dezessete reais e trinta e um centavos) e o ensino infantil, com R\$ 467,04 (quatrocentos e sessenta e sete reais e quatro centavos), gerando assim, o diferencial em termos relativos, acima apresentados.

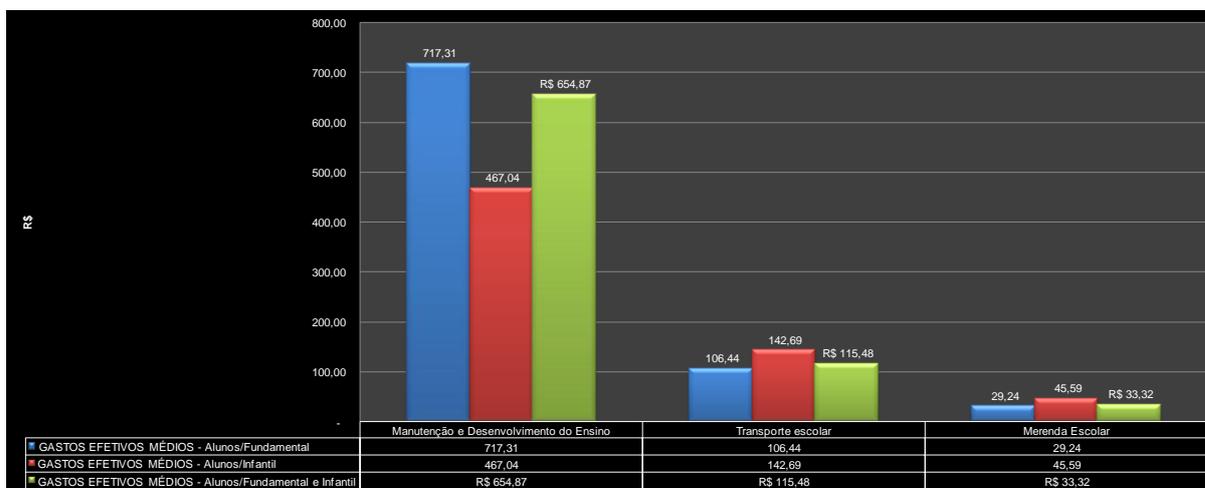
A manutenção e desenvolvimento do ensino apresenta um consumo médio anual por servidor estabelecido de R\$ 56.468,73 (cinquenta e seis mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e setenta e três centavos) e uma média mensal de R\$ 5.646,87 (cinco mil, seiscentos e quarenta e seis reais e oitenta e sete centavos) por servidor, ou seja, um consumo médio de 29,4%, acima da média dos consumos dos ensinos somados que servem de base para o comparativo, isso no ensino fundamental. Já, o ensino infantil tem um consumo médio anual por servidor de R\$ 21.276,35 (vinte e um mil, duzentos e setenta e seis reais e trinta e cinco centavos) e médio mensal de R\$ 2.127,63 (dois mil, cento e vinte sete reais e sessenta e três centavos), com um percentual abaixo da base comparativa de 51,2%.

O transporte escolar se mostra com um consumo por aluno médio anual no ensino fundamental de R\$ 1.064,35 (hum mil, sessenta e quatro reais e trinta e cinco centavos) e médio mensal de R\$ 106,44 (cento e seis reais e quarenta e quatro centavos), ou seja, de menos 7,8% da base comparativa que é obtida pela média do somatório dos gastos nos ensinos fundamental e infantil. Para o ensino infantil, as métricas ficam dispostas em um consumo de R\$ 1.426,93 (hum mil, quatrocentos e vinte e seis reais e noventa e três centavos), por aluno médio ano e de R\$ 142,69 (cento e quarenta e dois reais e sessenta e nove centavos), médio mensal, com 23,6% acima da base comparativa.

Em termos da merenda escolar os números ficam expressos em R\$ 292,40 (duzentos e noventa e dois reais e quarenta centavos) para o ensino fundamental, como consumo médio anual e como consumo mensal médio em R\$ 29,24 (vinte e nove reais e vinte e quatro centavos), sendo que para o ensino infantil a média anual consumida está em 455,89 (quatrocentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e nove centavos) e de R\$ 45,59 (quarenta e cinco reais e cinquenta e nove centavos) para o consumo médio mensal. Percentualmente o ensino fundamental fica abaixo em 12,2% e o ensino infantil acima em 36,8%, quando trazidos para a comparação com a base obtida pelo somatório dos gastos nesta atividade nos ensinos fundamental e infantil.

A sintetização das elucidações e conclusões acima mencionadas, podem ser também verificadas, a partir da análise do gráfico abaixo exposto, onde são transcritos os consumos médios mensais dos serviços e/ou atividades praticadas na área educacional no município suporte do estudo.

Gráfico 11 - Consumos mensais médios por atividades relacionados aos tipos de ensinos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.5.2 Resultados econômicos e financeiros

Para a mensuração, apuração e estabelecimento do diagnóstico econômico e financeiro nas atividades desenvolvidas em educação no município estudado, faz-se necessário a estipulação do preço de mercado por aluno de tais serviços, haja vista, o poder público estar legalmente impedido de exercitar tal prerrogativa, ou seja, de realizar a cobrança pecuniária dos estudantes. Contudo, a estipulação do preço de mercado por aluno nos ensinos fundamental e infantil para o estudo, é necessária e imprescindível para fins de apuração dos resultados

econômicos e financeiros do processo educacional colocado à disposição da sociedade, no intuito de mensuração do grau de eficiência, eficácia e economicidade desse serviço.

O preço (receita) de mercado estipulado por aluno foi obtido, a partir da média aritmética simples das cotações dos valores líquidos praticados, ou seja, deduzidos dos impostos sobre o faturamento, em 3 (três) diferentes estabelecimentos de ensino (escolas) privados, tanto para o ensino fundamental, quanto para o ensino infantil, localizados em 3 (três) distintos municípios (Horizontina-RS, Santa Rosa-RS e Três de Maio-RS), pertencentes à mesma região do município estudado e com características similares de acordo com fontes do IBGE. Tal situação foi determinada para fins de manutenção de critérios objetivos de mensuração e avaliação, mantendo-se assim, total isenção do processo e traduzindo-se numa situação mais próxima e razoável possível de uma realidade projetiva.

Assim, com a presunção da receita de oportunidade e com os gastos efetivos apurados, têm-se condições de estruturação do demonstrativo do resultado econômico projetado, para o período do ano de 2015, conforme vislumbrado e apresentado a seguir.

Tabela 9 - Demonstrativo do resultado econômico projetado.

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO ECONÔMICO PROJETADO	Ensinos			
	Fundamental	Infantil	TOTAL	
Nº de educandos	370	123	493	
Nº de meses	12	12	12	
Valor da mensalidade em	R\$ 590,00	R\$ 550,00	Média Ponderada R\$ 580,02	
1. VARIACIONES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS (VPA)				
1.1 Receita de oportunidade auferida de mensalidades	2.619.600,00	811.800,00	3.431.400,00	100%
2. CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS				
2.1 VARIACIONES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (VPD's)	(R\$ 3.156.029,43)	(R\$ 806.048,33)	(R\$ 3.962.077,76)	-115%
2.1.1 PESSOAL E ENCARGOS	(1.937.073,56)	(402.866,32)	(2.339.939,88)	-68%
2.1.2 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.3 USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	(685.310,34)	(284.914,81)	(970.225,15)	-28%
2.1.4 VARIACIONES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.5 TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	(533.645,53)	(118.267,20)	(651.912,73)	-19%
2.1.6 DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PA	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.7 TRIBUTÁRIAS	0,00	0,00		0%
2.1.8 CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDO	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.9 OUTRAS VARIACIONES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	0,00	0,00	0,00	0%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO ECONÔMICA DOS CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS	(R\$ 536.429,43)	R\$ 5.751,67	(R\$ 530.677,76)	-15%
3. DESPESAS			(R\$ 197.942,09)	-6%
3.1 Despesas com Educação			(197.942,09)	-6%
RESULTADO FINAL			(R\$ 728.619,85)	-21%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verifica-se que, com o preço de mercado para o ensino fundamental e infantil por aluno estabelecido, conforme evidenciado acima, este foi multiplicado pelo número de discentes (alunos) atendidos no município por tipo de ensino, obtendo-se assim, a receita de oportunidade auferida de mensalidades. A receita anual obtida para o ensino fundamental foi de R\$ 2.619.600,00 (370 alunos x R\$ 590,00 mensais x 12 meses) e para o ensino infantil obteve-se o valor de R\$ 811.800,00 (123 alunos x R\$ 550,00 mensais x 12 meses), totalizando assim, um montante na ordem de R\$ 3.431.400,00 (três milhões, quatrocentos e trinta e um mil e quatrocentos reais), como receita total de oportunidade gerada por mensalidades projetadas.

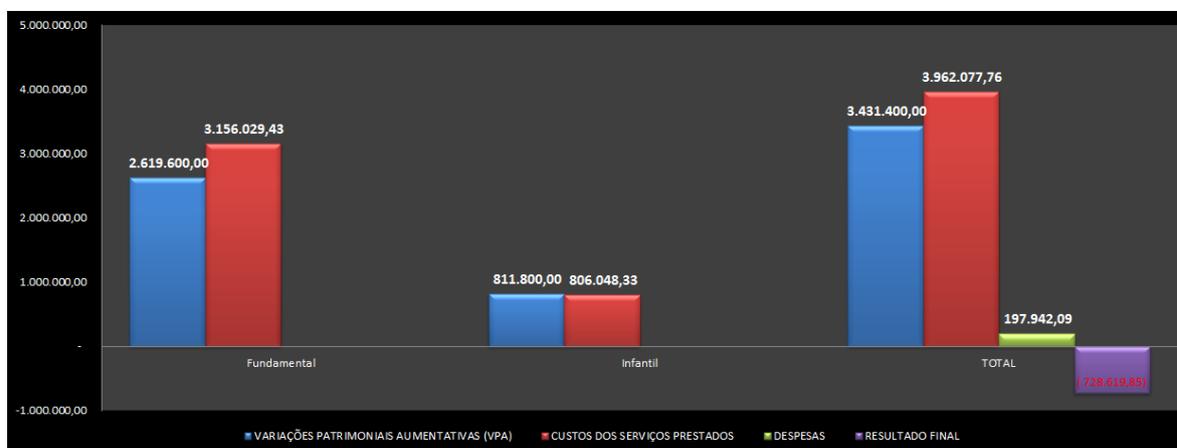
Os custos dos serviços prestados e as despesas, traduzidos pela totalidade das variações patrimoniais diminutivas separadas em atividades finalísticas (temáticas) na ordem de R\$ 3.962.077,76 (três milhões, novecentos e sessenta e dois mil, setenta e sete reais e setenta e seis centavos), e de apoio

(gestão) no valor de R\$ 197.942,09 (cento e noventa e sete mil, novecentos e quarenta e dois reais e nove centavos), totalizaram-se no montante de R\$ 4.160.019,85 (quatro milhões, cento e sessenta mil, dezenove reais e oitenta e cinco centavos).

Dessa forma, a partir do confronto gerado entre a receita total de oportunidade estabelecida por mensalidades projetadas e os custos dos serviços prestados e ainda, das despesas, fez-se surgir um resultado negativo apurado para o período do ano de 2015, na ordem de R\$ 728.619,85 (setecentos e vinte e oito mil, seiscentos e dezenove reais e oitenta e cinco centavos), ou seja, a geração de uma representatividade relativa negativa de 21 (vinte e um) pontos percentuais.

As informações trazidas anteriormente, também podem ser visualizadas a partir do gráfico abaixo, com a computação dos resultados dos ensinos fundamental e infantil, com as suas respectivas receitas auferidas e seus custos dos serviços prestados e ainda, a apuração do resultado final na conjectura do todo, incluindo aí, as despesas do período estudado.

Gráfico 12 - Resultado auferido nos ensinos fundamental e infantil no ano de 2015.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Do apurado nesta seção, até o presente momento, verifica-se que a partir do resultado negativo apresentado e sem se fazer uso de um aumento no valor das mensalidades para a obtenção do ponto de equilíbrio do projeto, pois estas então estariam desproporcionais e impraticáveis a valores de mercado, seriam necessários um incremento total no número de alunos na ordem de 105 (cento e cinco) alunos, sendo 79 (setenta e nove), no ensino fundamental e 26 (vinte e seis) no ensino infantil, isso dentro das proporcionalidades preexistentes, sendo que, os alunos incrementais, acima propostos, seriam perfeitamente suportáveis em termos das

questões estruturais (pessoal e ambiente físico), contudo dependeriam da demanda da população vinculada ao município.

Essa nova conjugação, como pode ser apurado abaixo, faria surgir uma receita incremental necessária à obtenção do ponto de equilíbrio, ou seja, o ponto de ruptura em que o resultado seria nulo, sem a existência de prejuízo ou lucro.

Tabela 10 - Receita incremental para obtenção do ponto de equilíbrio.

DEMONSTRATIVO DE INCREMENTO NO RESULTADO ECONÔMICO PROJETADO	Ensinos		
	Fundamental	Infantil	TOTAL
<i>Nº de educandos</i>	78,57	26,12	104,68
<i>Nº de meses</i>	12	12	12
<i>Valor da mensalidade em</i>	R\$ 590,00	R\$ 550,00	<i>Média Ponderada</i> R\$ 580,02
1. Incremento na Receita de Oportunidade Auferida de Mensalidades	R\$ 556.243,10	R\$ 172.376,75	R\$ 728.619,85

Fonte: Elaborado pelo autor.

Cabe explicitar que utilizou-se o número de alunos com casas decimais no intuito de obtenção da exatidão do valor a ser incrementado para fins de obtenção do ponto de equilíbrio. Contudo é óbvio, que tal condição é inconcebível e inexistente, sendo que na prática e operacionalmente deve-se optar pelo aumento de um aluno no ensino fundamental ou no ensino infantil.

Na continuidade da apuração dos resultados econômicos e financeiros, tratado nesta seção do estudo, traz-se a projeção do fluxo de caixa da atividade de prestação de serviços em educação no município trabalhado, em que são demonstradas e refletidas as receitas e as saídas de recursos, ambas em caráter projetivas, para o período de 2015.

As receitas consideradas para a projeção do fluxo são as classificadas pelo regime de caixa e advindas do resultado da multiplicação do número de alunos que frequentam regularmente os institutos de ensino estudados, tanto no fundamental quanto no infantil, pelo valor da parcela mensal projetada identicamente ao que se fez no demonstrativo do resultado econômico projetado. Cabe salientar que, no presente estudo as receitas projetadas são idênticas para o fluxo de caixa, quanto para o demonstrativo do resultado econômico projetado, tendo em vista considerar-se que o regime de caixa e o de competência neste caso específico venham a coincidir.

Contudo, não se pode proceder da mesma forma e de maneira análoga para as saídas projetadas do fluxo de caixa, pelo simples fato deste considerar para fins de lançamento, somente os gastos que realmente representam valores ou recursos desembolsáveis, ou seja, que efetivamente remetem a saídas de caixa efetivas, sendo que, no demonstrativo do resultado econômico projetado considerar-se-á as desembolsáveis e também, as que não representam desembolsos efetivos.

Especificamente neste estudo, os gastos considerados como saídas no fluxo de caixa são os mesmos lançados no demonstrativo do resultado econômico projetado, excetuando-se os que efetivamente não se realizam como saídas efetivas de caixa e aqui identificados como sendo, os recursos para cobertura de déficit atuarial no valor de R\$ 679.996,32 (seiscentos e setenta e nove mil, novecentos e noventa e seis reais e trinta e dois centavos) e as depreciações no valor de R\$ 75.289,48 (setenta e cinco mil, duzentos e oitenta e nove reais e quarenta e oito centavos).

O quadro 4, demonstra a estruturação do fluxo de caixa projetado para o período do ano de 2015, dos serviços e atividades educacionais nos centros de custo de gestão e temático da secretaria de educação, do município em estudo.

Quadro 4 - Fluxo de caixa projetado para o ano de 2015.

DESCRIÇÃO	Ano de 2015			TOTAL	
	CC_Gestão	CC_Temático		R\$	%
		Fundamental	Infantil		
1. RECEITAS	-	2.619.600,00	811.800,00	R\$ 3.431.400,00	100%
1.1 Receita de oportunidade auferida de mensalidades	-	2.619.600,00	811.800,00	3.431.400,00	100%
2. VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (VPD's)	(154.235,32)	(2.583.940,47)	(666.558,25)	(3.404.734,05)	-99%
2.1 PESSOAL E ENCARGOS	(100.175,68)	(1.405.515,00)	(292.314,48)	(1.798.005,17)	-52%
2.2 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	-	-	-	0%
2.3 USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	(25.976,05)	(644.779,94)	(255.976,57)	(926.732,56)	-27%
2.4 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	-	-	0%
2.5 TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	(28.083,58)	(533.645,53)	(118.267,20)	(679.996,32)	-20%
2.6 DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	-	-	0%
2.7 TRIBUTÁRIAS	-	-	-	-	0%
2.8 CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	-	-	0%
2.9 OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	-	-	0%
SALDO DO ANO	(154.235,32)	35.659,53	145.241,75	26.665,95	0,8%
SALDO ANO ANTERIOR	-	(154.235,32)	(118.575,80)		
SALDO FINAL DO PERÍODO	(154.235,32)	(118.575,80)	26.665,95		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Da análise do fluxo de caixa e dos gráficos representados acima, diferentemente do demonstrativo do resultado econômico projetado, este apresenta um saldo positivo ao final do período do processo educacional na ordem de R\$ 26.665,95 (vinte e seis mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e noventa e cinco centavos), ou ainda, um resultado 0,8% superior, tendo por base de comparação a receita de oportunidade auferida de mensalidades.

Assim sendo, verifica-se que, quando a análise é realizada sob a ótica do regime de competência, com a consideração, tanto dos gastos desembolsáveis, quanto dos não desembolsáveis no período, a estrutura estudada apresenta um déficit de 21% em termos de resultado, sendo que, invertesse o resultado auferido, quando o regime considerado passa a ser o de caixa, ou seja, o resultado passa a ser superavitário de 0,8%.

4 O PRODUTO MGCP – MÓDULO GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS

Neste particular, com o intuito de preenchimento de uma lacuna existente originada pela carência de sistemas de apuração de custos singularmente ligados ao setor público e, em especial ao municipal, desenvolveu-se o presente produto administrativo, cuja designação é MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos, com a capacidade de suprimento das necessidades, tanto legais quanto gerenciais, no âmbito das administrações públicas municipais na área de educação.

4.1 DIRETRIZES GERAIS

Este produto/módulo, criado e desenvolvido no programa *microsoft excel*, no atendimento das necessidades legais e gerenciais realiza um alinhamento das informações geradas pelas administrações públicas em termos de gastos públicos. Para tal, caracteriza e enfatiza os aspectos formais da estruturação de uma administração pública municipal vinculados à área de educação, a partir de suas mais diversas atividades e/ou serviços desenvolvidos nesta esfera.

É importante salientar que qualquer organização, independentemente de sua natureza jurídica, sejam as de direito privado ou público, necessitam e devem organizar-se segundo aspectos básicos que criem condições de análise e avaliação de sua estrutura organizacional, rotinas, procedimentos administrativos básicos e resultados alcançados. Dentro desse entendimento, o produto ora proposto contempla parcialmente esses aspectos, particularmente os relacionados aos gastos e resultados públicos conferidos e obtidos a área educacional na administração pública municipal.

4.2 CONCEITO DO SISTEMA MGCP – MÓDULO GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS

O MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos é tecnicamente um subsistema de apuração dos gastos realizados no setor público, que pode ou não ser integrado e adaptado a um sistema de contabilidade de custos aplicáveis ao setor público, como ramificação da contabilidade geral e tendo como especificidade voltada à área da educação municipal.

Assim, o MGCP- Módulo Gestão de Custos Públicos, como subsistema de apuração dos gastos públicos municipais vinculados à área educacional, registra, processa e estabelece os gastos relativos ao seu objeto, ou seja, os serviços e/ou atividades educacionais realizadas ou postas à disposição da sociedade. Está embasado na utilização de três modelos de mensuração e apropriação dos gastos públicos, com a finalidade de identificação e associação dos gastos ao referido objeto de apuração. Assim este módulo utiliza-se de forma combinada e integrada dos métodos de custeio direto, ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades) e ainda, do integral ou pleno, para a partir deste último realizar a total integração dos gastos, sejam custos ou despesas.

Entretanto, cabe salientar que este módulo desenvolvido em planilhas do programa *microsoft excel*, estará sujeito a adequações para fins de adaptabilidade à administração pública municipal trabalhada e, pode ainda, ser utilizado de forma isolada e não integrada, mas nunca desvinculado do sistema de contabilidade aplicável ao setor público, tendo em vista fazer uso das variações patrimoniais diminutivas (grupo 3 – plano de contas aplicado ao setor público).

4.3 FUNÇÕES

O papel a ser desempenhado como função básica, pelo MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos é a realização do controle e avaliação dos resultados alcançados pelos gestores na área educacional das administrações públicas municipais. Significa dizer, acompanhar o desempenho das rotinas, dos procedimentos, da estrutura organizacional envolvidas no processo educacional das entidades trabalhadas, através de um sistema de informações gerenciais capaz de fornecer informações úteis e capazes de servir de suporte ao processo de tomada

de decisões por parte dos ordenadores de despesas públicas, ligadas a educação municipal.

Também, além de estabelecer, mensurar e reportar os gastos realizados e vinculados à área de educação municipal, contemplar à imposição legal prevista pela Lei 4.320/64 e mais recentemente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, inciso IV, parágrafo 3º, artigo 50, onde estabelece literalmente que “a Administração Pública manterá sistema de custos ...”.

4.4 CAMPO DE APLICAÇÃO

Um sistema de custos aplicados ao setor público tem sua manutenção e utilização de forma obrigatória em todas as entidades públicas por imperativo legal, contudo, deve-se levar em consideração também, além dos aspectos legais para sua implantação, a utilidade das informações geradas para os gestores públicos e o impacto sobre a própria gestão pública, como resultado relevante de interesse público. Dessa forma, fica evidenciado que o MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos, tem sua vinculação e campo de aplicação ligados a entidades do setor público e em específico, as administrações públicas municipais como gestoras dos recursos vinculados e utilizados na área da educação municipal.

4.5 FINALIDADE

O MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos tem como finalidade evidenciar os resultados econômicos, financeiros e a mensuração e apuração de indicadores de desempenho ou *performance*, para tanto, busca reportar-se e contrapor a receita econômica projetiva de oportunidade, aos gastos realizados no ambiente educacional da administração pública municipal.

A evidenciação e apresentação dos resultados propostos pelo MGCP, como módulo de custos aplicáveis ao setor público, vai também, ao encontro do preceituado pela redação da Resolução CFC nº 1.437 de 2013.

4.6 ESTRUTURA DO SISTEMA MGCP – MÓDULO GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS

A estrutura proposta no módulo MGCP, visa definir e estabelecer os princípios a serem seguidos no intuito de atendimento aos aspectos da legislação vigente, assim como, ratificar o entendimento de constituir-se em ferramenta subsidiadora de informações úteis e capazes de nortear os processos decisórios por parte dos gestores públicos em seus respectivos campos de atuação, dentro da administração pública municipal e principalmente, aqueles ligados à área educacional.

4.6.1 Tutorial de utilização do módulo MGCP

Este ponto proporciona um detalhamento inicial para fins de utilização e desenvolvimento do MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos, aplicável à gestão pública municipal na área educacional, como ferramenta capacitadora na produção de uma série de dados, informações, gráficos e demonstrativos.

4.6.1.1 *Cadastro*

O cadastro inicial, refere-se à planilha destinada ao preenchimento dos dados da instituição, dados do responsável pelo poder executivo, dados do responsável pela secretaria trabalhada e ainda, com os dados do contador responsável pelo registro dos atos vinculados a administração pública municipal.

Figura 18 - Cadastro inicial de dados no MGCP.

MGCP - MÓDULO GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS	
INSTITUIÇÃO	
Executor:	<input type="text"/>
CNPJ:	<input type="text"/> Período de: <input type="text"/> até <input type="text"/>
Endereço:	<input type="text"/> Nº: <input type="text"/>
Bairro:	Município: <input type="text"/>
CEP:	UF: <input type="text"/>
AUTENTICAÇÃO	
RESPONSÁVEL PODER EXECUTIVO	
Nome completo:	<input type="text"/>
Cargo :	<input type="text"/>
Telefone:	<input type="text"/> e-mail: <input type="text"/>
RESPONSÁVEL PELA SECRETARIA	
Nome completo:	<input type="text"/>
Cargo :	<input type="text"/>
Telefone:	<input type="text"/> e-mail: <input type="text"/>
CONTADOR RESPONSÁVEL	
Nome completo:	<input type="text"/>
Cargo:	<input type="text"/>
Nº do CRC:	<input type="text"/>
Telefone:	<input type="text"/> e-mail: <input type="text"/>

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

A parte superior da tela MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos, destina-se ao lançamento dos dados de identificação inerentes a instituição, inclusive nessa parte, o período de abrangência dos dados a serem trabalhados no sistema. Sequencialmente, são identificáveis os dados dos responsáveis pelas informações e que são estabelecidos, segundo a legislação que rege as atividades públicas.

4.6.1.2 *Conceitos NBC T 16.11*

A segunda planilha na ordem dos trabalhos, traz consigo algumas das principais definições que dão sustentação a contabilidade aplicável ao setor público e em especial, ao setor de custos públicos, visando o esclarecimento, a orientação e sendo fonte de consulta a dúvidas conceituais, conforme pode ser verificado abaixo, através de um extrato da referida planilha.

Quadro 5 - Extrato dos conceitos básicos segundo NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público.

NBCASP - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

CONCEITOS BÁSICOS SEGUNDO NBC T 16.11 - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

1. Conceitos relevantes segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

1.1 Gasto

é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.

1.2 Desembolso

é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

1.2 Investimento

corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.3 *Dados gerais e econômicos*

Os dados gerais referem-se à designação dos centros de custos em gestão (apoio) e os temáticos (finalísticos), com suas informações do número de servidores que se relacionam, alunos atendidos em cada centro e outros dados julgados precisos e necessários. Também, deve ser informado o levantamento realizado referente às mensalidades apuradas em instituições de ensino privadas, para fins de obtenção da receita econômica de oportunidade, conforme segue.

Figura 19 - Dados gerais e econômicos do MGCP.

DADOS GERAIS E ECONÔMICOS									
Centros de Custos	GESTÃO		TEMÁTICOS						
	Gestão		Fundamental				Infantil		
Serviços/Atividades	Atividades Secretária	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Transporte Escolar	Merenda Escolar	TOTAL	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Transporte Escolar	Merenda Escolar	TOTAL
SERVIDORES					0				0
ALUNOS					0				0
Outros					0				0
TOTALIZAÇÃO	0	0	0	0	0	0	0	0	0
			0		0	0			0
RECEITA ECONÔMICA DE OPORTUNIDADE	Instituições	Mensalidades em R\$							
		Fundamental	Infantil						
	Nº p/ Média Mensalidades:	0	R\$ -	R\$ -	Parcela mensal a ser praticada				

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.4 Variações patrimoniais diminutivas – VPD's

Neste segmento, o MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos requer que sejam apropriados os valores das variações patrimoniais diminutivas (VPD's), pertencentes aos relatórios e demonstrativos contábeis/financeiros, segundo os gastos realizados no órgão da instituição estudada, em específico, os gastos realizados nas Secretarias de Educação, pelos centros de custos de apoio (gestão) e finalísticos (temáticos). As variações patrimoniais diminutivas (VPD's), são estabelecidas e relacionadas em função da caracterização dos elementos (rubricas/contas sintéticas) que as integram em número de 9 (nove) grupos, de acordo com a legislação concernente ao plano de contas aplicável a contabilidade pública.

A referida planilha necessita que seja alimentada a sua parte "A", com os gastos totais realizados em educação e em sua parte "B", logo abaixo da parte "A", com os valores gastos em educação, classificados como diretos pelos centros de custos elencados, sendo que, em ambos os casos devem ser respeitados as referidas rubricas (contas) integrantes das variações patrimoniais diminutivas. A figura abaixo apresenta a configuração da planilha referida.

Figura 20 - Apropriação das variações patrimoniais diminutivas (VPD's).

A. APROPRIAÇÃO DOS GASTOS TOTAIS REALIZADOS EM EDUCAÇÃO NA INSTITUIÇÃO					
1.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - VPD	CENTROS DE CUSTOS			TOTALIZAÇÃO
		GESTÃO	TEMÁTICOS		
		Atividades da Secretaria	Fundamental	Infantil	
1.1	PESSOAL E ENCARGOS				R\$ -
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS				R\$ -
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO				R\$ -
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS				R\$ -
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS				R\$ -
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS				R\$ -
1.7	TRIBUTÁRIAS				R\$ -
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS				R\$ -
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS				R\$ -
TOTALIZAÇÃO		-	-	-	R\$ -

B. APROPRIAÇÃO DOS GASTOS DIRETOS PELOS CENTROS DE CUSTOS TEMÁTICOS			
DESCRÇÃO	LANÇAMENTOS - GASTOS DIRETOS		TOTALIZAÇÃO
	TEMÁTICOS		
	Fundamental	Infantil	
1.1	PESSOAL E ENCARGOS		-
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS		-
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO		-
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS		-
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS		-
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS		-
1.7	TRIBUTÁRIAS		-
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS		-
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		-
TOTALIZAÇÃO		-	-

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.5 Resultados por centros de custos

A planilha na sequência, com a efetiva realização da etapa anterior, retorna de forma automatizada os resultados auferidos pelos centros de custos estabelecidos, dentro da área educacional estudada, com suas respectivas representatividades em termos absolutos e relativos. Em relação à representação relativa das operações realizadas, estas ficam dispostas sob a análise vertical e horizontal dos dados apresentados.

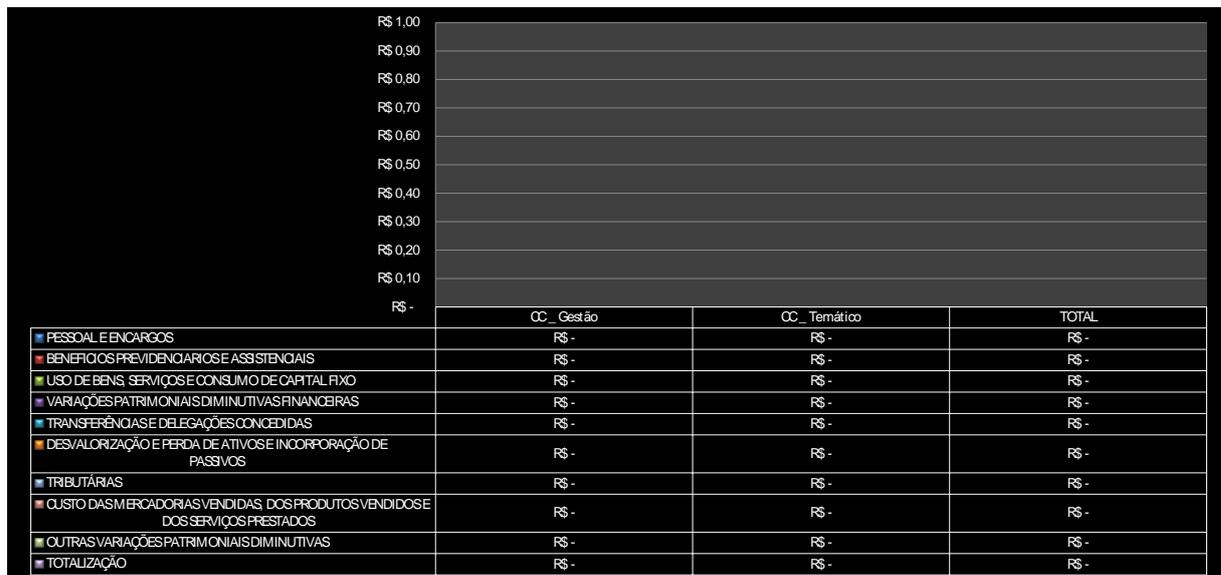
Figura 21 - Distribuição dos gastos totais pelos respectivos centros de custos.

APROPRIAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO GASTOS TOTAIS PELOS CENTROS DE CUSTOS							
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO							
1.	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	CC _ Gestão Atividades da Secretaria	CC _ Temático			TOTAL	%
			Ensino				
			Fundamental	Infantil	Total CC_Temático		
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.7	TRIBUTÁRIAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
TOTALIZAÇÃO		R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

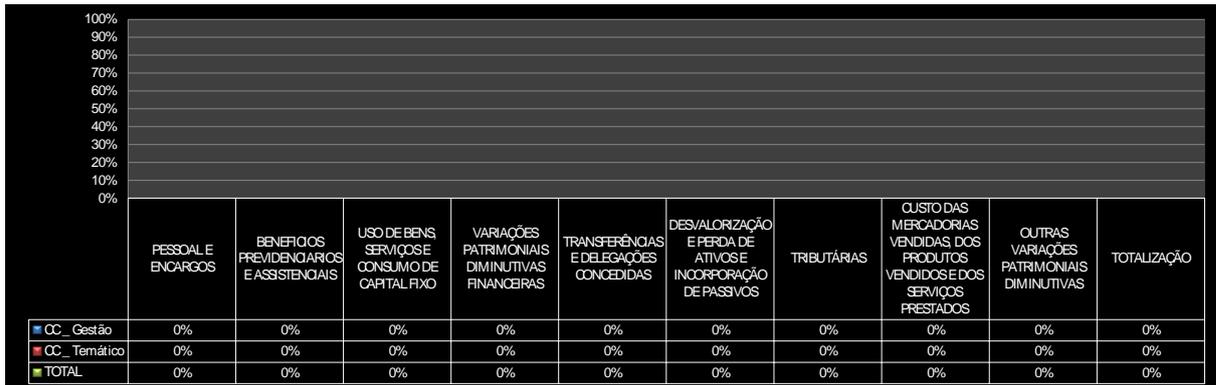
A mesma planilha, faz com que seja gerada uma série de gráficos a partir dos resultados obtidos, conforme pode ser verificado sequencialmente.

Gráfico 13 - Resultados por centros de custos em educação em termos absolutos.



Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

Gráfico 14 - Resultados por centros de custos em educação em termos relativos.



Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.6 Rastreamento e apropriação dos custos indiretos pelos centros de custos

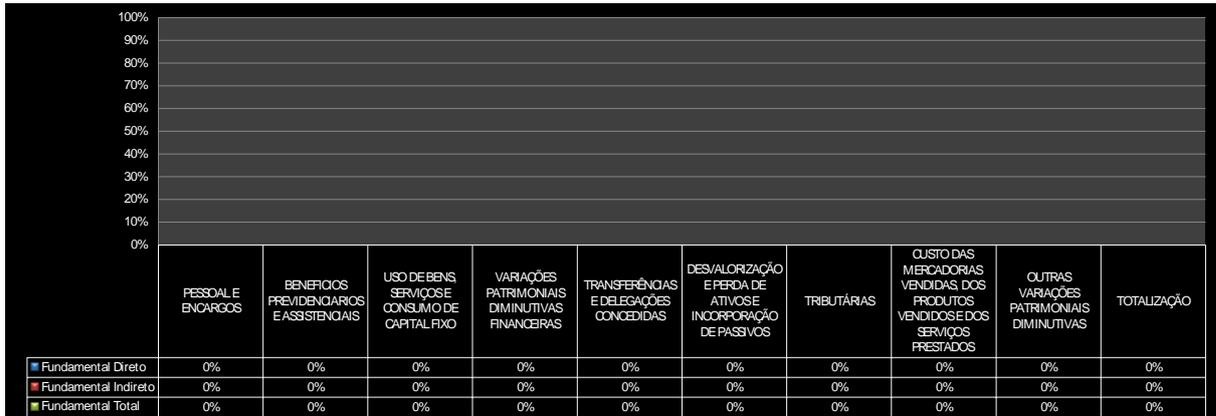
No decorrer, é colocada a planilha de processamento e segregação dos gastos realizados sob a ótica da classificação direta com a utilização do método de custeio direto e a enunciação dos gastos indiretos, que foram rastreados e apropriados pelos seus devidos centros de custos pelo método de custeio ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades). Da mesma forma, a partir da geração dos dados resolutivos da planilha, são gerados e originados gráficos para melhor entendimento e visualização.

Figura 22 - Apropriação dos gastos diretos e indiretos pelos respectivos centros de custos.

RATEIO / RASTREAMENTO DOS CUSTOS INDIRETOS POR CENTROS DE CUSTOS									
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO									
1.	VARIÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	CC_Temático						TOTAL	
		Fundamental			Infantil			R\$	%
		Tipos de Custos		Total	Tipos de Custos		Total		
		Direto	Indireto	Total	Direto	Indireto	Total		
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	-	-	-	-	-	-	-	-
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	-	-	-	-	-	-	-	-
1.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	-	-	-	-	-	-	-	-
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	-	-	-	-	-	-
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	-	-	-	-	-	-
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	-	-	-	-	-	-
1.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTALIZAÇÃO		-	-	-	-	-	-	-	0%
		%		0%	%		0%	0%	

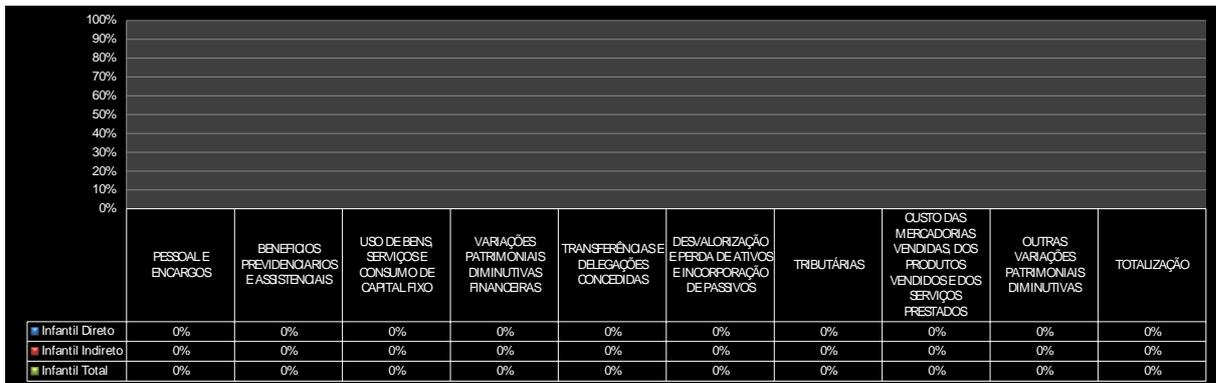
Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

Gráfico 15 - Resultados dos gastos por centros de custos diretos e indiretos no ensino fundamental.



Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

Gráfico 16 - Resultados dos gastos por centros de custos diretos e indiretos no ensino infantil.



Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.7 Alocação, rastreamento dos custos diretos e indiretos pelas atividades e/ou serviços prestados em educação

Nesta proposição o módulo de gestão de custos públicos (MGCP), congrega os gastos realizados no setor educacional da instituição estipulada e relacionados com enquadramento em suas respectivas áreas de atividades e/ou serviços aos quais se vinculam. Significa dizer, o quanto cada um dos serviços pensados em educação, consomem de recursos públicos para a sua colocação à disposição da sociedade. Dentro desse posicionamento, a situação assim pode ser revelada, através da planilha exposta sequencialmente.

Figura 23 - Apropriação dos gastos diretos e indiretos pelas respectivas atividades e/ou serviços prestados em educação nos ensinos fundamental, infantil e de forma conjugada.

CC - Temático													
1.	VARIACÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Fundamental											
		Manutenção e Desenvolvimento do Ensino				Transporte escolar				Merenda Escolar			
		Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTÊNCIAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.4	VARIACÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.9	OUTRAS VARIACÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
TOTALIZAÇÃO		R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%
		0%	0%	0%		0%	0%	0%		0%	0%	0%	
		0%			0%			0%			0%		

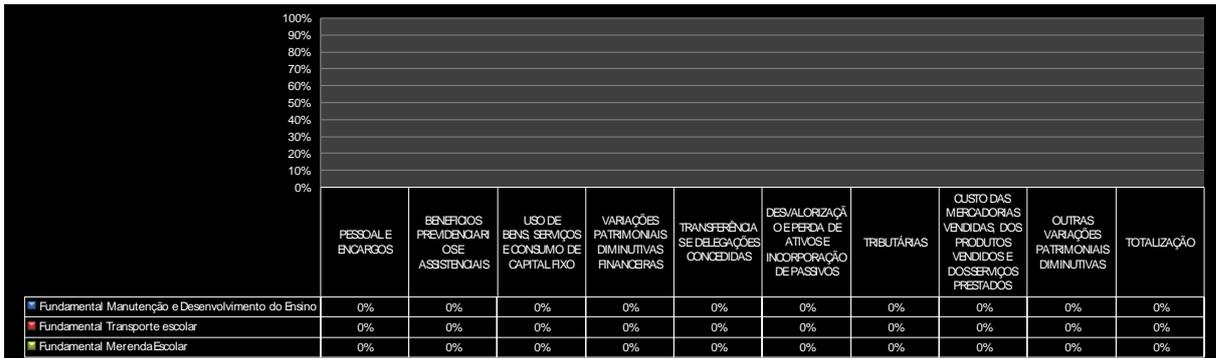
CC - Temático													
1.	VARIACÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Infantil											
		Manutenção e Desenvolvimento do Ensino				Transporte escolar				Merenda Escolar			
		Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTÊNCIAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.4	VARIACÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
1.9	OUTRAS VARIACÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-	-	-	R\$ -	-
TOTALIZAÇÃO		R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0%
		0%	0%	0%		0%	0%	0%		0%	0%	0%	
		0%			0%			0%			0%		

CC - Temático													
1.	VARIACÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Fundamental e Infantil											
		Manutenção e Desenvolvimento do Ensino				Transporte escolar				Merenda Escolar			
		Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%	Diretos	Rastreamento Indiretos	Total	%
1.1	PESSOAL E ENCARGOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTÊNCIAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.4	VARIACÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.9	OUTRAS VARIACÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTALIZAÇÃO		-	-	-	0%	-	-	-	0%	-	-	-	0%
		0%	0%	0%		0%	0%	0%		0%	0%	0%	
		0%			0%			0%			0%		

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

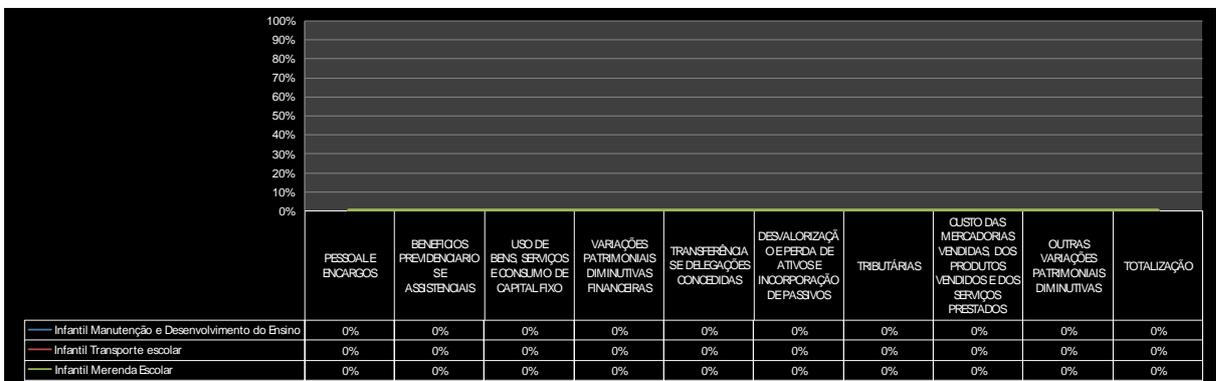
Também, em função da tabulação e apresentação dos resultados do item anterior são emitidos os resultados de forma gráfica, como disposto abaixo, por tipo de serviços realizados nos ensinos fundamental e infantil.

Gráfico 17 - Resultados dos gastos por serviços no ensino fundamental.



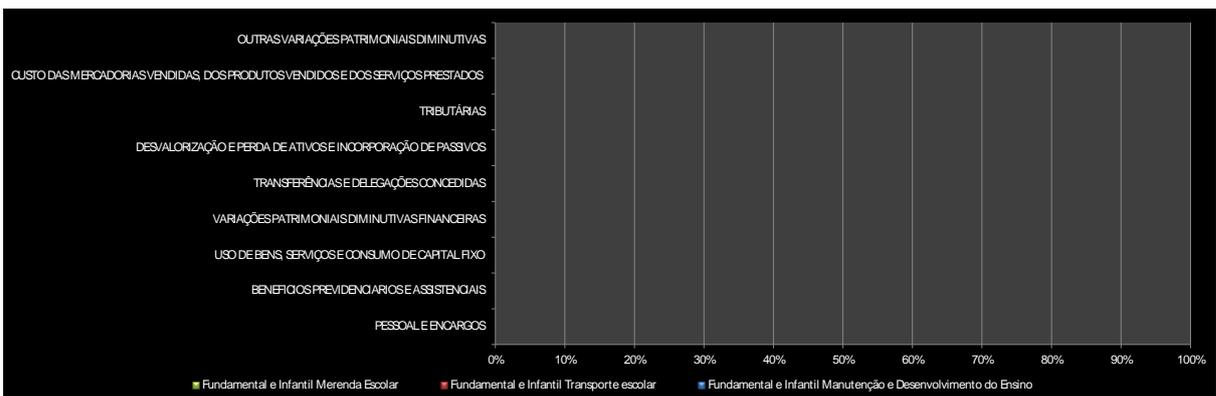
Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

Gráfico 18 - Resultados dos gastos por serviços no ensino infantil.



Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

Gráfico 19 - Resultados dos gastos por serviços nos ensinos fundamental e infantil.



Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.8 Indicadores de desempenho

Esta parte transfere os resultados obtidos nos estágios anteriores, que são medidos e estipulados frente ao número de servidores vinculados aos serviços educacionais, assim como, ao número de alunos (discentes) matriculados, junto aos ensinos fundamental e infantil. Estes índices tem a finalidade de estipular parâmetros de comparabilidade, junto a outras instituições públicas de mesmas

características, ou até mesmo, a outras organizações de ensino privado. Abaixo, é demonstrado o *layout* da figura, que processa uma série de resultados e indicadores pelos tipos de serviços realizados, dentro dos ensinos postos à disposição da população.

Figura 24 - Apuração de indicadores em educação pelos tipos de serviços e/ou atividades pelos tipos de ensinos fundamental, infantil e de forma integrada.

ENSINOS	SERVIÇOS / ATIVIDADES	UNIDADES FÍSICAS	QUANTIDADES	GASTOS EFETIVOS				VARIÇÃO %
				Anual	R\$ por Unidades	Mensal	R\$ por Unidades	
Fundamental	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0,0%
		Servidores	0		R\$ -		R\$ -	0,0%
	Transporte escolar	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0,0%
	Merenda Escolar	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0,0%
Infantil	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0,0%
		Servidores	0		R\$ -		R\$ -	0,0%
	Transporte escolar	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0,0%
	Merenda Escolar	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	0,0%
Fundamental e Infantil	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	100%
		Servidores	0		R\$ -		R\$ -	100%
	Transporte escolar	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	100%
	Merenda Escolar	Alunos	0	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	100%

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.9 Demonstrativo do resultado econômico projetado (DRE)

Este demonstrativo, que a seguir é colocado, busca transparecer o resultado econômico projetado a partir da obtenção da receita econômica de oportunidade auferida em mensalidades, confrontada junto aos gastos (custos e despesas) totais realizados. Vale lembrar, que os gastos integrantes do referido demonstrativo, são compostos por aqueles que representam saídas efetivas de caixa e também, por aqueles que não representam desembolsos de recursos efetivos, em perfeita consonância ao princípio contábil do regime de competência.

Figura 25 - Demonstrativo do resultado econômico.

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO ECONÔMICO PROJETADO	Ensinos			
	Fundamental	Infantil	TOTAL	
Nº de educandos	0	0	0	
Nº de meses	12	12	12	
Valor da mensalidade em	R\$ -	R\$ -	Média Ponderada R\$ -	
1. VARIÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS (VPA)				
1.1 Receita de oportunidade auferida de mensalidades	-	-	-	0%
2. CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS				
2.1 VARIÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (VPD's)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%
2.1.1 PESSOAL E ENCARGOS	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.2 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.3 USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.4 VARIÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.5 TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.6 DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.7 TRIBUTÁRIAS	0,00	0,00		0%
2.1.8 CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS	0,00	0,00	0,00	0%
2.1.9 OUTRAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	0,00	0,00	0,00	0%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO ECONÔMICA DOS CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%
3. DESPESAS			R\$ 0,00	0%
3.1 Despesas com Educação			0,00	0%
RESULTADO FINAL			R\$ 0,00	0%

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.10 Fluxo de caixa

Nesse ordenamento, o demonstrativo do fluxo de caixa (DFC) é projetivo por tratar da apuração dos resultados de ordem financeira. Contrariamente, ao demonstrativo do resultado econômico projetado (DRE), o demonstrativo do fluxo de caixa representa, tão somente, resultados de recursos que possuem influência direta e potencial no caixa, ou seja, que representam efetivamente entradas e saídas de caixa.

Figura 26 - Fluxo de caixa simplificado.

FLUXO DE CAIXA SIMPLIFICADO		CC _ Gestão	CC _ Temático		TOTAL	
			Fundamental	Infantil	R\$	%
1.	RECEITAS	-	-	-	R\$ -	0%
1.1	Receita de oportunidade auferida de mensalidades	-	-	-	-	0%
2.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (VPD's)	-	-	-	-	0%
2.1	PESSOAL E ENCARGOS	-	-	-	-	0%
2.2	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	-	-	-	-	0%
2.3	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	-	-	-	-	0%
2.4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	-	-	-	-	0%
2.5	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	-	-	-	-	0%
2.6	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	-	-	-	-	0%
2.7	TRIBUTÁRIAS	-	-	-	-	0%
2.8	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	-	-	-	-	0%
2.9	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	-	-	-	-	0%
SALDO DO ANO		-	-	-	-	0,0%
SALDO ANO ANTERIOR		-	-	-		
SALDO FINAL DO PERÍODO		-	-	-		

Fonte: MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos.

4.6.1.11 Atos conclusivos do MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos

Os enunciados tratados dentro deste capítulo de forma pormenorizada com a finalidade de apresentação do MGCP – Módulo Gestão de Custos Públicos, possibilitam a interpretação de maneira conclusiva dos conceitos tratados e estabelecidos em termos de gestão de custos abrangidos pela literatura pertinente e aplicável ao setor público.

Contudo, no intuito de aperfeiçoamento do sistema de custos públicos, ora exposto, estipula-se como proposta futura, a migração da plataforma do programa *microsoft excel* para outra um tanto mais adequada a programas de contabilidade pública, buscando perfeita funcionalidade em termos de bancos de dados, segurança e rastreabilidade das interferências realizadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As instituições públicas em geral são cada vez mais cobradas e exigidas em termos da transparência, prestação de contas de seus atos e a demanda constante da eficiência na gestão pública. Assim, as informações geradas a partir de sistemas de custos confiáveis e fidedignos, são fundamentais e possibilitam a identificação, seleção, análise de processos, planejamento, geração de tomada de decisões e implantação de soluções e fundamentalmente, a busca da melhoria contínua.

No presente estudo, realizou-se a estruturação de um sistema de gestão de custos com dados originários, referentes ao ano de 2015, objetivando a avaliação da administração pública municipal. Para tanto, tomou-se como caso de estudo uma Prefeitura Municipal, especificamente a sua Secretaria de Educação, para avaliação e análise do seu grau de desempenho em termos educacionais.

A estruturação do sistema de custos, proposto neste estudo, utilizou-se da metodologia de forma combinada e/ou integrada dos métodos de custeio direto, ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades) e ainda, integral ou pleno, onde este último, traz a carga não somente os custos realizados, mas também as respectivas despesas que oneraram o processo educacional. Para a obtenção das receitas de oportunidade, no intuito de confrontação com a totalidade dos gastos, foram realizadas a orçamentação em institutos educacionais privados e incorporados ao estudo por sua média aritmética simples, tudo com a finalidade de medição do grau de desempenho da administração pública estudada em sua área educacional.

Assim, os dados e as informações coletadas, possibilitaram a geração de um sistema em planilhas do programa *microsoft excel*, com a realização da análise do processo educacional no município, assim como, a avaliação do seu

desempenho pela apuração de indicadores de *performance* e também, pela mensuração de indicadores econômicos e financeiros.

Nesse sentido, o sistema de custos ora estabelecido, para a avaliação do processo em educação na administração pública municipal, permeia ideologias defendidas por Horngren, Foster e Datar (2000), quanto a instrumentos para o planejamento e controle, dados de custos para as decisões, custos relevantes e o processo decisório. Também contempla concepções de Santos (2011), no que tange a métodos do valor de mercado ou de venda e a relatórios de análise de desempenho e ainda, a Machado *et. al.* (2012), no sentido da gestão baseada em resultados e sua implantação no setor público brasileiro.

A partir do exposto, o sistema de gestão de custos proposto demarcou o processo educacional, fazendo surgir os custos efetivos realizados no período, com as suas respectivas despesas utilizadas nas atividades exercidas na secretaria de educação, pelos tipos de ensino praticados (fundamental e infantil).

O levantamento dos gastos demonstrou que a parcela utilizada e vinculada ao ensino fundamental, pertencente ao centro de custo temático, onerou o processo em R\$ 3.156.029,43 (três milhões, cento e cinquenta e seis mil, vinte e nove reais e quarenta e três centavos), representando 80% do valor despendido ao centro de custo temático e cabendo ao ensino infantil, dentro desse mesmo centro de custo, o valor de R\$ 806.048,33 (oitocentos e seis mil, quarenta e oito reais e trinta e três centavos), ou seja, os 20% restantes. Dessa forma, conclui-se que os gastos utilizados no ensino fundamental, dentro do centro de custo temático, suplantaram em 292% aos gastos relativos ao ensino infantil, contribuindo assim, com a maior parcela dos gastos relacionados e efetivados de forma vinculada ao centro de custo temático.

Nesse mesmo ordenamento, percebe-se que a contribuição dos gastos diretos, quando conciliados conjuntamente os ensinos fundamental e infantil, perfazem a 91% da totalidade dos gastos realizados no centro de custo temático e que a rubrica pessoal e encargos contribuí com maior representatividade, ou seja, com 59% destes gastos. Novamente, na junção dos ensinos fundamental e infantil e quando desmembrado o centro de custo temático, pelos serviços e/ou atividades exercidas na municipalidade em termos de educação, constata-se que mais de 81% ligam-se a manutenção e desenvolvimento do ensino.

Os indicadores de desempenho ou de *performance* desenvolvidos, quando vinculados ao ensino fundamental, apresentaram um gasto superior, tanto para a variável aluno em 9,5%, quanto para a variável servidores na ordem de 29,4% quando relacionado ao ensino infantil, relativamente às atividades de manutenção e desenvolvimento do ensino, sendo que, estes percentuais são apurados em relação à média averiguada no processo educacional dos ensinos de forma agregada. Tal fato, inverte-se quando trazido à tona as atividades de transporte escolar e merenda escolar, pois o serviço de transporte escolar consome no ensino infantil uma parcela de 23,6% a mais do que o ensino fundamental e perfaz 36,8% a mais, quando a atividade é a merenda escolar.

A análise econômica no presente estudo, traduz-se pela avaliação dos indicadores calculados a partir do desenvolvimento do demonstrativo do resultado econômico projetado, com a consideração de todos os custos, assim como, das despesas realizadas nos trabalhos de colocação do processo de educação à disposição da população abrangida no município estudado, tanto os gastos considerados desembolsáveis, quanto os não desembolsáveis ou que não representam saídas efetivas de recursos. Nessa ordem, o município, e em específico, os serviços em educação, se mostraram não serem eficientes, nem mesmo atenderem ao princípio da economicidade, pois apresentaram um resultado negativo de R\$ 728.619,85 (setecentos e vinte e oito mil, seiscentos e dezenove reais e oitenta e cinco centavos), ou ainda, em termo relativos, uma negatividade de 21 (vinte e um) pontos percentuais pela avaliação do demonstrativo do resultado econômico projetado.

Agora, quando a avaliação é realizada sob o enfoque da análise financeira das atividades educacionais praticadas no município em epígrafe, este se torna eficiente e respeita o enunciado do princípio da economicidade, na medida em que apresenta um resultado favorável, estimado pela projeção do fluxo de caixa para o período na ordem de R\$ 26.665,95 (vinte e seis mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e noventa e cinco centavos) ou de 0,8%, quando o cálculo é apurado em termos percentuais. Percebe-se que embora o resultado acima, tenha se mostrado favorável, este se aproxima muito do limite da ineficiência, o que requer atenção especial por parte dos gestores públicos em educação, ligados ao município analisado.

A partir da realização das avaliações conjecturais da educação pública municipal estudada, sob o prisma da análise econômica e financeira é demasiado precipitado, dizer que o município é eficaz ou ineficaz, em termos dos serviços educacionais prestados aos munícipes, pelo simples fato de ser o período abrangido pelo estudo, insuficiente para determinar e embasar uma justificativa no segmento de que o município atende de forma plena e integral a demanda total dos serviços em educação, reivindicada pela população municipal.

Dentro dessas concepções e tendo como axiomas os resultados alcançados no presente estudo, a hipótese estipulada de que um sistema de gestão de custos possibilita estabelecer os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia na área educacional em uma administração pública municipal, fica parcialmente corroborada, tendo em vista a não possibilidade de comprovação da sua eficácia. Da mesma forma, para a hipótese consagrada de que a administração pública municipal se mostra eficiente e eficaz quanto à aplicação dos gastos públicos no desenvolvimento das atividades vinculadas à área educacional, também a sua comprovação, fica parcialmente comprovada. Assim, verificou-se que o município em estudo na área educacional, se mostrou eficiente sob o ponto de vista financeiro e, ineficiente sob o aspecto econômico, tendo em vista a impossibilidade de comprovação de sua eficácia. Ressalta-se que, foram avaliadas tão somente as variáveis impactantes de caráter financeiro e econômico para fins de mensuração do grau de efetividade dos gastos públicos.

Contudo, mesmo o setor público não tendo o lucro como um de seus objetivos, isso não significa dizer que não se deva buscar uma gestão de excelência, com atenção especial ao modo de gerir a coisa pública, evitando-se assim, perdas e desperdícios que não contribuem em nada para com a sociedade, cada vez mais exigente em termos de prestação de contas e transparência.

No intuito de embasamento de todas as informações a respeito dos gastos públicos realizados em educação no município alvo do presente estudo, estruturou-se um sistema modelo de apuração de custos públicos aplicáveis à gestão municipal na área educacional, o MGCP - Módulo Gestão de Custos Públicos, sujeito a adaptações pontuais e peculiares a cada administração. Tal modelo, contempla e estabelece parâmetros de forma sistêmica na obtenção de indicadores efetivos de desempenho ou *performance*, indicadores econômicos e

financeiros a respeito dos recursos públicos aplicados pelos gestores públicos. As métricas originárias fornecidas pelo sistema modelo, fornecem sustentação técnica complementar segura, nos processos de tomada de decisões, além de contemplar previsão legal de implementação e manutenção de um sistema de custos em instituições públicas (federal, estadual e municipal).

Dessa forma, conclui-se que os resultados apresentados fornecem subsídios suficientes aos gestores públicos vinculados à área educacional estudada, para o processo de tomada de decisão. Contudo, a gestão pública vinculada a processos que necessitem cada vez mais apresentarem resultados satisfatórios e levando-se em conta o controle social, a transparência, a prestação de contas à sociedade como um todo, não pode mais ater-se a um único modelo de informações subsidiadoras. Precisa sim, utilizar-se de tantas outras ferramentas necessárias que permeiem e tenham a capacidade contributiva no processo de fornecimento de um conjunto de informações úteis e capazes de auxiliarem o gerenciamento da coisa pública como um todo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mário de Souza; FREITAS, Claudia Regina; SOUZA, Irineu Manoel de. **Gestão do Conhecimento para Tomada de Decisão**. São Paulo: Atlas, 2011.

ALVES, Thiago. **Desenvolvimento de um Modelo de Previsão de Custos para Planejamento de Sistemas Públicos de Educação Básica em Condições de Qualidade**: uma aplicação a municípios de Goiás. 2012. 343 f. Tese (Doutorado)- Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, 2012.

ANDRADE, Marcia Helena de. **Sistema de Informação de Custos**: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. 2015. 155 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Faculdades Alves Faria - ALFA, Goiânia, GO, 2015.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**: métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Persona, 1995.

BARROS, A. J. S. e LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de Metodologia**: Um Guia para a Iniciação Científica. 2 Ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2009.

BRASIL. Constituição (1988) (texto atualizado até a EC nº 75). **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988.

_____. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 59, de 11 de novembro de 2009**. Brasília, DF: Diário Oficial da União.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, DF: Diário Oficial da União.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Brasília, DF: Diário Oficial da União.

_____. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Brasília, DF: Diário Oficial da União.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Brasília, DF: Diário Oficial da União. 5 de maio de 2000.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.** Brasília, DF: Diário Oficial da União. 28 de maio de 2009.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** aplicado á união e aos estados, distrito federal e municípios/ministério da fazenda, secretaria do tesouro nacional. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, 2012.

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros:** com aplicações na HP12C e excel. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CATELLI, Armando. (coordenador). **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo.** 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CHING, Hong Yuh. **Manual de Custos de Instituições de Saúde:** sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade:** contabilidade aplicada ao setor público - NBCs T 16.1 a 16.11/Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S.. **Métodos de pesquisa em Administração.** Revisão técnica Teniza da Silveira; (tradução Luciana de Oliveira da Rocha). 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTIN, Claudia. **Administração Pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais**: metodologia e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DRESCH, Aline; LACERDA, Daniel Pacheco; ANTUNES JÚNIOR, José Antonio Valle. **Design Science Research**: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia. Porto Alegre: Bookman, 2015.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael. **Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade Básica**: finalmente você vai aprender contabilidade. 9. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2012.

FIGUEIRAS, Marcelo Vallim. **O Emprego do Sistema de Informação de Custo do Governo Federal no Âmbito da Marinha do Brasil**. 2015. 95 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. Rio de Janeiro, RJ, 2015.

GERRING, John. *What is a case study and what is it good for? American Political Science Review*, v. 98, nº 2, p. 341-354, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Estudo de Caso**: fundamentação científica, subsídios para coleta e análise de dados, como redigir o relatório. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio de Loureiro; BIANCOLINO, César Augusto; BORGES, Tiago Nascimento. **Sistemas de Informações Contábeis**: uma abordagem gerencial. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRAY, David E. **Pesquisa no Mundo Real**. Revisão técnica Dirceu da Silva; [tradução Roberto Cataldo Costa]. Porto Alegre: Penso, 2012.

GRECO, Alvíso; AREND, Lauro. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GUERREIRO, Reinaldo. **Estruturação de Sistemas de Custos para a Gestão da Rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de Informação de custos na Administração Pública Federal**: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

HORNGREN, Charles Thomas; FOSTER, George; DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de Custos**. Revisão técnica Machado Luiz Henrique Baptista; (tradução José Luiz Paravato). 9. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade**: para o nível de graduação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da Pesquisa**: um guia prático. Bahia: Via Litterarum, 2010.

KLEIN, Amarolinda Zanela. *et. al.* **Metodologia de Pesquisa em Administração**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de Custos**. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane P.. **Sistemas de Informação Gerenciais**. Revisão técnica Belmiro do Nascimento João; (tradução Célia Taniwaki). São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015a.

_____. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Nelson. **Sistemas de Informação de Custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

MACHADO, Nelson. *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, 2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. *et. al.* **Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. **Um Guia de Governança para Resultados na Administração Pública**. Brasília: Publix Editora, 2010.

MAUSS, César Volnei. **Análise de Demonstrações Contábeis Governamentais: instrumentos de suporte à gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

MODESTO, Paulo. **Notas para um Debate sobre o Princípio da Eficiência**. Revista do Serviço Público, ano 51, n. 2, abr.-jun., 2000.

O'BRIEN, James A.; MARAKAS, George M.. **Administração de Sistemas de Informação**. Revisão técnica Armando Dal Coletto (tradução Rodrigo Dubal). 15. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Administração Pública**: foco na otimização do modelo administrativo. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Saulo Barbará de. **Instrumentos de Gestão Pública**. São Paulo: Saraiva, 2015.

OLSEN, Wendy. **Coleta de Dados**: debates e métodos fundamentais em pesquisa social. Revisão técnica Dirceu da Silva; (tradução Daniel Bueno). Porto Alegre: Penso, 2015.

OLIVEIRA, Maria Marly de. **Como Fazer Projetos, Relatórios, Monografias, Dissertações e Teses**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis**: Fundamentos e Análise. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Contabilidade de Custos**: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP). São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública**. 4. ed. São Paulo: Método, 2015.

PEREIRA, José Matias. **Curso de Administração Pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010a.

_____. **Governança no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**: inclui análise dos efeitos das mudanças de paradigmas na administração pública brasileira. São Paulo: Atlas, 2012.

PEREIRA, Maria José Lara de Bretãs; FONSECA, João Gabriel Marques. **Faces da Decisão**: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão. São Paulo: Makron Books, 1997.

PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REZENDE, Denis Alcides. **Planejamento de Estratégias e Informações Municipais para Cidade Digital**: guia para projetos em prefeituras e organizações públicas. São Paulo: Atlas, 2012.

REZENDE, Denis Alcides; ABREU, Alini França de. **Tecnologia da Informação**: aplicada a sistemas de informação empresariais. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Divisão do Estado em Mesorregiões. Disponível em:<<http://brasilchannel.com.br/municipios/index.asp?nome=Rio+Grande+do+Sul>> Acesso em: 22 fev.2016 – 13:02:51.

RODRIGUEZ, Martius Vicente Rodriguez Y. **Gestão do Conhecimento e Inovação nas Empresas**. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora, 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SAMPIERI, Roberto Hernández; CALLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Maria Del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. Revisão técnica Ana Gracinda Queluz Garcia, Dirceu da Silva, Marcos Júlio; (tradução Daisy Vaz de Moraes). Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na Administração Pública**: manual prático para implantação. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações Contábeis Públicas**: indicadores de desempenho e análise. São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos**: aplicações operacionais e estratégicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, Robert K.. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. (tradução Cristhian Matheus Herrera). Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE A



PREFEITURA MUNICIPAL DE TUPARENDI
SECRETARIA DA FAZENDA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
DEMONSTRATIVO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS
ÓRGÃO - SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

Período:
Ano de 2015

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público 2015 - Administração Municipal - RS

3.0.0.0.0.00.00.00.00.00	VARIÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	TOTAL
		R\$ 4.160.019,85
3.1.0.0.0.00.00.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS	R\$ 2.478.001,49
3.1.1.1.1.01.01.00.00.00	VENCIMENTOS E SALÁRIOS	1.664.138,86
3.1.1.1.1.01.04.00.00.00	ABONO DE PERMANÊNCIA	42.504,45
3.1.1.1.1.01.24.00.00.00	FÉRIAS - ABONO CONSTITUCIONAL	33.935,76
3.1.1.1.1.01.35.00.00.00	FÉRIAS - PAGAMENTO ANTECIPADO	96.546,47
3.1.1.2.1.01.22.00.00.00	13. SALARIO	157.430,61
3.1.1.2.1.01.24.00.00.00	FERIAS - ABONO CONSTITUCIONAL	11.453,43
3.1.1.2.1.04.01.00.00.00	SALARIO CONTRATO TEMPORARIO - LEI 8.745/93	69.309,45
3.1.1.2.1.04.26.00.00.00	INSS PATRONAL	20.033,12
3.1.1.2.1.04.27.00.00.00	FGTS	3.144,72
3.1.2.1.2.01.00.00.00.00	CONTRIBUICAO PATRONAL PARA O RPPS	285.711,82
3.1.3.1.1.01.00.00.00.00	AUXILIO ALIMENTACAO	93.792,80
3.3.0.0.0.00.00.00.00.00	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	R\$ 1.002.022,04
3.3.1.1.1.01.00.00.00.00	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVEIS	44.744,21
3.3.1.1.1.03.00.00.00.00	GAS E OUTROS MATERIAIS ENGARRAFADOS	3.637,23
3.3.1.1.1.06.00.00.00.00	GENEROS DE ALIMENTACAO	118.824,55
3.3.1.1.1.14.00.00.00.00	MATERIAL EDUCATIVO E ESPORTIVO	6.695,50
3.3.1.1.1.15.00.00.00.00	MATERIAL PARA FESTIVIDADES E HOMENAGENS	1.134,00
3.3.1.1.1.16.00.00.00.00	MATERIAL DE EXPEDIENTE	32.091,11
3.3.1.1.1.17.00.00.00.00	MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS	7.205,00
3.3.1.1.1.22.00.00.00.00	MATERIAL DE LIMPEZA E PRODUTOS DE HIGIENIZACAO	16.234,29
3.3.1.1.1.23.00.00.00.00	UNIFORMES, TECIDOS E AVIAMENTOS	5.250,00
3.3.1.1.1.24.00.00.00.00	MATERIAL PARA MANUTENÇÃO DE BENS IMOVEIS/INSTALACOES	15.270,98
3.3.1.1.1.28.00.00.00.01	MATERIAL DE PROTEÇÃO E SEGURANÇA	490,00
3.3.1.1.1.39.00.00.00.00	MATERIAL PARA MANUTENCAO DE VEICULOS	12.647,50
3.3.1.1.1.99.00.00.00.00	OUTROS MATERIAIS DE CONSUMO	10.236,78
3.3.2.1.1.01.00.00.00.00	DIARIAS PESSOAL CIVIL	2.612,00
3.3.2.3.1.04.00.00.00.00	COMUNICAÇÃO	4.050,19
3.3.2.3.1.06.00.00.00.00	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO	11.106,50
3.3.2.3.1.08.00.00.00.00	SERVICOS DE AGUA E ESGOTO, ENERGIA ELETRICA, GAS E OUTROS.	35.593,86
3.3.2.3.1.09.00.00.00.00	SERVICOS DE ALIMENTACAO	504,00
3.3.2.3.1.10.00.00.00.00	LOCACOES	36.991,98
3.3.2.3.1.12.00.00.00.00	SERVICOS DE TRANSPORTE	498.946,82
3.3.2.3.1.30.00.00.00.00	SELECAO E TREINAMENTO	5.100,00
3.3.2.3.1.46.00.00.00.00	SERVICOS GRÁFICOS E EDITORIAIS	4.587,00
3.3.2.3.1.51.00.00.00.00	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS	32.598,53
3.3.2.3.1.52.00.00.00.00	TAXA DE ADMINISTRACAO	2.313,40
3.3.2.3.1.56.00.00.00.00	PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOCAO	1.154,85
3.3.2.3.1.58.00.00.00.00	VIGILANCIA OSTENSIVA	5.433,93
3.3.2.3.1.59.00.00.00.00	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VEÍCULOS	5.345,46
3.3.2.3.1.99.00.00.00.00	OUTROS SERVIÇOS TERCEIROS - PJ	5.932,89
3.3.3.1.1.01.00.00.00.00	DEPRECIACAO DE IMOBILIZADO	75.289,48
3.5.0.0.0.00.00.00.00.00	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	R\$ 679.996,32
3.5.1.3.2.02.02.00.00.00	RECURSOS PARA COBERTURA DE DEFICIT ATUARIAL	679.996,32

Osmar Pawlak
Prefeito Municipal
CPF: 533.609.580-04

Leomar José Chitolina
Secretário da Fazenda
CPF: 551.090.040-72

Renato Weirich
Contador CRC/RS 68.386
CPF: 579.206.500-53