



Gestão de Custos na merenda escolar: um estudo de caso nas escolas do Município de Salvador do Sul

O estudo tem como objetivo aplicar um método de custeio para cálculo do custo da merenda escolar. Para tanto, realizou-se um estudo de caso nas escolas municipais da Prefeitura de Salvador do Sul (RS), tendo como base o período letivo de 2015. Identificou-se o sistema de acumulação de custos utilizado pelo ente por meio do sistema contábil da prefeitura, que possibilitou aplicação do método de custeio direto. Os resultados revelam certa dificuldade para mensuração do custo pelo sistema de acumulação atual, uma vez que permitiu identificar apenas os custos por nível de ensino e, não, por escola. O custo direto por refeição é de R\$1,88, no ensino infantil, e R\$1,77 para o ensino fundamental – valor superior ao repassado pelo Governo Federal. Percebe-se que, ao considerar os custos indiretos, há um aumento de R\$0,34 por refeição, o que representa 15% dos custos totais.

Edson Dias Gargione

Contador da Prefeitura de Montenegro (RS) e da Prefeitura de Salvador do Sul (RS), em 2014 e 2015, é pós-graduado em Auditoria e Perícia, pela Fapa, e em Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pela FADERGS. É graduado em Ciências Contábeis pela UFRGS.

E-mail: edgargione@gmail.com

Edson Pedro Zambon

Contador e mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos, é professor dos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade e Escola de Tapejara (FAT) do Rio Grande do Sul.

E-mail: edsonzambon@gmail.com

Cezar Volnei Mauss

Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Unisinos, é especialista em Gestão e Controle da Administração Pública pela UPF e membro da Comissão de Estudos de Contabilidade Pública do CRC/RS. É autor dos livros “Gestão de custos aplicada ao setor público” e “Análise das demonstrações contábeis governamentais”, e professor dos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade e Escola de Tapejara (FAT) do Rio Grande do Sul.

E-mail: cezarvolnei@yahoo.com.br

Recebido em 31/3/2017. Distribuído em 31/3/2017. Pedido de revisão em 2/5/2017. Resubmetido pelo autor em 1º/8/17. Aprovado em 3/8/17, na quarta rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição setembro-outubro de 2017. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

A partir da década de 1990, desenvolveu-se um processo de convergência, visando à compatibilidade dos padrões contábeis produzidos pelo *Internacional Accounting Standards Board* (IASB) e *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e a redução das dificuldades na consolidação das demonstrações contábeis, para facilitar o acesso a mercados de capitais estrangeiros e a comparabilidade entre demonstrações contábeis de organizações sediadas em países distintos. Atualmente, são 143 países aderindo aos padrões internacionais, entre eles o Brasil, o qual passou a convergir aos padrões na contabilidade pública, dada a necessidade de divulgação de informações do setor (IFRS, 2016).

O processo de convergência das normas internacionais no setor público reacendeu o debate sobre a implantação de sistema de custos em órgãos públicos, o qual vem sendo determinado por legislação desde 1964. Há uma cobrança crescente da população sobre a eficiência no emprego dos recursos públicos, exigindo da administração pública uma melhor utilização dos tributos por eles pagos. Em

função da transparência, a população pode encontrar dados detalhados sobre a execução orçamentária e financeira dos governos. A gestão de custos públicos tem sido apontada como instrumento gerencial indispensável ao controle dos gastos públicos, avaliação de desempenho e economicidade por fornecer informações que poderão ser utilizadas pelos gestores públicos para tomada de decisão (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011).

Em razão da necessidade legal e da necessidade informacional da implantação de um sistema de custos no Setor Público, o presente estudo tem como objetivo aplicar um método de custeio para cálculo do custo da merenda escolar na Prefeitura de Salvador do Sul. Para tanto, delimita-se, como objeto de custeio a merenda escolar, para iniciar o projeto de implantação de um sistema de custos. Desta forma, a pesquisa tem como objetivo aplicar um método de custeio para cálculo do custo da merenda escolar nas escolas municipais da Prefeitura de Salvador do Sul que seja capaz de atender às normas legais e gerar informações para serem usadas na melhor racionalização do uso dos recursos.

Este estudo justifica-se pela necessidade de implantação de um Sis-

tema de Custos funcional que possa satisfazer à necessidade dos usuários dessa informação; pelo fato de que há pouca disponibilidade de pesquisas no Brasil (ROSA FILHO; PEIXE, 2015) relacionadas à implantação e gerenciamento dos sistemas de custos aplicados ao Setor Público; pela exigência das leis, que criam a obrigatoriedade de implantação e manutenção de um sistema de custos; e, principalmente, pelos resultados advindos da implantação, como a otimização da utilização dos recursos públicos com a informação fornecida aos gestores.

O estudo está organizado em mais quatro seções além da introdução. O próximo tópico contempla a plataforma teórica do trabalho, dando sustentação na aplicação da pesquisa. O terceiro tópico faz referência aos aspectos metodológicos que permeiam o trabalho. O último tópico traz as considerações finais sobre o tema estudado e sugestões de novas pesquisas

2. Referencial Teórico

2.1 Contabilidade governamental

A contabilidade governamental, ou contabilidade pública, tem como objeto de estudo o patrimônio público, cujo objetivo principal

“O processo de convergência das normas internacionais no setor público reacendeu o debate sobre a implantação de sistema de custos em órgãos públicos, o qual vem sendo determinado por legislação desde 1964.”

é gerar importantes informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011, MCASP, 2015), além de possibilitar a comparação das demonstrações contábeis e servir de apoio à tomada de decisão dos gestores públicos, à prestação de contas e ao controle social (MAUSS; SOUZA, 2008).

Com a busca pela harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), o setor público, assim como o setor privado, vem aprimorando e padronizando conceitos, regras e procedimentos contábeis. A revisão das normas apresenta inovações ao setor público de práticas já utilizadas pelas empresas privadas, como, por exemplo, a adoção do regime de competência, a contabilização de bens de uso comum e a apresentação de relatórios de fluxo de caixa (DARÓS; PEREIRA, 2009). Tais aspectos possibilitam a execução de uma Contabilidade Governamental capaz de atender aspectos fiscais (ligados ao orçamento e cumprimento de normas fiscais), como questões patrimoniais voltadas à eficiência do uso dos recursos públicos por meio de implantação de sistemas de custos.

A implantação de um sistema de custos em um órgão público vem sendo determinada por legislação desde 1964, a saber: Lei n.º 4.320 (Art. 99), Decreto-Lei n.º 200/1967 (Art. 79) e Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (Art. 50). A legislação mencionada deixa explícita a necessidade de uma contabilidade de custos a fim de evidenciar o resultado da gestão pública para seu melhor acompanhamento gerencial.

É notável que as informações sobre custos ainda não são utilizadas pela grande maioria dos gestores públicos no Brasil (SILVA FILHO;

VENTURA; ECHTERNACT, 2011; DA SILVA; DA ROSA, 2015). Estas informações raramente estão disponíveis nos portais de transparência. Além disso, são raros os estudos que visam apresentar e comparar resultados que demonstrem a eficiência do uso dos recursos na prestação de serviços de agentes públicos. Percebe-se uma carência de estudos aprofundados e estruturados na área de custos públicos (ROSA FILHO; PEIXE, 2015). Por outro lado, a adoção e utilização, de um sistema de custos irá forçosamente caminhar para o aprimoramento, principalmente quando os gestores (SILVA FILHO; VENTURA; ECHTERNACT, 2011) visualizarem o potencial administrativo e informativo que ele proporcionará, agilizando as decisões e reduzindo e redirecionando gastos.

O momento atual da contabilidade pública e suas alterações está proporcionando mais condições e obrigação de criar e implantar um sistema de custos, com uso dos sistemas de informações e um melhor detalhamento no cadastramento dos registros contábeis.

2.2 Gestão de custos no setor público

A gestão de custos no setor público, embora possua suas particularidades em razão ao cumprimento de normas inerentes à Legislação fiscal-orçamentária, segue os mesmos princípios e conceitos da contabilidade gerencial. Sendo assim, a gestão de custos no setor público faz uso do sistema contábil no qual desenvolve o processo de identificar, mensurar e acumular valores em um siste-



ma próprio para que esses dados sejam preparados, analisados e transformados em informações (IFAC, 2015). Desse modo, um sistema de custos no setor público deve possibilitar a análise do uso dos recursos na prestação de serviços do ente governamental (PADOVEZE, 2000).

A contabilidade de custos pública não possui normatização de caráter tributário ou societário, e não há normatização de como deve ser processada, porém, existem regramentos que determinam que a administração pública deve manter um sistema de custos e orientação técnica e conceitual do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pela Resolução n.º 1.366/2011, a qual trata sobre aspectos conceituais e regras básicas para mensurar e evidenciar os custos do setor público por meio de Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Sendo assim, a implementação de um sistema de custos na esfera pública busca atender uma legislação, no entanto, a aplicação deve ser considerada um sistema livre de regramentos, assim como a contabilidade gerencial e gestão de custos aplicados na área privada.

Assim como na gestão privada, a gestão de custos públicos deve seguir parâmetros conceitu-

ais e definições por terminologias apropriadas à Ciência Contábil, algumas dessas definições são apresentadas no Quadro 1.

No Quadro 2, apresentam-se as definições relacionadas ao Sistema de Acumulação de custos.

As terminologias apresentadas nos Quadros 1 e 2 dão suporte conceitual à aplicação de um sistema de custos, entretanto, é necessária a escolha do melhor método de custeio para a atribuição dos custos aos objetos de custeio, de maneira a atender às necessidades informacionais (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). Os métodos de custeio são amplamente conhecidos na literatura nacional e, por esse motivo, não serão revistos nesta seção. Porém, ressaltase que eles podem ser utilizados de forma integral na apuração dos custos da área pública (ALONSO 1999; MARTINS 2014).

Machado e Holanda (2010) esclarecem as principais finalidades de um sistema de informação de custos: buscar a maior eficiência do processo alocativo, ou seja, avaliar se os bens ou serviços produzidos pelo ente justificam os custos correspondentes e verificar se há alternativas a custos menores, servindo as informações de custo aos órgãos de planejamento e orçamento para avaliarem tais opções; buscar a maior eficiência operacional; analisar o custo/benefício das ações e a avaliação do desempenho das pessoas e organizações; analisar diferentes métodos de produção de um mesmo produto, procurando identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos; e avaliar a fixação de preços públicos e taxas, calcular o preço de serviços mediante o conhecimento do custo é essencial para se estabelecer o preço justo, ou ter o conhecimento do resultado financeiro obtido em determinado serviço.

3. Metodologia da Pesquisa

O presente estudo classifica-se como uma pesquisa descritiva, por se restringir a descrição de um sistema de custos (BARROS; LEHFELD,

2000), e aplicada, por buscar a solução de um problema específico em uma entidade pública. Segundo Diehl (2004), a escolha do método se dará pela natureza do problema e de acordo com o nível de aprofundamento. Nesse sentido, o

Quadro 1 – Terminologias de Custos

Termos	Definições
Gasto	Todo dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Investimento	Bens e direitos com objetivo de gerar caixa futuro.
Perdas	Reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.
Custos	Gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
Custos da prestação de serviços	Custos ligados à prestação daquele serviço.
Custos reais	Custos históricos aqueles apurados após produção ou realização do serviço ou que realmente foram incorridos.
Custo direto	Que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.
Custo indireto	Não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.
Custo fixo	Que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
Custo variável	Tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada.
Custo operacional	Ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.
Custo predeterminado	Custo teórico, definido a priori para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.
Custo padrão	O custo ideal de produção de determinado produto/serviço.
Custo estimado	Projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão.
Custo controlável	Utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.
Custo de oportunidade	Custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

Fonte: NBC TSP 16.11 adaptado com base em Martins (2003), Machado e Holanda (2010) Ferreira (2014).

Quadro 2 – Sistema de Acumulação de Custos – Definições

Termos	Definições
Objeto de custeio	Unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos.
Informações do subsistema orçamentário	Centros de custos ou centros de responsabilidades (serviços, atividades, projetos e/ou programas) identificados conforme planejamento público.
Apropriação do custo	Reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.
Sistema de acumulação	Forma pela qual os custos são acumulados e apropriados. Por ordem de serviço ou produção ou Produção Contínua.
Sistema de custeio	Forma pela qual se atribui valores ao sistema de acumulação: custo histórico; custo-corrente; custo estimado ou custo padrão.
Método de custeio	Método de apropriação de custo ao objeto de custeio. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade (ABC) e pleno (RKW).

Fonte: NBC TSP 16.11 adaptado com base em Martins (2003), Crepaldi (2010) Ferreira (2014).

estudo se caracteriza como qualitativo, haja vista que nesse momento não se fez uso de técnicas estatísticas para validar os dados encontrados.

Em relação à estratégia metodológica, fez-se uso do estudo de caso único. Considerando a atuação e conhecimentos dos pesquisadores, fez-se uso das técnicas mencionadas por Yin (2005) e Martins e Theóphilo (2009), para que eles não interferissem nos dados. Nesse aspecto, utilizaram-se as seguintes fontes de coleta de dados:

- análise documental: por meio de documentos fornecidos pela Prefeitura de Salvador do Sul, por meio da Secretaria da Fazenda Municipal, no Setor de Contabilidade e Setor de Licitações, em documentos como Processos Licitatórios, pedidos de compras, empenhos e notas fiscais e no Setor de Recursos Humanos, para as informações sobre vencimentos dos servidores, além das informações da Secretaria da Educação sobre escolas, funcionários e alunos matriculados, a fim de que pudessem ser identificados os custos dos insumos consumidos pelas cozinhas das escolas;

- entrevista: entrevistas realizadas com os responsáveis da Secretaria da Fazenda Municipal; Secretaria Municipal da Educação (SME) e Setor da Contabilidade da Secretaria da Fazenda do Município; e
- visitas *in loco*: além de visitar os ambientes físicos das escolas objeto do estudo, um dos pesquisadores realizou entrevistas nos setores mencionados.

Os dados coletados tiveram como período base o ano letivo de 2015, conforme o calendário escolar fornecido pela SME, a qual prestou todas as informações de número de alunos atendidos e turnos frequentados.

Em relação ao tratamento aos dados coletados, fez-se uso do método de custeio direto. A escolha desse método se justifica, por dois motivos:

- 1) a mensuração de custos e despesas variáveis identificáveis, sendo incorporados diretamente ao objeto de custeio; e
- 2) a forma mais prática e direta de apropriar os custos no setor público, conforme apontado por outras pesquisas já realizadas.

Depois dos dados coletados, foram formuladas planilhas com o objetivo de identificar todos os re-

curso consumidos no preparo da merenda. De posse destes dados, efetuou-se a classificação dos custos e das despesas, com a finalidade de realizar os cálculos dos custos.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

4.1 Caracterização da unidade de estudo

A pesquisa foi realizada no município de Salvador do Sul, situado no estado do Rio Grande do Sul, limitando-se nas escolas municipais. O município conta com educação infantil e fundamental, no âmbito municipal, tendo ainda, no âmbito estadual, as atividades de ensino fundamental e médio. A rede escolar de Salvador do Sul é constituída de cinco escolas de ensino infantil, três escolas de ensino fundamental municipais e quatro



“O momento atual da contabilidade pública e suas alterações está proporcionando mais condições e obrigação de criar e implantar um sistema de custos, com uso dos sistemas de informações e um melhor detalhamento no cadastramento dos registros contábeis.”

estaduais com turnos único e integral (manhã e tarde), com uma população de 531 alunos. A merenda é escolar atendida pela Secretaria de Educação Municipal.

Os custos são acumulados e apropriados aos objetos de custos e estão relacionados ao fluxo físico e real da produção, ou seja, de forma contínua, que compreendem demandas de caráter continuado e acumuladas ao longo do tempo, sendo apropriados todos os custos diretos, como aqueles com as compras de gêneros alimentícios, gás de cozinha e merendeiras. Também foram considerados os custos indiretos como: nutricionista e pessoal administrativo da Secretaria de Educação. Foi utilizado o sistema de acumulação de caráter continuado, acumulando-se os dados dos meses de fevereiro a dezembro de 2015.

4.2 Apresentação e análise dos resultados

A primeira etapa do estudo apresenta a quantidade de alunos atendidos com a merenda em cada escola e por tipo de turno, conforme apresentado na Tabela 1. Pode-se observar que as escolas são em sua maioria municipais, atendendo a um total de 777 alunos, sendo apenas 21 alunos pertencentes a escolas estaduais atendidas pelo município.

Como evidenciado na Tabela 1, pode-se identificar que 81% dos alunos cursam ensino integral, ou seja, permanecem dois turnos na escola. Para tanto, fez-se necessário identificar a quantidade de merendas servidas, conforme a Tabela 2, haja vista que a maioria dos alunos fazem duas refeições. Sendo assim, consideraram-se duas merendas por dia para os alunos do turno integral, e uma para os do turno único. Exemplificando: a escola Santo Inácio de Loyola tem 12 alunos matricula-

dos em turno único, recebendo 12 merendas por dia, e mais 207 alunos em turno integral, recebendo 426 merendas, no total, por dia.

Desta forma, foram calculadas as quantidades de cada escola.

No ano de 2015, foram fornecidas quantidades diárias de 1.407

Tabela 1 – Quantidade de alunos nas escolas

Escolas	Quantidade Alunos	Turno	
		Único	integral
Educação Fundamental			
EMEF Padre Antônio Feijó	36	-	36
EMEF Santo Inácio de Loyola	219	12	207
EMEF Selma Wallauer	225	135	90
Total - Ensino Fundamental	480	147	333
Educação Infantil			
EMEI Margaridinha	138	-	138
EMEI Vó Assunta	60	-	60
EMEF Santo Inácio de Loyola	53	-	53
EMEF Selma Wallauer	14	-	14
EMEF Padre Antônio Feijó	11	-	11
Escolas Estaduais Atendidas	21	-	21
Total - Ensino Infantil	297	-	297
Total Geral	777	147	630

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 – Quantidade de merendas por escola por dia e por ano

Escolas	Turno		Merendas	
	Único	Integral	diárias	anual
Educação Fundamental				
EMEF Padre Antônio Feijó	-	36	72	14.184
EMEF Santo Inácio de Loyola	12	207	426	83.922
EMEF Selma Wallauer	135	90	315	62.055
Total - Ensino Fundamental	147	333	813	160.161
Educação Infantil				
EMEI Margaridinha	-	138	276	54.372
EMEI Vó Assunta	-	60	120	23.640
EMEF Santo Inácio de Loyola	-	53	106	20.882
EMEF Selma Wallauer	-	14	28	5.516
EMEF Padre Antônio Feijó	-	11	22	4.334
Escolas Estaduais Atendidas	-	21	42	8.274
Total - Ensino Infantil	-	297	594	117.018
Total Geral	147	630	1407	277.179

Fonte: dados da pesquisa (2016).

merendas. Para o cálculo da quantidade anual de merendas, foram utilizadas as quantidades de merendas diárias multiplicadas por 197 dias letivos, chegando ao número de 277.179 merendas fornecidas durante o ano de 2015, sendo 160.161 para alunos do ensino fundamental e 117.018 para alunos do ensino infantil.

Os recursos municipais utilizados na compra dos alimentos são apresentados, na Tabela 3, como Recurso Livre, MDE (Manutenção e Desenvolvimento do Ensino) e, os de origem federal, como PNAE (Programa Nacional de Alimentação Escolar), Salário Educação, e Mais Educação. Os recursos de origem municipal somam R\$129.384,33, correspondendo a 54,3% do total da aquisição de alimentos.

O custo com a aquisição dos gêneros alimentícios com a merenda para alunos do ensino fundamental foi de R\$145.362,73; e para os alunos da educação infantil foi de R\$92.982,90, totalizando R\$238.344,90 durante o ano de 2015.

A despesa com a aquisição de gás de cozinha totalizou R\$7.822,00, sendo R\$4.740,00 para escolas do ensino fundamental e R\$3.082,00 para escolas do ensino infantil, conforme Tabela 4.

A quantidade de servidores trabalhando diretamente no preparo da merenda variou de um a quatro por escola, como pode ser visto na Tabela 5, somando um total de 11 servidores. Foram considerados os vencimentos brutos mensais, férias mais um terço e 13º salário, com os encargos, para o cálculo do custo dos servidores durante o ano. O custo total dos servidores totalizou R\$257.839,00.

Todos os custos até agora apresentados estão ligados diretamente à quantidade de merenda fornecida, portanto são custos diretos. Somando o custo com a

Tabela 3 – Valores dos alimentos por Recurso/Tipo de escola

Escolas Municipais de Ensino Fundamental		Escolas Municipais de Educação Infantil	
Recurso	Valor	Recurso	Valor
Recurso Livre	56.133,66	Educação Infantil - Mde	25.276,05
MDE	27.334,63	MDE	20.639,99
PNAE - EJA	3.127,66	PNAE - Creche	20.758,92
PNAE - Ensino Fundamental	27.069,98	PNAE - Pré Escola	22.720,99
PNAE - Ensino Fundamental	18.423,69	Salario Educacao	3.586,22
Salario Educacao	9.551,97	Total - Infantil	92.982,17
Mais Educacao - Fundamental	3721,14		
Total - Fundamental	145.362,73	Total Geral	238.344,90

Fonte: dados da pesquisa (2016).

Tabela 4 – Custo do gás de cozinha

Escolas	Valor
Educação Fundamental	4.740,00
Educação Infantil	3.082,00
SOMA	7.822,00

Fonte: dados da pesquisa (2016).

Tabela 5 - Vencimentos dos servidores (merendeiras) por escola

Escolas Municipais de Educação Infantil				
Escola	Servidor	Vencimento Mensal	13º Salario + Férias	Total Anual
EMEI Margaridinha	1	2.277,00	5.313,00	30.360,00
	2	1.276,50	2.978,50	17.020,00
	Soma			47.380,00
EMEI Vó Assunta	1	1.380,00	3.220,00	27.600,00
TOTAL - Infantil				122.360,00
Escolas Municipais de Ensino Fundamental				
Escola	Servidor	Vencimento Mensal	13º Salario + Férias	Total Anual
EMEF Santo Inácio de Loyola	1	1.134,00	2.646,00	15.120,00
	2	1.180,00	2.753,00	15.733,00
	3	1.134,00	2.646,00	15.120,00
	Soma			45.973,00
EMEF Selma Wallauer	1	1.564,00	3.649,00	20.853,00
	2	1.134,00	2.646,00	15.120,00
	3	1.180,00	2.753,00	15.733,00
	4	1.134,00	2.646,00	15.120,00
Soma			66.826,00	
EMEF Pe. Antônio Feijó	1	1.134,00	2.646,00	22.680,00
TOTAL - Fundamental				135.479,00
TOTAL Geral				257.839,00

Fonte: dados da pesquisa (2016).

aquisição dos gêneros alimentícios, do gás e o pagamento dos servidores que preparam a merenda, temos o custo direto total do ano de 2015, que foi de R\$220.082,17, o que demonstra um custo de R\$1,88 por merenda fornecida nas escolas de educação infantil, R\$1,77 por merenda fornecida nas escolas de educação fundamental e R\$1,82 por merenda fornecida nas escolas, conforme visto na Tabela 6.

Os custos fixos, aqueles que independem da quantidade de merenda fornecida, dependem de critérios de rateio para serem calculados. Vale salientar que, ao reconhecer os custos fixos, têm-se valores que nem sempre existem nos registros patrimoniais dos órgãos públicos. Para estes casos, foram utilizados critérios e estimativas a seguir descritas.

O consumo de água e energia elétrica é feito pela escola. Como cada escola tem uma quantidade de alunos e áreas físicas diferentes, o critério de rateio, com a confecção da merenda, foi o seguinte:

- EMEI Margaridinha e EMEI Vó Assunta – 20% do consumo;
- EMEF Santo Inácio de Loyola – 10% do consumo;
- EMEF Selma Wallauer e EMEF Padre Antônio Feijó – 15% do consumo.

Na Tabela 7, são apresentados os valores pagos com o consumo de água e energia elétrica e cálculo do rateio.

Para o cálculo da depreciação de imóveis, foi considerado o previsto nas legislações tributária e societária, que definem que os imóveis (edificações) devem ser depreciados em 25 anos. E, como critério de rateio, foi considerado 10% da depreciação anual, excetuando-se a EMEF Santo Inácio de Loyola, pois esta escola não possui prédio próprio. Nes-

Tabela 6 – Custo variável por tipo de escola

Escolas de Educação Infantil			
Tipo	Custo	Merendas	Custo Unitário
Gêneros	92.982,17	117.018	0,79
Gas	4.740,00	117.018	0,04
Pessoal	122.360,00	117.018	1,05
Soma	220.082,17	117.018	1,88
Escolas de Ensino Fundamental			
Tipo	Custo	Merendas	Custo Unitário
Gêneros	145.362,73	160.161	0,91
Gas	3.082,00	160.161	0,02
Pessoal	135.479,00	160.161	0,85
Soma	283.923,73	160.161	1,77
Acumulado			
Tipo	Custo	Merendas	Custo Unitário
Gêneros	238.344,90	277.179	0,86
Gas	7.822,00	277.179	0,03
Pessoal	257.839,00	277.179	0,93
TOTAL	504.005,90	277.179	1,82

Fonte: dados da pesquisa (2016).

Tabela 7 – Despesas de água e energia elétrica

Escolas	Luz	Água	Luz + Água	Rateio	
				Critério	p/escola
EMEIs					
EMEI Margaridinha	17.520,00	15.360,00	32.880,00	20%	6.576,00
EMEI Vó Assunta	9.840,00	5.520,00	15.360,00	20%	3.072,00
EMEFs					
EMEF S. Inácio de Loyola	19.680,00	-	19.680,00	10%	1.968,00
EMEF Selma Wallauer	3.120,00	9.960,00	13.080,00	15%	1.962,00
EMEF Padre Antônio Feijó	7.200,00	3.480,00	10.680,00	15%	1.602,00

Fonte: dados da pesquisa (2016).

Tabela 8 – Depreciação de imóveis

Imóveis	Valor	Tempo Depreciação	Critério 10%
EMEIs			
EMEI Margaridinha	250.000,00	25 anos	1.000,00
EMEI Vó Assunta	150.000,00	25 anos	600,00
Soma	400.000,00		1.600,00
EMEFs			
EMEF S. Inácio de Loyola	48.000,00	Aluguel	4.800,00
EMEF Selma Wallauer	180.000,00	25 anos	720,00
EMEF Padre Antônio Feijó	200.000,00	25 anos	800,00
Soma	428.000,00		6.320,00
Total	578.000,00		7.320,00

Fonte: dados da pesquisa (2016).

te caso, foi considerado 10% do aluguel pago. Os valores dos imóveis foram estimados, por falta de atualização no registro patrimonial do município. O valor total do rateio da depreciação dos imóveis foi de R\$7.320,00 (vide Tabela 8).

Os valores dos equipamentos utilizados nas cozinhas das escolas foram estimados por falta de atualização no registro patrimonial do município. Para o cálculo de depreciação dos equipamentos, foram considerado 10 anos, previstos nas legislações tributária e societária, e o critério de rateio de 10% da depreciação. A Tabela 9 mostra esses valores e o custo da depreciação dos equipamentos de R\$4.150,00.

Foram também considerados os salários da administração da Secretaria da Educação do Município e da nutricionista, divididos entre as cinco escolas municipais, conforme Tabela 10.

O total dos custos indiretos por escola é da ordem de R\$95.040,25, sendo R\$39.864,10 nas EMEIs e R\$55.176,15 nas EMEFs (Tabela 11), tendo sido consideradas as despesas com água e energia elétrica, os salários indiretos e a depreciação de imóveis e de equipamentos (Tabelas 7, 8, 9 e 10).

Tendo os custos diretos e indiretos, obtém-se o custo total e, dividindo-se o custo total pela quantidade de merendas fornecidas, se tem o custo médio. O custo total da merenda nas EMEIs foi de R\$259.946,27, nas EMEFs foi de R\$339.099,88 e o custo médio foi de R\$2,22, e de R\$2,12, respectivamente, chegando ao custo total de R\$599.046,15 e o custo médio da merenda escolar em Salvador do Sul no ano de 2015 de R\$2,16 (Tabela 12).

Portanto, foram oferecidas mais de 277 mil merendas, em um custo total de R\$599 mil, e foram atendidos 147 alunos do turno único e 630 alunos do turno integral em 197 dias letivos.

Tabela 9 – Depreciação de equipamentos

Equipamentos	Valor	Tempo Depreciação	Critério 10%
EMEIs			
EMEI Margaridinha	12.500,00	10 anos	1.250,00
EMEI Vó Assunta	7.500,00	10 anos	750,00
Soma	20.000,00		2.000,00
EMEFs			
EMEF S. Inácio de Loyola	15.000,00	10 anos	1.500,00
EMEF Selma Wallauer	9.000,00	10 anos	900,00
EMEF Padre Antônio Feijó	10.000,00	10 anos	1.000,00
Soma	34.000,00		3.400,00
Total	41.500,00		4.150,00

Fonte: dados da pesquisa (2016).

Tabela 10 – Salários Indiretos

Salários Indiretos	Vencimentos	Rateio por escola	
		Critério	Valor
Administrativos (Sec. Educ)	276.973,82	15%/5	8.309,00
Nutricionista	24.995,25	1/5	4.999,05
		Soma	13.308,05

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 11 – Total dos custos indiretos por tipo de escola

Custos Indiretos	
EMEIs	
EMEI Margaridinha	22.134,05
EMEI Vó Assunta	17.730,05
Soma	39.864,10
EMEFs	
EMEF Santo Inácio de Loyola	21.576,05
EMEF Selma Wallauer	16.890,05
EMEF Padre Antônio Feijó	16.710,05
Soma	55.176,15
Total	95.040,25

Fonte: dados da pesquisa (2016).

Ao optar pelo método de custeio direto, o município pode deixar de alocar cerca de 15% dos custos da merenda escolar, o que representa R\$0,34 centavos por aluno. Nesse sentido, pode-se observar que o repasse do Governo federal (que é de R\$1,00 para alunos de creches, R\$0,50 pré-escola, R\$0,30 ensino fundamental, R\$1,00 ensino integral e R\$0,90 para alunos do Mais Educação) não é capaz de suprir nem os custos diretos, ficando a cargo do Município complementar o valor.

Deve-se reconhecer que esse estudo possui limitações por ser realizado em apenas um município, não fornecendo bases comparativas reais para saber se o custo pode ser considerado apropriado ou não. Por outro lado, o presente estudo pode servir de base para futuras comparações.

5. Considerações Finais

Após revisar os conceitos e terminologias e legislação aplicados à contabilidade de custos, verificou-se que o tema tem sido discutido por pesquisadores da área (BARROS; LEHFELD, 2000; MAUSS; SOUZA, 2008), os quais têm apresentado sugestões para um processo de implantação de controle de custos. Em contraponto, observam-se poucos estudos cujo foco principal seja análise prática da aplicação de sistemas e métodos de custeio na área pública.

Na coleta de dados para o presente estudo, observou-se que as áreas da educação e de saúde, as quais se caracterizam como serviços essenciais, em que existe legislação mais rigorosa na aplicação e prestação de contas dos valores gastos, possuem assim maior quantidade de informações contábeis, o que facilita a identificação de custos.

No processo realizado, pode-se

Tabela 12 – Custo total por tipo de escola

Escolas de Educação Infantil			
Tipo de Custo	Valor	Merendas	Custo Unitário
Diretos	220.082,17	117.018	1,88
Indiretos	39.864,10	117.018	0,34
Soma	259.946,27	117.018	2,22
Escolas de Ensino Fundamental			
Tipo	Valor	Merendas	Custo Unitário
Diretos	283.923,73	160.161	1,77
Indiretos	55.176,15	160.161	0,34
Soma	339.099,88	160.161	2,12
Acumulado			
Tipo	Valor	Merendas	Custo Unitário
Diretos	504.005,90	277.179	1,82
Indiretos	95.040,25	277.179	0,34
TOTAL	599.046,15	277.179	2,16

Fonte: dados da pesquisa (2016).

perceber que a implantação de sistemas de custos no setor público ainda depende da organização das informações, pois os dados não estão disponíveis em um único setor, ou em um único sistema, exigindo uma pré-seleção dos dados a serem utilizados em um setor para depois buscar os valores em outro setor. Além disso, em alguns casos, esses valores estão desatualizados ou não existem, exigindo-se escolha de critérios e estimativas de valores para o levantamento dos dados.

Na aplicação de um método, encontraram-se dificuldades em função de diversas despesas serem agrupadas por tipo de escola, ensino infantil ou fundamental, não permitindo o cálculo do custo por escola. No cálculo da depreciação, a dificuldade está relacionada ao setor de patrimônio, em que os poucos valores encontrados não refletem a realidade. Percebe-se que o município não possui controle de custos individualizado. Os valores disponibilizados no Portal da Transparência e na Contabilidade

de são globais, o que não permite a alocação dos custos por escola. Portanto, não há como avaliar a otimização da aplicação dos recursos, não permitindo o aprimoramento na tomada de decisão da administração. Por esses motivos, apurou-se o custo da merenda escolar em Salvador do Sul de forma global, ou seja, o valor é um custo médio por merenda fornecida no município, não atendendo às finalidades pretendidas, referente à análise dos gastos públicos, quanto à demonstração da eficiência e à qualidade de tais gastos.

Há controle da qualidade dos gêneros fornecidos e a escolha dos fornecedores é feita por meio de processo licitatório, mas não há qualquer controle de custos em nenhuma área do município, seja voltado para aquisição de material ou serviço, consumo de água, energia elétrica, manutenção das máquinas e equipamentos, etc.

Pelos motivos citados e para viabilizar a implantação de sistemas de custos, recomenda-se que

“No processo realizado, pode-se perceber que a implantação de sistemas de custos no setor público ainda depende da organização das informações, pois os dados não estão disponíveis em um único setor, ou em um único sistema, exigindo uma pré-seleção dos dados a serem utilizados em um setor para depois buscar os valores em outro setor.”

a administração municipal atualize o controle patrimonial e procure desmembrar os empenhos por setores ou unidades administrativas, gradualmente, pois isso auxiliará no levantamento das informações necessárias, permitindo estabelecer a gestão de custos no município e o controle na aplicação dos recursos. Para aprimorar, a administração poderá optar por outros instrumentos que contribuam para o desenvolvimento da transparência e prestação de contas, como, por exemplo, análise dos custos pelo método da departamentalização, métodos de custeio direto ou por absorção para avaliação de desempenho.

Como já mencionado, houve dificuldades inerentes ao sistema de acumulação, as quais não

impossibilitaram a conclusão do objetivo principal do estudo. Em relação aos custos diretos por refeição, o valor é de R\$1,88, no ensino infantil, e R\$1,77 para o ensino fundamental, valor superior ao repassado pelo Governo federal. Percebe-se que, ao considerar os custos indiretos, há um aumento de R\$0,34 por refeição, o que representa 15% dos custos totais.

O estudo possui limitações inerentes ao método de pesquisa, ou seja, as dificuldades aqui apontadas, bem como os resultados obtidos, devem ser analisadas com cautela ao serem utilizadas em outros entes governamentais, devido às especificidades dos sistemas de acumulação. Para estudos futuros, sugere-se a aplicação do método do custeio

direto em outras escolas, com o propósito de mensurar o custo por refeição e, assim, criar bases de comparação para identificar escolas mais eficientes no uso dos recursos.



6. Referências

ALONSO, M. Custo no serviço público. *Revista do Serviço Público*, v. 50, n. 1, p. 3763, jan/mar, 1999.

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.

BARZOTTO, D.; MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A. *Custos versus qualidade: a gestão do ensino básico municipal da Região do Alto Jacuí Riograndense*. *Espacios*, v 34, n. 2, 2013.

BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. MCASP – *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Ministério da fazenda, secretaria do tesouro nacional 6ª edição. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773. Acesso em 13/12/2015.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública, Set./out*, 2011.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade Pública. In: *9º Congresso USP, Controladoria e Contabilidade*, 31 a 31 de julho de 2009.

DA SILVA, L. C.; DA ROSA, F. S. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. In: *XXII Congresso Brasileiro de Custos*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

DIEHL, A. A. *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FERREIRA, R. J. *Contabilidade de custos e análise das demonstrações: teoria e questões comentadas conforme a lei das S/A e pronunciamento do CRC*. Rio de Janeiro, 9ª ed, 2014.

GIL A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, Atlas, 2008.

IFRS. *Jurisdições*. Disponível em : <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>. Acesso em: 01 de agosto de 2016.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9ª Edição, São Paulo, Atlas, 2003.

MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo, Atlas, 2009.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas. 2008.

MERCHEDE, Alberto; MOREIRA, Francisco Otávio. *Custos e formação de preços para instituições de ensino: tributos e análise de investimentos*. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Saraiva. 2001.

ROSA FILHO, C.; PEIXE, C. S. Custos e avaliação de desempenho no setor público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos. In: *XXII Congresso Brasileiro de Custos, Foz do Iguaçu*, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

SILVA, R. N. S.; LINS, L. S. *Gestão de custos: contabilidade, controle e análise*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

SILVA FILHO, A. C. C.; VENTURA, A. F. A.; ECHTERNACT, T. H. S.; Um estudo sobre o Processo de Convergência da Contabilidade no Setor Público: Um enfoque da Implantação do Subsistema de Custos na Percepção dos Contadores Municipais do Estado da Paraíba. In: V Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 2011, Recife. *Anais do V Seminário UFPE de Ciências Contábeis*, 2011.

TESOURO NACIONAL. *"Cartilha Sistema de Custos do Governo Federal"*. Disponível em: http://agendapublica.org.br/wpcontent/uploads/2014/03/Sistema_de_Custos_do_Governo_Federal_web.pdf. Acesso em 06 de janeiro de 2016.

_____. *Lei n.º 4.320/1964, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, estados, municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 março 1964.

_____. *Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 5 maio 2000.
