



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLE DE GESTÃO

Cleuza Aparecida Heinemam

**COMPARATIVO DE MÉTODOS DE CUSTOS PARA A ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO  
DE FLORIANÓPOLIS-SC**

Florianópolis-SC

2022



Cleuza Aparecida Heinemam

**COMPARATIVOS DE MÉTODOS DE CUSTOS PARA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO  
DE FLORIANÓPOLIS-SC**

Dissertação submetido ao Programa de Pós-Graduação  
em Controle de Gestão da Universidade Federal de  
Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em  
Controle de Gestão.

Orientador: Prof. (a) Fabrícia Silva da Rosa, Dr.

Florianópolis – SC

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Heinemam, Cleuza Aparecida

Comparativos de métodos de custeios para administração pública : Estudo de caso na secretaria municipal de educação de Florianópolis-SC / Cleuza Aparecida Heinemam ; orientador, Fabícia Silva da Rosa, 2022.

93 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP\*), Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Controle de Gestão (MP\*). 2. Métodos de custeio. 3. Custo educacional . 4. Administração Pública Municipal. I. Rosa, Fabícia Silva da. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP\*). III. Título.

Cleuza Aparecida Heinemam

**COMPARATIVO DE MÉTODOS DE CUSTOS PARA A ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA SECRETÁRIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO  
DE FLORIANÓPOLIS-SC**

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca  
examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof.(a) Fabrícia Silva Rosa Dr.(a)  
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof. Cleyton de Oliveira Ritta Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof.(a) Luiza Santangelo Reis Dr.(a)  
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof. Fabiano Maury Raupp Dr.  
Universidade do Estado de Santa Catarina- UDESC

Certificamos que esta é a versão original e final do trabalho de conclusão que foi  
julgado adequado para obtenção do título de mestre em Controle de Gestão.

---

Valmir Emil Hoffmann Dr.  
Coordenação do Programa de Pós-Graduação

---

Prof.(a) Fabrícia Silva da Rosa Dr.(a)  
Orientador(a)

Florianópolis-SC

2022

Este trabalho é dedicado a minha querida mãe e ao meu pai (in memoriam).

## AGRADECIMENTOS

Sou grata a Deus por todos os desafios e obstáculos e, estar comigo todos os dias me abençoando, dando-me força e sabedoria, em conciliar trabalho e mestrado, dias que não foram muito fáceis para enfrentar os desafios; os não atingidos, serviram de aprendizado para a vida. Durante o mestrado, deparamos com diversas pessoas que se tornaram importantes nesse processo, ou que contribuíram de alguma forma para o nosso desenvolvimento acadêmico, pessoal e profissional.

Primeiramente agradeço à minha família, em especial minha mãe Erica, por acreditar em mim, todos os dias me passando muita energias boas; ao meu pai Emilio, que já partiu, minha inspiração; aos meus irmãos e minhas queridas sobrinhas Amanda e Gabriela, por incentivarem nos estudos, e me garantirem a confiança necessária para seguir em frente e vencer as etapas.

À orientadora, professora Fabrícia Silva da Rosa, a quem agradeço pelo seu comprometimento em ajudar, não apenas aos seus orientandos, mas a todos os alunos, pelos ensinamentos repassados, que transcendem a sala de aula, e por toda a sua atenção e dedicação durante esse período.

Agradeço ao professor Erves por todas suas contribuições e orientações, sempre muito prestativo. Agradeço em especial minha amiga Celma pelo carinho e amizade, que vai para toda a vida. Fernando, pelo incentivo e pela amizade de sempre. Agradeço a Mary e Marcos pelas trocas de ideias e contribuições, que foram muito importantes em toda a fase do mestrado. Aos colegas de trabalho que, de forma direta ou indireta, colaboraram para realização da pesquisa. Também, agradeço aos membros da banca que aceitaram o convite.

Por fim, agradeço à Universidade Federal de Santa Catarina, ao departamento de Ciências Contábeis, ao Programa de Pós-Graduação em Controle e Gestão, a todos os professores e servidores do programa pelo conhecimento transmitido e suporte fornecido durante o curso.

“Educação nunca foi despesa.  
Sempre foi investimento com retorno garantido”  
(Sir Arthur Lewis)

## RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo analisar como as informações dos métodos de custeios podem auxiliar o gestor público, na gestão dos custos educacionais, na secretária municipal de educação de Florianópolis-SC. O estudo caracteriza-se como descritivo, com abordagem qualitativa; realização de pesquisa documental nos relatórios emitidos pelo Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão (e-sfinge), disponibilizados no portal de transparência do município; posteriormente, fez-se a coleta de dados de professores efetivos e a quantidade de matrículas registradas nas unidades educativas, com base nos dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira (INEP) e Portal Academia Q. Edu. Por fim, foi feita a comparação do custo aluno entre as unidades de ensino, utilizaram-se as informações de custo com pessoal, coletados do Sistema (SIOPE). Verificou-se que o custo de maior representatividade em termos percentuais foi o de pessoal, representando 61% em 2019 e 68% em 2020, incluindo (professores efetivos, temporários e encargos) dos custos totais. Já os custos com material de consumo e material permanente possuem menor representatividade em termos percentuais, sendo de 3% e 2% em 2019, e 1% e 2% em 2020. O método de custeio direto propõe uma forma de tratamento de custo mais simples, sem o uso de critérios de rateio, o foco do método sob a perspectiva gerencial é a tomada decisão. Por outro lado, este método apura os custos da organização de forma global, não apresentando os custos de forma detalhada. O método de custeio por absorção, inicialmente identifica todos os custos diretos e indiretos. A preocupação principal deve estar na base técnica para estabelecimento da determinação dos fatores de rateio para os custos indiretos. Por fim, ao comparar o custo aluno entre as unidades, a levar em conta outras variáveis além das relacionadas com finanças públicas em suas análises, considerando a quantidades de alunos, professores, índice NSE e avaliação do IDEB. Percebe-se que o custo difere, de uma escola para outra, no ensino fundamental, e quanto mais alunos matriculados nas unidades, menor o custo aluno, nota-se que, para o custo aluno, não há relação direta entre custo e desempenho educacional. Os resultados revelam que o IDEB acompanha a linha do NSE, a escola que possuir o menor NSE (IV) deve refletir na redução dos custos por ser uma região de vulnerabilidade social. No ensino infantil as unidades que tem maior número de matrículas na pré-escola apresentou menor custo, do que as unidades que tem maior quantidade de matrículas na creche. Os achados da pesquisa demonstra que é possível aplicar os métodos de custeio, cada método de custeio fornece uma determinada informação, cumpre disposição legal de apurar custos, e

permite a apuração dos custos tanto totais como unitários, decisões baseada em custos, são consequências de uma boa gestão.

**Palavras-chave:** Métodos de Custeio. Custo Educacional. Administração Pública Municipal.

## ABSTRACT

This research aimed to analyze the information of the costing methods that can help the public manager, in the management of educational costs, in the municipal secretary of education of Florianopolis-SC. The study characterized as descriptive, with a qualitative approach, carried out documentary research on the reports issued by the Integrated Management Inspection System (e-sfinge) made available on the transmission portal of the municipality, subsequently, the collection of data from effective teachers and the number of enrollments registered in educational units, based on data from the National Institute (INEP) and Portal Academia Q. Edu. Finally, a comparison of the student cost between the teaching units was made, using information on personnel costs, collected from the System (SIOPE). It was found that the most representative cost in percentage terms was personnel, representing 61% in 2019 and 68% in 2020, including (permanent and temporary teachers and charges) of total costs. The direct cost method proposes a simpler way of dealing with costs, without the use of apportionment criteria, the focus of the method from a managerial perspective is decision making. On the other hand, this method determines the organization's costs globally, not presenting the costs in detail. The absorption costing method initially identifies all direct and indirect costs. The main concern must be in the technical base to establish the origin of the apportionment factors for the indirect costs. Finally, when comparing the student cost between units, take into account variables other than those related to public finances in your analyses, considering student classes, teachers, NSE index and IDEB evaluation. It is noticed that the cost differs, from one school to another, in elementary education, and the more students enrolled in the units, the lower the student cost, it is noted that, for the student cost, there is no direct relationship between cost and educational performance. The results show that the IDEB follows the line of the NSE, the school that has the lowest NSE (IV) should reflect on the reduction of costs, as it is a region of social vulnerability. In kindergarten, the units that have a higher number of enrollments in preschool had a lower cost than the units that have a higher number of enrollments in daycare. The research findings demonstrate that it is possible to apply cost methods; each cost method provides certain information meets the legal forecast for calculating costs and allows the calculation of total and unit costs, decisions based on costs, are consequences of good management.

**Keywords:** Costing Methods. Educational Expenses. Municipal Cost Management

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Visão geral dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custo.....	23
Figura 2: Nuvens de Palavras dos Objetivos de Pesquisa, Periódicos e Trabalhos Acadêmicos de âmbito Nacional e Internacional de Custos no Setor Público.....	37
Figura 3: Modalidade de Educação Básica.....	39
Figura 4: Nuvem de Palavras dos Objetivos de Pesquisa, Periódicos e trabalhos Acadêmicos de Custos Educacionais .....	48
Figura 5: Grau de Escolaridade dos Professores Efetivos.....	58
Figura 6: Gráfico Variáveis de Custos Educacionais do Período de 2019 .....	72

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Termos básicos de custos tratados pelas TSP 16.11 e TSP 34 e Martins (2010)....	22
Quadro 2: Ajustes Conceituais de Despesa Liquidada.....	24
Quadro 3: Premissas para elaboração de sistema de custos no setor público.....	26
Quadro 4: Razões em Adotar Sistemas de Informação de Custos .....	30
Quadro 5: Sistematização de Estudos de Custos Aplicados no Setor Público âmbito Nacional e Internacional.....	35
Quadro 6: Fatores de Ponderação de Recursos FUNDEB 2019 e 2022.....	40
Quadro 7: Sistematização de Estudos Anteriores de Custos Educacionais.....	46
Quadro 8: Resumo das etapas da coleta de dados .....	51
Quadro 9: Objeto de Custos e Centro de Responsabilidade.....	55
Quadro 10: Composição dos Custos Educacionais Diretos e Indiretos.....	60

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Custos da Organização por Centro de Custos .....	29
Tabela 2: Relacionamento entre as Políticas Públicas, Recursos e Objetos de Custo .....	56
Tabela 3: Custos Educacionais dos Períodos de 2020 e 2019.....	57
Tabela 4: Matrículas do Período de 2019 e 2020 por Modalidades de Ensino .....	59
Tabela 5: Ajuste de Despesa Orçamentária Realizada do Período de 2019 e 2020 .....	62
Tabela 6: Apuração dos Custos pelo Método Direto do Período de 2019 e 2020.....	63
Tabela 7: Apuração dos Custos pelo Método por Absorção no Período de 2019.....	64
Tabela 8: Apuração dos Custos pelo Método por Absorção no Período de 2020.....	66
Tabela 9: Características das unidades educativas do ensino infantil e fundamental .....	69
Tabela 10: Comparativo de Custos nas Unidades de Ensino no Período de 2019 .....	70

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CFC - Conselho Federal de Contabilidade
- CNM - Confederação Nacional de Municípios
- EBM - Escola Básica Municipal
- EJA - Educação de Jovens e Adultos
- FNDE - Fundo Nacional Desenvolvimento da Educação
- FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação
- FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
- IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- IDEB - Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
- IDH - Índice de Desenvolvimento Humano
- INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
- IPSAS - *Internacional Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacional de Contabilidade do Setor Público)
- LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
- LFF - Lei de Responsabilidade Federal
- LOA - Lei Orçamentária Anual
- MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
- MEC - Ministério da Educação
- NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
- NEIM - Núcleo Educação Infantil Municipal
- NPM - New Public Management (Nova Gestão Pública)
- NSE – Nível Socioeconômico
- PNE - Plano Nacional de Educação
- SIOPE - Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação
- STN - Secretária Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1	PROBLEMA .....	17
1.2	OBJETIVOS.....	18
1.2.1	Objetivo Geral .....	18
1.2.2	Objetivos Específicos.....	18
1.3	JUSTIFICATIVA .....	18
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>21</b>
2.1	DEFINIÇÕES DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO .....	21
2.2	MÉTODOS DE CUSTEIOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO .....	27
2.3	CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES .....	29
2.4	ESTUDOS ANTERIORES DE CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO NÍVEL INTERNACIONAL.....	31
2.5	ESTUDOS ANTERIORES DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NÍVEL NACIONAL .....	33
2.6	EDUCAÇÃO BÁSICA COMO CARACTERÍSTICAS DO ESTUDO .....	38
2.7	ESTUDOS ANTERIORES DE CUSTO EDUCACIONAL .....	40
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>50</b>
3.1	CLASSIFICAÇÕES DA PESQUISA .....	50
3.2	COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	50
<b>4</b>	<b>DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>53</b>
4.1	HISTÓRICO DO MUNICÍPIO .....	53
4.2	CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS CUSTOS EDUCACIONAIS .....	54
4.3	APURAÇÃO DO CUSTO PELO MÉTODO DE CUSTEIO .....	63
4.4	COMPARAÇÃO DE CUSTOS ENTRE AS UNIDADES DE ENSINOS.....	67
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES FINAIS .....</b>	<b>73</b>
5.1	CONCLUSÃO DA PESQUISA.....	73
5.2	LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	75
5.3	RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	76
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>77</b>
	<b>APÊNDICES.....</b>	<b>88</b>
	APÊNDICE A: Despesas realizadas do período de 2019 e 2020.....	88

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade possui novos desafios ocasionados pelas constantes mudanças no cenário econômico. Dessa forma, em um mundo globalizado, as políticas internacionais se intensificaram, sendo necessária a criação de um sistema convergente de normas internacionais de contabilidade, para prestar informações de forma clara e eficaz às partes interessadas aos diversos grupos de usuários (JUNIOR *et al.*, 2018).

Na busca por maior transparência dos custos públicos e melhor qualidade dos serviços prestados sobre o setor público, a partir da década de 1980, o mundo começou a discutir e a aderir ao movimento da *New Public Management* (NPM), e vários procedimentos de gestão têm sido gradualmente incorporados às instituições do Estado. O movimento da nova administração pública propôs e modificou a participação do Estado, exigindo uma gestão fiscal responsável (PIGATTO *et al.*, 2010).

Em meio às alterações provocadas pela adoção de novas normas na contabilidade pública, as exigências sobre custos públicos evoluíram para muito além do controle orçamentário: é preciso que o gestor gerencie a instituição pública e, impõem-se ao setor público a necessidade de mecanismos de controle para demonstrar as ações da administração pública, visando atender uma visão gerencial, que objetiva maior controle dos gastos públicos (SILVA; BRAGA; SILVA, 2015).

No setor público, a história da contabilidade de custos se inicia com a Lei n.º 4.320/1964. Durante esses mais de 50 anos desde a criação dessa norma, houve uma grande evolução, tanto na legislação quanto na sistematização informatizada dos custos públicos, sendo que todo custo precisa ser calculado e evidenciado (SOUZA; SILVA, 2019).

Machado (2002) explicitou um conjunto de diretrizes para nortear a construção de um sistema de informação de custo aplicável ao setor público, o qual deve ser integrado conceitual e sistematicamente aos subsistemas de orçamento público e de contabilidade governamental. Uma contabilidade pública moderna integra as informações de contabilidade orçamentária, financeira e de custos como instrumento fundamental para apoiar a gestão dos entes públicos (JORGE; CARVALHO; FERNANDES, 2007; PEREIRA; ROMÃO, 2015).

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi que impôs a criação de um sistema de custos, considerada como marco legal mais importante e a principal norma que regula as contas públicas, estabelece a obrigatoriedade da implantação de sistemas de custos nos órgãos públicos, como destaca em seu parágrafo 3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o

acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000; SOUZA; SILVA, 2019).

Assim como qualquer outra atividade, a prestação de serviços para a sociedade gera custos para o Estado. Esses custos devem ser administrados visando equilibrar a escassez dos recursos com a necessidade de sua utilização (AFONSO; GRANATTO, 2017). As organizações que fazem mais uso do gerenciamento de desempenho usam a gestão de custos (OSEIFUAH, 2014; MOHR, 2015; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

Em outros instrumentos legais da administração pública, surge a exigência de apuração de custo por aluno, como a que se expressa na Lei n.º 9.424/96, o qual teve natureza contábil e implantada automaticamente, desde 1998 (LAGE *et al.*, 2004). Estabeleceu patamares mais equânimes, para o ensino fundamental, com o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF).

Em 28 de dezembro de 2006, foi editada a Medida Provisória n. 339, regulamentando o Fundo, com a substituição do FUNDEF pelo FUNDEB, e a proposta de inclusão, pois deve financiar, além do ensino fundamental, toda a educação infantil, o ensino médio e as modalidades de ensino para todos os níveis, como: educação de jovens e adultos, educação especial, educação profissional, com recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), que teve vigência até 2020 (BASSI, 2016).

Em dezembro de 2020, foi aprovado o novo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), pela Lei 14.113/2020, com a complementação da União de 10% para 23%, que irá acontecer gradualmente até 2026 (BRASIL, 2020). Os recursos serão vinculados a Indicadores de Qualidade e Melhoria da Gestão, destinados aos municípios que apresentem dados contábeis e orçamentários definidos em legislação. O valor aluno com base nos indicadores dos sistemas educacionais, devem apresentar boa gestão, como melhoria de aprendizagem, redução das desigualdades e avanço das avaliações nacionais (BRASIL, 2020).

O FUNDEB é formado por recursos provenientes de impostos e transferências constitucionais, esses valores são repassados por meio do fundo para os municípios, conforme o número de alunos matriculados, considerando a sua importância e o forte impacto que a política de fundos trouxe para os municípios, ocasionando a municipalização do ensino fundamental e a ampliação da educação infantil (ADAMI, 2022).

O final da década de 80, marca o início de um período em que as pesquisas sobre custos educacionais parecem se dedicar, especialmente, em compreender as características e

fatores que se associam ou que explicam diferentes níveis de custo por aluno nas escolas (GALVÃO, 2021). O primeiro pesquisador ligado ao campo da educação, pesquisador sênior do departamento de pesquisas da Fundação Carlos Chagas, desenvolveu uma pesquisa sobre o tema no Brasil, na Secretaria de Educação do Estado de São Paulo, apresentando valores de custo aluno/ano calculado com base no número de alunos matriculados e a quantidade de alunos aprovados (PARO, 1981).

O Projeto de Apuração de Custos dos Serviços de Educação do Estado de Santa Catarina, envolvendo 30 escolas no ano de 2013, com base no projeto experimental do ano anterior, verificou que dos 11 itens de custos inicialmente estudados, apenas cinco itens abrangiam 97% dos custos diretamente relacionados à manutenção das escolas (SEFAZ/SC, 2015).

As funcionalidades de informação de custos devem ir além da função precípua de apropriar custos, elas devem contribuir com modelos de gestão e controle. A gestão de informação de custos pode auxiliar o gestor público, tendo em vista a pressão pela melhoria na prestação dos serviços públicos, a necessidade de redução de custos e pode representar uma importante ferramenta de controle para facilitar a gestão do conhecimento organizacional (FREITAS; FREITAS; GOMES, 2014).

## 1.1 PROBLEMA

Slomski (2005) entende que a administração pública, para associar os custos ao que se deseja mensurar (objeto de custo), é necessário adotar o que se denomina como método de custeio. Dentre os métodos de custeio tradicionais, aplicados ao setor público, destacam-se: Custeio Direto; Custeio por Absorção; e Custeio Baseado em Atividades na gestão de custos governamentais (BECKER; BERGENER; RACKER, 2009; MACHADO; HOLANDA, 2010; FERREIRA; PETRI, 2018).

Pesquisas sobre custos educacionais entre escolas de uma mesma rede de ensino, tanto Paro (1981), Araújo (2019) e Mendonça e Schmidt (2021), indicaram existir grande variação no custo por aluno entre as escolas da rede de ensino, analisadas em cada pesquisa.

Dessa forma, os custos aplicados ao setor público estão ligados à necessidade que os administradores têm em obter um conjunto de informações, capazes de auxiliar na tomada de decisões (AFONSO; GRANATTO, 2017).

Portanto, surge o seguinte problema de pesquisa: Como as informações dos métodos de custeio podem auxiliar o gestor público na gestão dos gastos educacionais na secretaria de educação do município de Florianópolis?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O presente estudo tem objetivo analisar como as informações dos métodos de custeio podem auxiliar o gestor público, na gestão dos custos educacionais, na secretária municipal de educação de Florianópolis-SC.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

De acordo com o propósito definido no objetivo geral, elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever os itens de maior representatividade, que inclui os custos educacionais com base nos relatórios contábeis;
- b) Apresentar métodos de custeios aplicáveis aos custos educacionais, que gerem informação úteis, comparáveis e possam subsidiar os gestores públicos no processo de tomada de decisão; e,
- c) Comparar as informações de custos produzidas entre as unidades educacionais do ensino infantil e fundamental.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa desta pesquisa encontra seu principal fundamento na necessidade de implementar sistema de informação de custos, a intenção de adotar uma ferramenta que possibilite o conhecimento dos custos educacionais e possa contribuir diretamente para processo decisório e operacional da secretaria de educação. Este trabalho destina auxiliar os gestores no processo de adoção dessa ferramenta.

Nesse sentido, uma das primeiras obras sobre custos no setor público é de Cruz (1995), publicado nos Anais do II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, da

Associação Brasileira de Custos (ABC) – que posteriormente mudou o nome do evento para Congresso Brasileiro de Custos (CBC), na obra, Cruz (1995) apresenta uma proposta de mensuração de custos no setor público (PLATT NETO; CRUZ, 2022).

O modelo de Sistema de Custos adotado pelo Governo Federal em 2010, desenvolvido a partir dos estudos realizados por Holanda e Machado (2010), utiliza como fonte de informação orçamentária, realizando os respectivos “ajustes contábeis” propostos no modelo, de modo a tornar esta equivalente à informação de custos. Souza e Bezerra (2018) parte da informação patrimonial, que atende ao regime de competência, o modelo proposto com abrangência geral e aplicação a todos os entes, considerando que as informações de custos geradas podem contribuir para a tomada de decisões dos gestores públicos.

No tocante a iniciativas de segmentos técnicos, destaca-se o Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público, realizado pela STN e pelo CFC, que no ano de 2022 teve a sua 8ª edição. Quanto a livros técnicos recentes, merece atenção a obra de Mauss e Souza (2008), em 1ª edição e Maus e Souza (2020) na 2ª edição.

No contexto da educação básica, o primeiro estudo realizado por Paro (1982), pesquisador sênior do departamento de pesquisas da Fundação Carlos Chagas, tratou do custo-aluno do ensino de primeiro e segundo grau na rede estadual de São Paulo. Verhine e Magalhães (2006) apresentam duas estimativas de custo aluno que utilizaram para discutir o custo aluno/ano da educação básica; custo de manutenção do ensino que são os recursos para subsidiar as políticas relativas ao funcionamento cotidiano das escolas, e o custo aluno econômico que considera as instalações físicas, como a vida útil do terreno ou prédio e as taxas de juros. As duas categorias são úteis para determinação de políticas públicas educacionais para o FUNDEB.

Cardoso (2018) resume que as escolas com as mesmas características, que ofertam as mesmas etapas e modalidades e têm custos diferenciados, é importante entender as razões que levam a essa diferenciação de valores. Ferreira et al. (2020) revelam cinco melhores índices de desempenho do IDEB, apontando que o custo mensal por aluno não está diretamente relacionado ao desempenho.

Soares *et al.* (2013) e Soares e Rosa (2020) em conformidade à Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBCTSP), entendem ser possível identificar os valores de custo em cada centro de custos. Partindo da norma NBC TSP 34, sobre custos no setor público, que entra em vigor em 2024, a nova norma apresenta uma versão mais gerencial, os principais usuários da informação de custos são os gestores e obriga as entidades do setor público adotarem sistema de custos (PLATT NETO; CRUZ, 2022).

A premissa deste estudo tem como importância a implantação de métodos de custos que dêem um suporte, identificação da contribuição de cada um dos métodos de custeio no processo de tomada de decisão na gestão pública de acordo com estudos (RAUPP, 2011; MARTINS; ROSA, 2014; FERREIRA; PETRI, 2018, PEREIRA; VIEIRA, 2018, RIBEIRO, 2020, VEIGAS *et al.* 2021). As informações de custos devem mensurar os recursos disponibilizados e contribuir para melhoria da informação produzida, tendo como fonte de informação o processo decisório dos gestores públicos.

Espera-se que este estudo contribua com a literatura no sentido de fornecer subsídios para incentivar o debate e discussão sobre o tema. A contribuição prática ocorre no sentido de fornecer informações detalhadas e, conferindo a esta pesquisa, um caráter inovador e relevante no âmbito da educação pública municipal.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção mostram-se a definição de custos no setor público, métodos de custeios, custos para tomada de decisões, experiências de estudos anteriores de casos de custos no âmbito nacional e internacional, educação básica como características de estudo e estudos anteriores de custos educacionais.

### 2.1 DEFINIÇÕES DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Conforme prevê a Constituição Federal (CF), em seu art. 70, exige-se que a fiscalização das ações públicas observe se elas foram realizadas com economicidade e está estreitamente ligada a informações adequadas de custos, pois, sem estas, não se sabe quais insumos penalizam os resultados esperados, ou seja, quais decisões são mais econômicas e que possibilitam o melhor resultado para a entidade (MAUSS; SOUZA, 2020).

O Conselho Federal Contabilidade aprovou, em dezembro de 2021, a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público, com objetivo de estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para a geração de informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos (CFC, 2021).

A implementação de sistemas de custos no setor público deve ser enquadrada em três grupos descritos a seguir, de acordo com sua finalidade: a) atividades-meio são atividades que não tem por finalidade atingir os objetivos da entidade, mas prestar serviços para outros setores; b) atividades institucionais são atividades que não tem relação nenhuma com os objetivos finais da entidade, mas com a sua manutenção, que também caracteriza as atividades institucionais é a dificuldade de apropriação direta ou de rastreamento a objetos de custo; c) atividades-fim são as atividades que possuem uma relação mais íntima com os objetivos da entidade, como o atendimento ao público ou fiscalização (BRANDÃO, 2009).

O Quadro 1 apresenta os principais termos utilizados em custos, traçando um paralelo entre os termos definidos tanto pela doutrina Martins (2010), como pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente a NBC T 16.11 e NBC TSP 34 de 2021 (Sistema de Informação de Custos do Setor Público).

Quadro 1: Termos básicos de custos tratados pelas TSP 16.11 e TSP 34 e Martins (2010)

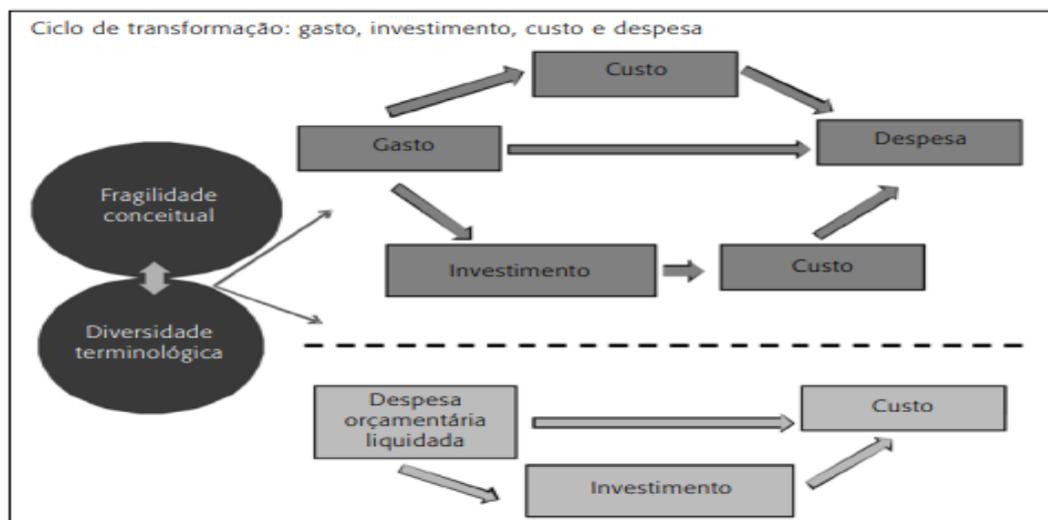
TERMO	NBC T 16.11	ELISEU MARTINS	NBC TSP 34 - 2021
<b>Gasto</b>	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço
<b>Desembolso</b>	E o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.	É o pagamento resultante de gasto.
<b>Investimento</b>	Corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s).	Corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados
<b>Custo (s)</b>	São gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.	É o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços
<b>Despesa (s)</b>	Não define.	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.	Não define
<b>Perda (s)</b>	Correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.	É o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços

Fonte: Manual de Informações de Custos do Governo Federal – STN (2018) e NBC TSP 34 (2021).

Os principais termos utilizados em custos têm significados similares, exceto Despesa, que não foi definido nas normas NBC T 16.11 e NBC TSP 34 - 2021. Cabe especificar que, perda de bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária, não se confunde com a despesa nem com o custo, exatamente por sua característica de anormalidade (OLIVEIRA JUNIOR, 2006).

O conceito de gastos e valores liquidados se equivalem, pode-se tomar a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custo. As despesas orçamentárias liquidadas serão custos quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros. Os investimentos, da mesma forma que no setor privado, transformam-se posteriormente em custos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Na Figura 01, demonstra-se o relacionamento de gasto, investimento, custo e despesa.

Figura 1: Visão geral dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custo



Fonte: Machado; Holanda (2010).

Dentre as particularidades, observa-se que existe uma questão importante em relação aos conceitos adotados para a área de custos, no que se refere a classificação de gastos quando se trata de organizações públicas, pois a diferença entre custo e despesa, na contabilidade pública, todos os gastos seriam classificados como despesa (OLIVEIRA JÚNIOR, 2006).

Para Machado (2002), a fase da liquidação cria os “valores liquidados”, significando que foi analisado o direito de receber do credor, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. Essa fase equivale ao conceito de “Gasto”, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer.

A despesa pública possui três fases dispostas pela legislação: o empenho, a liquidação e o pagamento, sendo o pagamento atrelado à prévia liquidação. Pelo fato de a emissão da nota de empenho não figurar obrigação de pagamento por parte das entidades, as despesas consideradas como custo devem ser apenas as liquidadas, excluindo-se as despesas empenhadas e não liquidadas. Mauss e Souza (2008) afirmam que, dessa forma, deve-se apurar para o sistema de custos apenas as despesas liquidadas. Outro detalhe é o momento de apropriação dos custos, os recursos não devem ser considerados como custo quando ocorre o empenho da despesa orçamentária, deve entrar no sistema apenas quando efetivamente consumido (BRANDÃO, 2009).

Quanto às informações de custos, Machado (2002) propõe estabelecer uma correspondência entre os conceitos de contabilidade governamental e a contabilidade empresarial, tendo concluído que as despesas liquidadas orçamentárias equivalem ao conceito

de gasto e podem ser consideradas como valores aproximados dos custos dos produtos ou serviços prestados no período e, portanto, necessitam passar por “ajustes contábeis” para que corresponda a informação de custo.

O ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo os valores patrimoniais e por exclusão os valores orçamentários que não são custos do período, conforme conceitos de contabilidade de custos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Por seguinte, é necessário ter presente a existência de gastos não incluídos nos valores liquidados, classificados como despesas de custeio; já que não fazem parte do sistema orçamentário, tais como a depreciação do ativo permanente. Essas informações devem ser registradas no sistema patrimonial da contabilidade governamental e incorporadas ao custo dos serviços prestados, como determina as normas de contabilidade aplicadas ao setor público (MACHADO; HOLANDA, 2010). O Quadro 02 apresenta os ajustes conceituais.

Quadro 2: Ajustes Conceituais de Despesa Liquidada

<b>Despesa Orçamentária Realizada/ Despesa Liquidada</b>	
	<b>Ajustes das Despesas Orçamentárias</b>
( - )	Despesas Executada por inscrição de restos a pagar não processados
( + )	Restos a pagar não processados liquidados no exercício
( - )	Despesas de Exercício Anteriores
( - )	Formação de Estoques Concessão de Adiantamentos
( - )	Despesas de Capital Não - Efetivas
	<b>Ajustes Patrimoniais</b>
( + )	Consumo de Estoques
( + )	Despesas Incorridas de Adiantamentos
( + )	Depreciação/ amortização/ exaustão
( = )	<b>Custos</b>

Fonte: Machado; Holanda (2010).

Para afirmar-se de que as despesas liquidadas classificadas como despesas de custeio são custos de algum bem ou serviço, é necessário a realização de ajustes nas informações geradas pelo subsistema orçamentário (MACHADO, 2002). Para aproximar a informação orçamentaria ao regime de competência, a despesa liquidada é a variável a partir da qual se estabelecem os ajustes conceituais necessários para se chegar a informação ideal de custos (STN, 2018).

A mensuração e o controle dos custos na gestão pública, para Machado e Holanda (2010), integram uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e a importância do setor público como agentes propulsores de geração de eficiência no uso de recursos públicos. A gestão pública necessita de sistema de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas (MAUSS; SOUZA, 2008).

Slomski (2005) entende que a administração pública, assim como as empresas privadas, deve conhecer os custos daquilo que produz, e recomenda a utilização de métodos de custeio com a finalidade de gerar informações para decidir entre produzir ou comprar produtos e serviços, privatizar ou terceirizar serviços. O autor defende que a administração pública pode utilizar os métodos de custeio por absorção, variável ou direto, e ABC na gestão de custos governamentais.

A escolha do sistema de custeio a ser adotado não depende do sistema produtivo da entidade e sim, especialmente, do tipo de informação e de controle que a administração planeja obter a partir do sistema de custeio a ser implantado (SANTOS, 2014).

Na concepção de Machado e Holanda (2010), na administração pública, a elaboração do orçamento compreende o estabelecimento do custo padrão, e este permitirá a averiguação da eficiência do gestor, mediante a comparação entre o que foi efetivamente produzido com o padrão ou orçado. O custo orçado com as informações baseadas nos instrumentos de planejamento, elaborados pela entidade e o custo histórico a partir dos registros das variações patrimoniais quantitativas, deve observar o princípio da competência (SANTOS, 2014).

Afonso (2000) identifica ainda dois elementos para delinear um sistema de custos na Administração Pública, os quais são: a) plano de contas, capaz de fornecer a informação no grau de detalhe adequado; b) determinação da unidade de custo, para resolver o problema referente à unidade onde o custo do serviço deve ser demonstrado.

Segundo Rocha (1987), os tipos de área de responsabilidade podem ser classificados da seguinte forma: centros de custos, para informações de custos que dizem respeito ao centro, centros de lucros, para informações sobre receitas e custo de centro, e centro de investimento, para informações sobre receitas, despesas e recursos investidos no centro.

Para Rocha (1987, p. 31), “um centro de responsabilidade é simplesmente uma unidade da organização chefiada por um responsável”.

O centro é responsável pelo desempenho de alguma função que é seu produto e pela aplicação de recursos (insumos) no desempenho dessa função. Sob o ponto de vista

de controle gerencial, o objetivo de um centro de responsabilidade é desempenhar sua função o mais eficaz e eficientemente quanto possível. (ROCHA, 1987, p. 31).

A definição dos centros de responsabilidades, nesta etapa, define os insumos a serem mensurados por objeto de custo, os quais serão responsáveis pelo controle e acompanhamento das informações de custos a serem geradas pelos sistemas estruturantes (SANTOS, 2014). As premissas básicas que norteiam a elaboração do sistema de custos, é apresentado no Quadro 03.

Quadro 3: Premissas para elaboração de sistema de custos no setor público

PREMISSAS BÁSICAS	PROPOSTA DE MODELO
Modelo de Apropriação de Custos	Apropriação pelo regime de competência - Informações contábeis
Sistema de Custeio	Custo padrão, orçado e histórico
Método de Custeio	Direto, absorção e ABC
Objeto de Custo	Unidade que deseja mensurar e avaliar custos
Meta Física	Quantidade de bens ou serviços

Fonte: Adaptado por Santos (2014).

A nova NBC TSP 34 (2021) tem a competência, como parte de sua estrutura basilar, de determinar o custo do período e o momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil.

Entre os principais critérios de mensuração, tem-se: custo histórico, em que se mensuram os custos pelo valor efetivamente incorrido pela aquisição do bem ou serviço; custo corrente: quando se pretende obter o custo que reflete o ambiente econômico vigente na data de mensuração; custo estimado: quando se pretende obter o custo projetado para subsidiar o processo de planejamento; pode basear-se em orçamentos, instrumentos estatísticos, acontecimentos passados e na experiência dos responsáveis pelos objetos de custos; e, custo-padrão: quando se pretende obter o custo alvo, devendo indicar um custo parametrizado de produção de determinado bem ou serviço que deverá ser perseguido. A única diferença entre os custos estimados e os custos-padrão é que estes são calculados com a ajuda das informações operacionais padronizadas (STN, 2018).

O centro de custos é a unidade mínima de acumulação de custos, tanto direto como indireto, onde são identificados o consumo efetivo do recurso e o beneficiário imediato do gasto, conforme estruturado na definição do que se deseja mensurar e avaliar (objeto de custo). O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal, qualquer

item em que os custos conseguem ser identificados e que tem papel fundamental na estratégia de gestão (STN, 2018).

Termos contábeis adotados para custos governamentais conforme a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 (2021): Custo direto: é o custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo. Custo fixo: é o que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade. Custo indireto: é o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes (NBC TSP 34, 2021).

Frequentemente, para associar os custos ao que se deseja mensurar (objeto de custo) é necessário adotar o que se denomina como método de custeio. Conforme o método de custeio adotado, diferentes são os efeitos sobre a composição dos custos daquilo que se deseja mensurar. Assim, importante que o usuário da informação compreenda a forma de alocação dos custos, para ter segurança na aplicação dessa informação em um dado contexto de tomada de decisão (STN, 2018).

## 2.2 MÉTODOS DE CUSTEIOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

Para Mauss e Souza (2008), custo direto é o identificado naturalmente ao objeto de custeio. Custo indireto não oferece identificação direta a um objeto de custeio, necessita de esquemas especiais para a alocação, com base de rateio ou direcionadores.

Custos diretos estão vinculados à facilidade de alocação dos insumos consumidos e podem ser diretamente apropriados, bastando haver uma medida de consumo. Custos indiretos estão vinculados à dificuldade de alocação dos insumos consumidos, podem ser alocados a cada produto por meio de estimativas e aproximações, podem conter subjetividade e grau de precisão de mensuração é reduzido (CRUZ; PLATT NETO, 2007).

A diferença entre os custos diretos e indiretos está reservada, dessa forma, à questão da identificação e quantificação específica por produto produzido ou serviço executado, o que ocorre quando se trata dos custos diretos, ao passo que, aos custos indiretos seriam reservados processos de atribuição ou apropriação, dos mesmos, por meio de uma base, conhecida como base de apropriação ou de rateio (OLIVEIRA JÚNIOR, 2006).

Para associar os custos ao que se deseja mensurar (objeto de custo) e necessário adotar o que se denomina como método de custeio. Conforme o método de custeio adotado,

diferentes são os efeitos sobre a composição dos custos daquilo que se deseja mensurar. Assim, importante que o usuário da informação compreenda a forma de alocação dos custos, para ter segurança na aplicação dessa informação em um dado contexto de tomada de decisão (STN, 2018).

É utilizado pelos gestores que desejam alocar aos seus produtos e serviços, tanto os custos diretos como os indiretos incorridos na produção, visando obter o custo total do objeto de custeio. Os custos indiretos são totalmente absorvidos pelos centros de custos de execução e posteriormente transferidos para os serviços por meio de rateio (MAUSS; SOUZA, 2008).

Na definição de custeio direto, Machado (2002) define como sendo aquele que apropria os custos diretos, fixos, variáveis, a quaisquer, objeto de custo, sejam centro de responsabilidade, centros de resultados, quaisquer outros de interesse do gestor. É fundamental, no entanto, ressaltar que, apropriação não admite nenhum tipo de rateio. Dessa forma, o método de custeio direto evidencia a função de avaliar o desempenho, seja de um departamento ou de um centro de custo.

Para melhorar o processo de escolha do método eficaz a uma organização, deve-se ainda, conhecer outros métodos como: o método de custeio por absorção e o custeio baseado em atividades. Esses métodos estabelecem metodologias para o tratamento dos custos, especialmente, quanto aos custos indiretos (OLIVEIRA JÚNIOR, 2006).

O método de custeio por absorção absorve todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos aos produtos, ou serviços produzidos em determinado período. Desta forma, quando se deseja atribuir um valor de custo ao produto ou serviço, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos, consiste na apropriação, mediante critérios de rateios (SLOMSKI, 2005).

O custeio por absorção está na utilização do rateio dos custos indiretos, considerados arbitrários, argumenta-se que isso pode distorcer a informação de custos nos serviços, aumentando indevidamente um em detrimento da redução demasiada de outro (MAUSS; SOUZA, 2008). Com a identificação e a proposição de uma estrutura de centros de custos, fez-se a alocação desses custos aos centros de custos. Alguns dos custos são apropriados diretamente, outros necessitam de rateio. Verificam-se os custos por centro de custos, conforme a Tabela 01.

Tabela 1: Custos da Organização por Centro de Custos

Item de Gasto	CENTRO AUXILIARES		CENTROS PRODUTIVOS		TOTAL
	Centro 01	Centro 02	Centro 01	Centro 02	
<b>CUSTOS DIRETOS</b>					
Gasto A	Total R\$				
Gasto B	Total R\$				
Gasto C	Total R\$				
Subtotal	Total R\$				
<b>CUSTOS INDIRETOS</b>					
Gastos Gerais	Total R\$				
Rateios	Total R\$				
TOTAL	Total R\$				
Bens e Serviços	Quantidades	Quantidades	Quantidades	Quantidades	TOTAL
<b>Custo Unitário</b>	<b>Total R\$/ Quantidade</b>				

Fonte: Raupp (2011); Martins; Rosa (2014)

O refinamento no critério de rateio no método de custeio por absorção se fundamenta em um adequado sistema de informação, com bases técnicas para a gestão dos custos, como por exemplo, estruturação da folha de pagamento por departamento, a energia elétrica controlada por departamentos. A utilização do método em organizações públicas tem aplicabilidade quando, a apropriação dos custos indiretos tem uma base técnica para escolha do critério de rateio (SLOMISKI, 2005).

### 2.3 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES

Observa-se ainda que, o método de custeio necessita de um sistema de informações de custo adequado as suas necessidades, portanto, não pode ser implantado somente por vontade do gestor de custos, precisa de um suporte da alta administração, responsável pela liberação de recursos em investimento em um sistema adequando. O método demanda ainda, uma mudança cultural dos gestores. Os colaboradores de nível operacional devem ser qualificados, para realizarem tarefas necessárias ao funcionamento do sistema (OLIVEIRA JÚNIOR, 2006).

A falta de parâmetros uniformes para a mensuração de custos pode comprometer a fidedignidade e a comparabilidade da informação gerada, atributos necessários à informação de custos no setor público. Segundo a NBC TSP 34, “as informações de custo devem ser confiáveis e úteis para os processos de planejamento, tomada de decisão” (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

Em sua pesquisa, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) apresentam algumas razões em adotar informações de custos na administração pública, conforme apresenta o quadro 4.

Quadro 4: Razões em Adotar Sistemas de Informação de Custos

1).	Conhecer os custos das políticas dos programas de governo executados;
2).	Melhorar a qualidade do gasto público; reduzir os desperdícios; transparência;
3).	Prestação de contas dos recursos públicos aplicados no fornecimento de bens e serviços à sociedade;
4).	Informação de custos com a adoção do regime de competência;
5).	As informações patrimoniais serão capturadas dos demais sistemas de informações das entidades do setor público;
6).	O gestor público pode realizar avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas;
7).	As informações de custos devem observar os atributos de relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade e comparabilidade.

Fonte: Adaptado por Rezende, Cunha e Bivalacqua (2010).

As organizações públicas, como alvo de semelhantes mudanças, em sua maioria, têm dificuldades em efetuar-las, pois ainda se prendem a valores estabelecidos em sua cultura. Além disso, a singularidade das organizações deve ser considerada, e os fatores determinantes para introdução de uma mudança, como os seus recursos humanos, estrutura, valores, como também sua capacidade de gerir todo o desenvolvimento do processo transformacional, a entrada em vigor de uma nova legislação, com reflexo nas rotinas de trabalho (DINIZ; OLIVEIRA, 2018).

A administração pública necessita da gestão de custos para ter parâmetros e mecanismos que visem à realização do planejamento e à mensuração dos resultados das atividades públicas para amparar as tomadas de decisão, o controle gerencial e a transparência dos serviços (MAUSS; SOUZA, 2008). Além disso, o advento de uma sistemática de custeio na administração pública propicia o aperfeiçoamento das rotinas de trabalho, eliminando aquelas que não agregam valor ao serviço, e/ou representam desperdício dos recursos públicos, e tendem a possibilitar a avaliação de desempenho (ALONSO, 1999).

Segundo Wiemer e Ribeiro (2004), a falta de um sistema de gestão de custos impede a fixação de medidas de desempenho. Há necessidade de implementar indicadores de desempenho para que se possa mensurar e avaliar os programas e projetos governamentais, para medir a eficácia e eficiência da gestão (WIEMER; RIBEIRO, 2004). Os autores argumentam que um bom desempenho econômico e organizacional depende de decisões melhores e, para isto acontecer, deve existir um bom mecanismo para medir os resultados (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

Para Mauss e Souza (2020) é necessário incluir, nos instrumentos de planejamento, procedimento que irá possibilitar a obtenção de efetivos indicadores da gestão por resultados, tais como: custo unitário e total, resultado econômico, margem de contribuição todos esses indicadores apurados por unidade de serviço, divisão e entidade oferecem aos gestores uma base técnica segura para tomar suas decisões diárias, orientar e controlar os seus colaboradores.

A falta de parâmetros uniformes para a mensuração de custos pode comprometer a fidedignidade e a comparabilidade da informação gerada, atributos necessários à informação de custos no setor público. Segundo a NBC TSP 34, “as informações de custo devem ser confiáveis e úteis para os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização” (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

#### 2.4 ESTUDOS ANTERIORES DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NÍVEL INTERNACIONAL

A governança pública da Alemanha, segundo Becker, Bergener e Racker (2009) teve como objetivo combinar o método de modelagem de processos de “*PICTURE*”, com o método de custeio baseado em atividades (ABC), para apoiar a administração pública na governança baseada em processos, um instrumento útil para estruturar suas atividades e capturar informações mais relevantes. Essa integração permite aos gestores políticos obterem informações de dados de forma contínua e atualizada e viabiliza um refinamento dos níveis de modelagem de processos, sub processos, e os conceitos de blocos de construção de processos, que podem ser integrados ao método de custeio em atividades. Desse modo, o método de custeio baseado em atividades (ABC) pode ser uma ferramenta eficiente para a governança de processos nas administrações públicas.

Verbeeten (2011) validou a afirmação de que os recentes desenvolvimentos no âmbito público aumentaram a demanda do uso da gestão de custos nas organizações do setor, e teve como procedimento o *survey* realizado com os gestores financeiros nas organizações públicas da Holanda. Os principais resultados apontam que a concepção e o uso de sistemas de gestão de custos diferem conforme as entidades e sugerem que, as informações dos sistemas de gestão de custos são usadas mais para legitimar as atividades das organizações para os *stakeholders* externos, do que para gerir as instituições. Isso desafia a afirmação de que as

informações gerenciais de custos se tornaram importantes na gestão das organizações do setor público.

Jorge, Carvalho e Fernandes (2007) analisaram que a Nova Gestão Pública, implementou reforma na contabilidade governamental, que tem como inovação o uso de sistema que integram a contabilidade orçamentária, financeira e de custos. Trata-se de um estudo sobre o grau de implantação do novo sistema contábil na Prefeitura de Portugal, desenvolvido por meio de questionário entregue a todos os municípios portugueses. Parte de uma taxa de resposta de 30% da população (101 dos 308 municípios). Resultados apontam que o sistema de contabilidade de custos apresenta um grau reduzido de implementação, 17% das entidades.

Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015) analisaram a implantação da contabilidade de custos em oito organizações esportivas públicas, na Espanha. A escolha dessas unidades deu-se em virtude do município ter implantado um sistema de custos e estar exigindo o mesmo dessas organizações. Durante o estudo, foram definidas as atividades e demais etapas do processo. Finalmente, os resultados destacam a utilidade de um estudo abrangente de contabilidade de custos para tarefas tão importantes, quanto fixar preços, ou planejar as atividades esportivas a serem oferecidas. Os participantes confirmaram sua intenção em continuar realizando a análise de custos em um processo de adaptação e melhoria contínua.

Em seu estudo, Oseifual (2014), nos municípios da África do Sul, os relatórios mostram que o setor público, enfrentam problemas de gestão financeira que dificultam a prestação eficiente de serviços. Este estudo argumenta que os problemas enfrentados podem ser modificados usando a metodologia do método de custeio baseado em atividades (ABC), em vez da contabilidade de custos tradicional, (também conhecida como método de custeio por absorção). Portanto, o autor define o método de custeio por atividade (ABC) como uma abordagem para resolver os problemas dos sistemas tradicionais que são muitas vezes incapazes de identificar corretamente os verdadeiros custos dos processos.

Mohr (2015), nos Estados Unidos, explorou o uso de medição do desempenho e a contabilidade de custos discutidas na administração pública. A literatura tende a apoiar a afirmação de que esses sistemas trabalham juntos e se apoiam mutuamente. As informações de contabilidade de custos são usadas para controlar entradas e processos, e o sistema de medição de desempenho é usado para controlar saída e resultados. Nos sistemas orçamentários, a contabilidade de custo pode ser usada para encontrar os custos unitários, e os dados de desempenho podem ser usados para alocar recursos.

Ospina (2020) verificou que, na Colômbia, parece não existir um sistema de contabilidade baseado na contabilidade financeira e orçamentária, como no modelo europeu encontrado, por exemplo, na Espanha e Portugal; esses países realizaram reformas financeiras para alcançar um modelo contábil integrado que inclua contabilidade orçamentária, financeira e de custos.

Arnaboldi e Lapsley (2005) examinaram o caso de uma organização de saúde do Reino Unido, que implementou ABC para fornecer informações de custos mais nítidas, para controle e tomada de decisões. A adoção do ABC é influenciada por fatores externos e internos, o processo de implementação passou por quatro etapas principais: (1) a iniciação e adoção, (2) o projeto, (3) a implementação, e (4) o uso de informações. Foram realizadas 26 entrevistas com duração, em média, de uma hora. Os participantes tinham diferentes cargos na organização, incluindo gerentes seniores, gerentes operacionais, gerente de negócios, diretores de laboratório e técnicos e diretores clínicos.

Arnaboldi e Lapsley (2005) relatam que, a implementação do sistema ABC consiste em quatro fases: (1) mapeamento e identificação de atividades; (2) definição de recursos e custos de cada atividade; (3) a identificação dos condutores de atividade; (4) a seleção final das atividades e dos responsáveis pelo sistema operacional. Enfrentaram dificuldades na identificação das atividades, prioridade e recursos da alta gestão, falta de competência, tamanho da equipe, heterogeneidade e complexidade do processo.

## 2.5 ESTUDOS ANTERIORES DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NÍVEL NACIONAL

Amaral *et al.* (2014) exploraram o uso do método de custeio direto no governo federal desenhado para recuperar os dados dos Sistemas Estruturantes do Governo Federal, por meio de um *datawarehouse* – banco de dados multidimensional. Nenhum lançamento contábil de ajuste será realizado, não se trata de um sistema transacional, mas gerencial. Machado e Holanda (2010) ressaltam, porém, que as experiências de instituições indicam que, mesmo com integração e a automatização da obtenção dos dados dos sistemas estruturantes para compor os custos, em alguns casos os dados precisaram ser incluídos no sistema de custos manualmente.

Costa, Raupp e Dias (2017) tiveram como objetivo analisar a percepção dos responsáveis pelo sistema de informação de custos dos poderes executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo

de implantação, destacaram que nenhum estado brasileiro possui um sistema de informação de custo totalmente implantado. Entre as dificuldades mais citadas, foi dada ênfase à carência no número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros. Como contribuição, destacaram os itens que apontaram proporcionar informações mais confiáveis para a tomada de decisão, maior economia e controle dos recursos públicos e melhor eficiência nos resultados do governo.

O trabalho realizado por Machado (2002) propõe diretrizes para a construção de um sistema de custos integrado, conceitual, sistematicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental, além de analisar o sistema de informação do estado de São Paulo, tendo em vistas a sua implantação. Foi realizada uma pesquisa empírica de caráter exploratório com questionário e revisão bibliográfica. Os resultados alcançados apontam a existência de uma integração entre o sistema de informação do estado de São Paulo, a contabilidade governamental e o sistema orçamentário, bem como a compreensão dos gestores sobre a importância do sistema de custos em sua tomada de decisão.

Martins e Rosa (2014) investigaram as informações dos exercícios de 2008 a 2012, os quais foram extraídos dos sistemas de planejamento e execução orçamentária e financeira do corpo de bombeiros do estado de Maranhão. No aspecto da execução orçamentária e financeira, constataram que os métodos de custeio direto, absorção e ABC são aplicáveis no orçamento executado, o qual permite a apuração dos custos tanto unitários quanto total, e que cada método produz um nível de informação, e sua contribuição dos métodos de custeio para o processo de tomada de decisão.

Baiense e Rosa (2017) identificaram a compreensão da gestão, bem como o uso de sistemas de custos nos tribunais de justiça dos estados e DF, a partir do planejamento estratégico, obtendo resultados que indicam, como positivas, as experiências dos tribunais do Rio de Janeiro, por estar em fase de implantação de um sistema de custos, com base no ABC; do Pará, por definir uma equipe como responsável pelo desenvolvimento desse sistema; e do DF, por utilizar o SIC do governo federal e por evidenciar que as informações são genéricas e que deveriam ser mais específicas.

Slomski *et al.* (2010) realizaram um estudo na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. Foi utilizado o valor mínimo para procedimentos judiciais similares estabelecidos na tabela de honorários da Ordem de Advogados do Brasil, aplicando sistema de custeamento por processo e o método de custeio por absorção. Resultados revelam que o resultado econômico possibilita a evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência ao comparar a receita econômica produzida (R\$ 302.894.295,11) custo de

oportunidade do município, aos custos e despesas incorridos na sua prestação (R\$ 118.058.180,00), apontando um resultado econômico de (R\$ 184.836.115,11).

Monteiro e Pinho (2017) desenvolveram uma pesquisa com os autores de livros de contabilidade pública ou de custos no setor público, com experiência na área contábil, que tivessem publicado, no mínimo, um livro. A definição desse critério resultou em um total de onze obras de autores diferentes, desses 09 especialistas participaram respondendo os questionários que foram enviados. Os resultados revelam que somente o processo de normatização não confere efetividade ao processo de implantação, justificando as referências sobre a teoria institucional nas alterações da contabilidade de gestão em organizações. Os especialistas apontaram como de extrema importância sua implantação para esclarecer como os recursos públicos são aplicados, para melhorar a gestão das entidades e racionalizar o uso dos recursos. O Quadro 05 apresenta sistematização dos estudos no âmbito nacional e internacional de custos aplicados ao setor público.

Quadro 5: Sistematização de Estudos de Custos Aplicados no Setor Público âmbito Nacional e Internacional

Autor/Ano	Síntese do propósito da pesquisa	Metodologia	Periódicos/Trabalhos Acadêmicos
Arnaboldi e Lapsley (2005)	Examinar o caso de uma organização de saúde do Reino Unido que implementou método de custeio.	Pesquisa empírica	<i>Research in Healthcare Financial Management</i>
Jorge, Carvalho e Fernandes (2007)	Analisar a reforma e a situação atual da contabilidade governamental em Portugal.	Pesquisa empírica	<i>J. of Public Budgeting Accounting &amp; Financial Management</i>
Becker, Bergener, Racker (2009)	Combinar o método de modelação de processos PICTURE com método de custeio baseado em atividade.	Revisão literária e prescritiva.	<i>Springer-Verlag Berlin Heidelberg</i>
Slomski et al. (2010)	Descrever sobre a demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação ao princípio constitucional da eficiência.	Revisão literária e prescritiva.	Controladoria e Governança na Gestão Pública
Verbeeten (2011)	Analisar os recentes aumento e uso da informação de custos.	Pesquisa empírica	<i>International Journal of Public Sector Management</i>
Oseifual (2014)	Revisar a literatura sobre o uso de custos, a fim de promover a efetiva gestão financeira e prestação de serviços no setor público.	Revisão literária e prescritiva	Business Perspectives
Amaral et al. (2014)	Verificar a percepção dos contadores das unidades gestoras das IFES quanto às suas contribuições e responsabilidade pelas informações de custos.	Pesquisa empírica	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ

Garcia-Unanuem Felipe Gallardo (2015)	Examinar a implementação de um sistema de contabilidade de custos em oito organizações públicas.	Pesquisa empírica	<i>Systemic Practice and Action Research</i>
Costa, Raupp e Dias (2017)	Analisar a percepção dos servidores estaduais, responsáveis pela implantação de sistema de custos, quanto aos fatores que determinam as principais dificuldades e contribuições.	Pesquisa empírica	XXIV Congresso Brasileiro de Custos Florianópolis SC
Baiense Rosa (2017)	Identificar a compreensão do uso de sistemas de custos nos Tribunais de Justiça dos Estados e DF, a partir do planejamento estratégico.	Revisão literária e prescritiva.	XXIV Congresso Brasileiro de Custos
Monteiro e Pinho (2017)	Investigar a percepção dos especialistas autores de livros sobre contabilidade pública ou custos no setor público sobre o contexto da NBC T. 16.11.	Pesquisa empírica	ABCustos, Associação Brasileira de Custos,
Óspina (2020)	Explica por que gestão pública na Colômbia precisava integrar seus sistemas contábeis orçamentário.	Revisão literária e prescritiva	<i>Public Money &amp; Management</i>

Fonte: Elaborado a partir da literatura citada. Referencial bibliográfico Procknow-C e Google Scholar (2022)

Estudos anteriores, em âmbito nacional, apresentam maior quantidade de publicações a partir da publicação da NBC T 16.11, que visaram a implantação de custos no setor público. Apesar da predominância prescritiva dos estudos e normativo existente no Brasil, tais pesquisas mencionaram poucos avanços práticos na implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, os estudos nacionais não trouxeram contribuições significativas acerca de experiências.

Em âmbito internacional, alguns países ainda carecem de desenvolvimento em sua estrutura de gestão de custos, uma vez que fica evidenciado, pela literatura e pelas experiências de alguns países, o estágio ainda embrionário em que a mesma se encontra. Os autores detectaram, entre outros aspectos, que os artigos são baseados em problemas e soluções isoladas, não são embasadas em experiências anteriores e não apresentam continuidade.

No âmbito nacional e internacional, autores como Amaral *et al.* (2014) e Ospina (2020), indicam que os projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos, são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais; escassez de recursos; alta burocratização e normatização características do setor público. Autores como Oseifual (2014) e Monteiro e Pinho (2017) apontam a falta de treinamento dos servidores públicos; sistema de informática utilizado; falta de cultura de controle de custos; falta de cobrança de exigência dos órgãos de controle e carência de uma contabilidade patrimonial adequada. Como destacado por Verbeeten (2011), sistemas de gestão de custos

são muito úteis aos gestores políticos, ao apoiarem a tomada de decisão e, ao mesmo tempo, possibilitarem a avaliação de programas e projetos.

A maior preocupação dos autores pesquisados é que o custo deve se tornar a base principal para criar informações para a gestão, especialmente, para o planejamento público. A informação de custos pode ter diversas utilidades gerenciais. Estudos revelam que cada país, estado e municípios tem suas necessidades e modela o seu sistema de informação nesta direção, para que gestor dispore dessas informações de forma que possa decidir como melhor utilizar os recursos públicos. Soares, Rosa e Zonatto (2020) destacam que, os atributos da informação de custos relativos à utilidade e finalidade são percebidos como meios de desenvolver a cultura da decisão com base nas informações de custos. O sistema de custo deve ser desenhado sob medida para as necessidades de cada organização governamental (AFONSO, 1999).

Com base no arcabouço de estudos levantados, partindo dos objetivos de pesquisa e publicação em periódicos e artigos publicados em congresso, aplicou-se o uso de uma ferramenta comum em pesquisas documentais e bibliométricas, inclusive na área da Contabilidade (PLATT NETO; CRUZ, 2022). Para confecção de nuvem de palavras, utilizou-se a aplicação *Wordart*.

Figura 2: Nuvens de Palavras dos Objetivos de Pesquisa, Periódicos e Trabalhos Acadêmicos de âmbito Nacional e Internacional de Custos no Setor Público



Fonte: Dados da Ferramenta *WordArt* (2022)

Dos procedimentos específicos, foram descartados conectivos e palavras genéricas que ligados a termos associados, conforme a Figura 02, apresenta as nuvens de palavras. A palavra “Custo” apresentou 08 ocorrências, “Sistema” 05 ocorrências, “Pública” 04

ocorrências e “Método” “Analisar” “Uso” “Contabilidade” “Gestão” “Percepção” apresentaram 03 ocorrências, “Custeio” “Examinar” “Setor Público” 02 ocorrências. Analisando as palavras dos periódicos e artigos de congresso, a palavra “Management” apresentou 04 ocorrências, “Public” “Custos” apresentam 03 ocorrências, “Financeira” “Congresso Brasileiro” apresentam 02 ocorrências e demais palavras apresentou 01 ocorrência. Percebe-se em âmbito nacional, a maioria dos temas são publicados em congressos voltados ao tema de custos. Em âmbito internacional, a maioria dos temas em custos destacam em periódicos publicados em revista de gestão ou administração pública, apresentam uma situação em que a gestão de custos está presente, inclusive, no processo decisório. É consenso que nas pesquisas internacionais há uma necessidade de mudar o enfoque da gestão pública, como realmente está ocorrendo em muitos países desenvolvidos, a gestão de custos está mais presente, inclusive no processo decisório, sendo que em países em desenvolvimento, ainda estão buscando essa realidade.

## 2.6 EDUCAÇÃO BÁSICA COMO CARACTERÍSTICAS DO ESTUDO

A educação no Brasil é regulamentada pelo Ministério da Educação (MEC), órgão da administração federal direta responsável pela promoção e desenvolvimento educacional do país. A ele compete: zelar pela política nacional de educação, pela educação infantil e educação em geral, ensino fundamental, médio, superior, jovens e adultos, educação profissional, especial e à distância, Lei de Diretrizes da Educação Nacional (LDB, 1996).

Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) é postulada pela lei 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação, em seu artigo 11, incumbe aos municípios a responsabilidade, no inciso V de, “oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas, e com prioridade, o ensino fundamental, permitida a atuação em outros níveis de ensino somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competências e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento do ensino” (FERREIRA *et al.*, 2020)

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) foi criado em 2007, pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), servindo para medir a qualidade do aprendizado nacional e estabelecer metas para a melhoria do ensino. O índice também é importante condutor de política pública em prol da qualidade da educação, acompanha as metas de qualidade para a educação básica, que tem estabelecido, como meta

para 2022, alcançar média 06 (seis) valor que corresponde a um sistema educacional de qualidade comparável ao dos países desenvolvidos.

Conforme Ensinas e Duenhas (2020), os recursos do FUNDEB são distribuídos na proporção dos quantitativos de matrículas considerando os dados do censo escolar do ano anterior. O fundo teve um importante fator redistributivo de recursos. Municípios com muita arrecadação e poucos alunos matriculados perdem recursos, redistribuídos entre os municípios com mais alunos matriculados. Um dos problemas relacionados ao fundo é o critério para distribuição dos recursos entre os municípios pela quantidade de alunos, sem considerar questões distributivas. Utiliza-se como critério apenas o quantitativo de alunos, o que pode levar a distorções na distribuição dos recursos.

Para os municípios, os resultados desse conjunto de mudanças na legislação são a indução à municipalização do ensino fundamental e a expansão da educação infantil. Conseqüentemente, redundam no amplo e rápido crescimento da participação da rede pública municipal no atendimento à educação básica no âmbito das suas competências (BASSI, 2016).

Figura 3: Modalidade de Educação Básica



Fonte: Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB, 1996)

A lei que estabeleceu as diretrizes e bases da educação nacional determinou que as creches e as pré-escolas integrassem o sistema público municipal de ensino. O ensino fundamental é a etapa obrigatória da educação básica, com período de nove anos de duração, esta fase escolar atende alunos dos 6 aos 14 anos, é dividida em duas fases: anos iniciais, contempla do 1º ao 5º ano, que compreende dos seis aos dez anos, e anos finais do 6º ao 9º ano, relativo dos onze aos quatorze anos. A diferença é que, anos iniciais costuma ter apenas

um professor responsável por cada turma, ao passo que nos anos finais, há a introdução de um professor para cada disciplina (LDB, 1996).

Com base na Resolução MEC n.º 01/2019, a Confederação Nacional de Municípios (CNM) informa quais serão as ponderações a serem aplicadas para distribuição dos recursos do FUNDEB, em 2022.

Quadro 6: Fatores de Ponderação de Recursos FUNDEB 2019 e 2022

<b>Fatores de Ponderação de Recursos FUNDEB</b>	<b>2019</b>	<b>2022</b>
Creche pública de tempo parcial -	1,15	1,2
Creche conveniada de tempo parcial	0,8	0,8
Creche pública de tempo integral -	1,3	1,3
Creche conveniada de tempo integral -	1,1	1,1
Pré-escola parcial -	1,05	1,1
Pré-escola integral -	1,3	1,3
Anos iniciais – ensino fundamental urbano	1	1
Anos iniciais – ensino fundamental no campo	1,15	1,15
Anos finais – ensino fundamental urbano	1,1	1,1
Anos finais – ensino fundamental campo	1,2	1,2
Ensino fundamental integral	1,3	1,3
Educação especial	1,2	1,2
Educação de jovens e adultos	0,8	0,8

Fonte: Dados Confederação Nacional de Municípios (CNM, 2022)

Em 2022, os itens de ponderação de recursos, os fatores variam de 0,80 para a Educação de jovens e adultos (EJA), educação especial 1,20, variação maior para creche pública e pré-escola 1,30. Como podemos observar, creche e pré-escola tempo integral tem fatores de ponderação igual, 1,30, diferenciando do tempo parcial creche 1,20 e pré-escola 1,10. As diferenças dos fatores de ponderação dos recursos podem variar os custos nas etapas de ensino infantil e ensino fundamental (CNM, 2022).

## 2.7 ESTUDOS ANTERIORES DE CUSTO EDUCACIONAL

O primeiro estudo foi de Paro (1981), tratando do custo-aluno do ensino de primeiro e segundo grau na rede estadual de São Paulo. As categorias dos componentes de custo utilizadas na pesquisa foram: custo de capital (terreno, prédio e equipamentos), corrente correntes (pessoal e consumo) e custos sociais (alimentação e assistência odontológica). Vale

ressaltar que, o estudo apresenta detalhadamente a metodologia utilizada na depreciação do prédio escolar e dos equipamentos, explicitando como se calcula a parcela do componente desses bens de capital em um ano.

Segundo Paro (1981), os componentes de custos educacionais estão sob a rubrica de dois grandes conjuntos que compõem o custo aluno, que são: custo de pessoal e material de consumo. O custo de pessoal se identifica em 03 grupos: pessoal docente em exercício, pessoal em função técnica e pessoal de função administrativa. Define os componentes de despesa de capital compondo em 03 elementos: terreno, prédio e os equipamentos. O fato desses bens se desgastarem, ou serem “consumidos” num período relativamente longo, a necessidade de se verificar qual a parte que foi consumida em um ano para o cálculo do custo aluno, pois a depreciação, esta proporção do valor do bem durável que imputamos como seu custo a cada ano.

O estudo de Bochi Junior e Kliemann Neto (2018), apresenta uma experiência do uso do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), em duas escolas de educação infantil no município de Porto Alegre. A escola privada demonstrou possuir uma estrutura mais enxuta em comparação com a escola pública, possuindo no seu pacote de serviços duas turmas que não são ofertadas pela escola pública. Entretanto, a aplicação do método ABC tornou explícito que, o baixo número de alunos determinada turma torna os custos dos alunos superiores à mensalidade paga, levando outras turmas a financiarem essa diferença. As escolas pública e privada possuem custo fixo total muito similar.

Bochi Junior e Kliemann Neto (2018) expõem que na escola privada possui mais recursos consumidos com (segurança, manutenção, aluguel) que na escola pública são compensados por uma folha de pagamento elevada com (gasto com Gerência). Tais resultados apontam que para um melhor uso dos recursos no ambiente privado em relação à prefeitura é necessária a implementação de um banco de dados que centralize informações para possibilitar análises gerenciais e tomadas de decisão no ambiente público.

Cardoso (2018) teve por objetivo estimar o custo-aluno real em escolas municipais de Curitiba, e analisar possíveis disparidades entre os valores praticados. Para isso, as fontes de dados utilizadas foram o censo escolar, do ano de 2013 e a folha de pagamentos do município de Curitiba, do mês de outubro de 2013. O cálculo se deu pela razão entre o montante total destinado ao pagamento de pessoal e total de matrículas por escola e a análise por medidas estatísticas de descrição e dispersão dos resultados. Foram utilizadas 379 escolas que atendem 132.139 matrículas. Portanto, a análise foi feita considerando a função de docente e a de auxiliar/assistente educacional, contabilizando um total de 10.447 docentes.

Cardoso (2018) analisa o custo-aluno por etapas, as escolas foram inicialmente separadas por arranjo de creche, pré-escola, e do ensino fundamental, anos iniciais e anos finais, ensino médio, ensino de jovens e adultos (EJA), educação profissional. Sendo maioria das matrículas (66,73%) anos iniciais, do ensino fundamental, em seguida de creche (17,38%), pré-escola (8,74%), ensino fundamental - anos finais (5,31%) e EJA (1,85%).

Cardoso (2018) resume que as escolas com as mesmas características, que ofertam as mesmas etapas e modalidades, têm custos diferenciados, é de suma importância, assim como entender as razões que levam a essa diferenciação de valores. As unidades que ofertam educação especial exclusivamente, contudo, mesmo entre elas há uma diferença apresentada na escola com custo-aluno 23% maior que outra. Dessa forma, estudar o custo-aluno permite apurar de fato como os recursos são distribuídos, quanto custa manter uma matrícula, entre outros, e se há desigualdades na oferta de educação no que se refere a insumos monetários.

Reinert e Reinert (2005) expõem que para reduzir os custos, não significa reduzir os números na folha de pagamento; mas sim, maximizar a capacidade produtiva, ou seja, garantir a ocupação máxima da capacidade institucional. Se uma unidade educativa tem capacidade para atender um determinado número de estudantes, quanto mais próximo deste for o número efetivo de matrículas, menor serão os custos unitários. A preocupação maior de um sistema de custos a ser implantado deve estar concentrada no tratamento dos custos fixos, justamente por constituírem a parcela mais significativa dos custos nas entidades.

Estudo realizado por Magalhães, et al. (2010), obedeceu à sistemática do custeio por absorção e o regime de competência, analisando o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV), no ano de 2004. Esse método possibilitou o controle dos custos, permitindo sua apropriação por unidades (centros de custos). Foi possível calcular o custo por matrícula, por departamento, antes da distribuição dos custos entre as unidades de ensino.

Amaral *et al.* (2019) analisaram o nível de eficiência na gestão dos gastos aplicados na área de educação do ensino fundamental no estado do Rio de Janeiro no ano de 2017, por meio da análise envoltória de dados. Pesquisaram em 87 municípios do estado do Rio de Janeiro, os gastos com educação, montante das despesas liquidadas, números de alunos matriculados, número de funções dos docentes, número de estabelecimentos, IDEB e a taxa de aprovação. Os resultados revelaram que apenas 10,3% das cidades são eficientes na gestão dos gastos, além de que o estado do Rio de Janeiro ficou abaixo da média nacional no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), tanto nos anos iniciais e finais quanto na taxa de aprovação.

Ferreira *et al.* (2020) investigaram a relação das variáveis de custos, socioeconômicas e pedagógica no desempenho dos alunos do ensino fundamental de Luziânia – GO. As análises foram realizadas por meio de estatística exploratória/descritiva, correlação e regressão. O município apresentou médias de 5,4 para o IDEB e 5,1 para o nível socioeconômico, categorizando o município como nível IV na tabela do INEP. Na divisão dos custos em custo pedagógico, administrativo e social, no que diz respeito aos custos, os custos pedagógicos tiveram a maior representatividade entre os custos anuais, com 79,5%. A variável que apresentou maior correlação com a nota do IDEB foi a socioeconômica, qual representou 28,3% da variância da nota. Resultados revelam dos cinco melhores índices de desempenho do IDEB, apontando que o custo mensal por aluno não está diretamente relacionado ao desempenho.

Lourenço *et al.* (2017), com o objetivo de medir a qualidade da educação, nesse aspecto, buscaram analisar a eficiência técnica dos 250 maiores municípios brasileiros em termos de alunos matriculados no ensino fundamental, considerando o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) sob a contrapartida de despesas liquidadas, gastos médios por alunos e o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal nas dimensões educação e renda. Para análise de dados foi utilizada a técnica não paramétrica para analisar a eficiência, e regressões múltiplas por mínimos quadrados ordinários, para estimar o impacto dos inputs sobre o IDEB. Resultados apontam que apenas 5,2% da amostra mostrou-se eficiente, tendo a ampla maioria dos municípios apresentado desempenhos insatisfatórios (83% sendo classificados com ineficiência moderada ou forte).

Lourenço *et al.* (2017) resumem que, dos dez municípios com maior nível de eficiência técnica, pertencem às regiões Norte e Nordeste do Brasil. Nesse sentido, os resultados permitiram verificar que municípios eficientes e pertencentes a regiões menos desenvolvidas do Brasil; não são necessariamente aqueles com as maiores notas no IDEB, e que municípios ineficientes, pertencentes às regiões de maior destaque econômico-financeiro no Brasil, estão entre os que possuem as notas mais elevadas, de forma que aspectos socioeconômicos são determinantes para aspectos do desempenho educacional (LOURENÇO *et al.*, 2017).

Mendonça e Schmidt (2021) apresentam uma análise do financiamento da educação básica da rede municipal de ensino dos municípios de Araquari, Joinville e Florianópolis/SC, a partir do demonstrativo das receitas e despesas da Execução Orçamentária de 2017. Com relação às transferências de recursos do FUNDEB, é possível visualizar que as três cidades receberam mais recurso do fundo do que destinam, contudo, Araquari ainda é a mais

beneficiada, haja vista que o fundo representa 62,69% do seu total disponível para financiar a educação, ao passo que para Joinville esse montante representa 57,2%. Florianópolis recebe o montante corresponde a 34,84% da sua receita total disponível. Achados revelam que no ensino fundamental, Joinville apresentou a despesa mais elevada, já que o total de Florianópolis representa 55,82% do seu montante e Araquari apenas 6,5%, demonstrando também que essa foi a etapa de ensino com maiores despesas no município de Joinville e Araquari, diferentemente de Florianópolis, que teve a maior despesa na educação infantil.

Petrasse *et al.* (2021) realizaram estudo para levantar trabalhos mais recentes disponíveis em bases de pesquisas nacionais e internacionais sobre a aplicação do tema gestão de custos em instituições de ensino superior, em especial as públicas. Utilizou-se a revisão sistemática da literatura para rastrear os artigos publicados em periódicos. A busca sistemática considerou o período de 10 anos (2010 a 2020), com a obtenção de 35 artigos lidos. Alguns trabalhos salientaram que quando se trata do uso de contabilidade de custos no setor público, apesar de esforços normativos existentes, a sua aplicação, na prática, não é generalizada. Como resultados, constatou-se a necessidade de informações de custos mais detalhadas, que possibilitassem ao gestor avaliar o desempenho e a eficiência da administração pública.

Pritchett e Aiyar (2014) avaliaram que, a eficiência dos serviços públicos dos custos do setor público e do setor privado, contrasta o custo real ou contábil e o custo econômico, ou o menor custo para obter uma determinada quantidade e qualidade, na oferta do ensino fundamental na Índia, comparando os gastos reais por aluno do ensino fundamental, com dados de custo dos alunos que frequentam escolas privadas. Resultados revelam que, os gastos públicos por aluno são duas vezes maior do que as despesas por aluno da rede privada.

Ao comparar os resultados de aprendizagem privada e governamental, não ajustou-se os efeitos da seleção dos alunos e, portanto, as estimativas não são estimativas de efeitos "verdadeiros" da produtividade da aprendizagem nos dois setores. Quanto maior status socioeconômico do domicílio de uma criança está associado a melhores resultados de aprendizagem e as crianças em escolas privadas são mais propensas a serem de maior nível socioeconômico, então as diferenças de custos e resultados de aprendizagem refletem tanto maior produtividade das escolas privadas (PRITCHETT; AIYAR, 2014).

Agasisti e Sibiano (2013) focaram em um modelo de cálculo dos custos padrão para uma amostra de 587 escolas públicas de ensino fundamental em uma região italiana; abordagem se baseia na estimativa de custo. A capacidade de determinar custo pode ser essencial em uma perspectiva política, podem ser utilizadas como referência para avaliar a má alocação de recursos e como diretriz para melhorar o desempenho e a produtividade. Os

resultados mostram que, controlando os níveis atuais de desempenho, as escolas gastam mais para educar estudantes com deficiência e imigrantes. Além disso, as estimativas sugerem que existem economias de escala substancial e explicam parte dos diferenciais de gastos. Esse achado poderia apoiar iniciativas legislativas recentes que visam reduzir o (alto) número de escolas e consolidá-las em instituições maiores.

Soares *et al.* (2013) apresentam os desafios da gestão de custos na rede municipal de ensino de uma cidade da região norte, as barreiras em se aplicar a Gestão de Custos para um melhor direcionamento dos gastos públicos e para uma tomada de decisão consciente. O município não possui um sistema de controles internos que possibilite uma apuração mais evidente dos custos, por conseguinte, a mesma não foi capaz de fornecer algumas informações relevantes à pesquisa como dispêndios de forma individualizada. Todos estes custos encontram-se no Portal da Transparência de modo global, ou seja, os valores encontrados são referentes a toda rede de escolas de nível fundamental vinculadas à Secretaria de Educação do Município. O trabalho expõe a importância em se aplicar a Gestão de Custos no setor público com o intuito de auxiliar os gestores na tomada de decisão decorrente das análises das informações geradas através dos sistemas de custos.

Soares e Rosa (2020) investigaram o desempenho dos alunos do ensino fundamental das escolas municipais de Santa Maria/RS, em relação ao IDEB, considerando os gastos por aluno; um estudo de caso de 2013 a 2015, conforme os dados extraídos do SIOPE. O custo médio por aluno/ano, do 6º ao 9º ano, em 2013 era de R\$ 6.979,32, elevando-se para R\$ 7.895,14 em 2015 (13,62%), chegando a R\$ 8.637,40 em 2017, totalizando um aumento de 24,25% em relação ao ano de 2013. Com os resultados obtidos no estudo, verificou-se que as escolas com desempenho no IDEB acima do esperado atingem seus objetivos, mediante uma gestão eficiente, que além de melhor qualidade escolar também apresenta melhor qualidade no gasto público. Entretanto, considerando as duas perspectivas teóricas apresentadas, admite-se que o problema em foco pode ser observado sob uma via alternativa, em que se deve refletir se a redução de gastos na educação afetaria o desempenho escolar daqueles alunos e elevaria a vulnerabilidade social. Os dados evidenciados não podem ser tratados isoladamente, pois conforme outras variáveis podem estar associadas ao desempenho, tais como ambiente social, formação docente e demais aspectos qualitativos.

Agasisti e Sibiano (2013) ressaltam que, cada escola tem um custo diferente, pois o custo não é um valor absoluto, único, mas sim uma quantidade específica das características específicas relevantes das escolas, como as características dos professores, percentual de estudantes, formação socioeconômica, localização, tamanho, além de outras variáveis. De

fato, a literatura internacional sobre os gastos educacionais mostrou que os custos são heterogêneos entre as escolas e relacionados a diferentes dimensões que devem ser contabilizadas ao obter estimativa de custos. O quadro 7 aborda pesquisas anteriores sobre custos educacionais no setor público.

Quadro 7: Sistematização de Estudos Anteriores de Custos Educacionais

<b>Autor/Ano</b>	<b>Síntese do propósito da pesquisa</b>	<b>Periódicos / Trabalhos Acadêmicos</b>
Paro (1981)	Comparar o custo-aluno do ensino de primeiro e segundo grau na rede estadual de São Paulo.	Cadernos de Pesquisa-Fundação Carlos Chagas
Reinert e Reinert (2004)	Propor uma metodologia para apuração de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior	XII Congresso Brasileiro de Custos
Verhine e Magalhães (2006)	Discutir o custo-aluno-ano da educação básica, focalizando o custo mínimo da qualidade do ensino.	Revista RBPAE
Magalhães et al. (2010)	Apurar o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV)	Revista Administração Pública
Mauss, Diehl e Bleil. (2012)	Avaliar se um maior gasto em educação reflete na qualidade de ensino e comparar o custo aluno com as notas obtidas pelos municípios no IDEB.	XIX Congresso Brasileiro de Custos
Agasisti e Sibiano (2013)	Estimar custos em escolas primárias públicas em uma região Italiana.	Government Expenditures & Related Policies e Journal
Negreiros et al. (2013)	Analisar as relações entre custos e o desempenho das unidades escolares no município de Ibiporã/PR.	XX Congresso Brasileiro de Custos
Soares S. et al. (2013)	Apresentar os desafios de custos na rede municipal de ensino de uma cidade da região Norte do Estado do Ceará.	XX Congresso Brasileiro de Custos
Bassi (2016)	Examina o percurso da educação básica no município de Florianópolis durante a vigência dos fundos contábeis entre 1996 e 2012.	Revista FURB
Lourenço et al. (2017)	Medir a qualidade da educação e monitorar o cumprimento do Plano Nacional de Educação.	Contabilidade Vista & Revista
Souza e Bezerra Filho (2018)	Analisar os efeitos do custo e qualidade da educação do ensino fundamental municipal nas capitais brasileiras.	Gestão, Finanças e Contabilidade
Amaral, Santos G.C e Santos D.C. (2019)	Analisar o nível de eficiência na gestão dos custos aplicados na área de educação do ensino fundamental no estado do Rio de Janeiro.	Pensar Contábil
Araújo (2019)	Analisar o custo por aluno no estado do Paraná, no ano de 2017, principalmente no que tange ao valor máximo e mínimo nos municípios de Itaipulândia e Colombo.	Revista Fineduca
Ferreira et al. (2019)	Mensurar a relação das variáveis de custos, socioeconômicas e pedagógica no desempenho dos alunos do Ensino Fundamental.	Revista Contabilidade e Controladoria

Alves e Pinto (2020)	Descrever os perfis dos municípios com base no porte populacional e analisar a variação do custo por aluno da educação básica.	Revista Fineduca
Bochi Junior e Kliemann Neto (2020)	Aplicar o método do custeio baseado em atividades em duas escolas de educação infantil do município de Porto Alegre.	Revista Fineduca
Soares C. e Rosa (2020)	Analisar o desempenho dos alunos do ensino fundamental das escolas municipais com relação ao IDEB.	Revista Eletrônica Estratégia & Negócios
Mendonça e Schmidt (2021)	Apresentar uma análise do financiamento da educação básica da rede municipal dos municípios de Araquari, Joinville e Florianópolis/SC.	Revista Fineduca
Galvão (2021)	Analisar a trajetória das pesquisas sobre custo-aluno conduzidas no contexto brasileiro.	Revista Fineduca
Trento, Borget e Engelage (2021)	Analisar o comportamento dos custos nas universidades federais brasileiras e sua relação com variáveis de educação.	Revista FURB

Fonte: Elaborado a partir da literatura citada. Referencial bibliográfico *Procknow-C* e *Google Scholar* (2022)

Ao analisar-se o custo unitário, segundo Soares *et al.* (2013), Araújo (2019) e Mendonça e Schmidt (2021), identifica-se o montante de recursos consumidos e divide-se pelo número de alunos matriculados, o valor resultante será o custo médio ou custo por aluno unitário. Existem dificuldades em calcular os custos indiretos, medir o custo dos serviços de manutenção e obras das escolas no custo unitário da educação.

Diversos estudos analisam a eficiência das escolas em comparação com o aprendizado do aluno, entretanto, considerando as duas perspectivas teóricas apresentadas, admite-se que o problema em foco pode ser observado sob uma via alternativa, em que se deve refletir se a redução de custos na educação afetaria o desempenho escolar daqueles alunos e elevaria a vulnerabilidade social. Os dados evidenciados não podem ser tratados isoladamente, pois conforme outras variáveis podem estar associadas ao desempenho, tais como ambiente social, formação docente e demais aspectos qualitativos (SOARES; ROSA, 2020).

Com base nos estudos de custos educacionais, partindo do objetivo de pesquisa e publicação em periódicos e artigos publicados em congressos, aplicou o uso de uma ferramenta comum em pesquisas documentais e bibliométricas, inclusive na área da Contabilidade. Para confecção da nuvem de palavras, utilizou-se a aplicação *Wordart*.



acadêmica, pesquisadores, professores e estudantes, primeira obra de custos no setor público publicado nos Anais do II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, da Associação Brasileira de Custos (ABC) em (1995), que posteriormente mudou o nome do evento para Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 CLASSIFICAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva e qualitativa quanto ao objetivo, analisando como as informações dos métodos de custeio podem auxiliar o gestor público, na gestão dos custos educacionais, na secretária municipal de educação de Florianópolis-SC.

Para Oliveira (2011), enquadra-se como pesquisa qualitativa a coleta de dados em ambiente natural e fonte direta, fornecendo análise mais profunda em relação ao fenômeno que está sendo estudado.

A pesquisa descritiva se encaixa dentro de uma análise qualitativa, quando há um levantamento de dados e o porquê destes dados (SILVA; OLIVEIRA; BRITO, 2021). Compreender a aplicação dos métodos científicos é fundamental para poder conhecer e transformar a realidade, cria-se novas expectativas. O desenvolvimento mede-se pela aplicação de melhores modelos que nos permitam alcançar os objetivos (RICHARDSON, 2012).

Para Gil (2008), confrontar a visão teórica do problema em termos de verificação empírica torna-se pois, necessário, para confrontar a visão teórica do problema, com os dados da realidade e definir o delineamento da pesquisa. Segundo Gil (2008), delineamento refere-se ao planejamento da pesquisa mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados, considera o ambiente em que são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas. Richardson (2012) compreende que a aplicação dos métodos científicos é fundamental para poder conhecer e transformar a realidade.

A seguir demonstram-se os procedimentos metodológicos utilizados para o alcance dos objetivos propostos na presente pesquisa.

#### 3.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa contou com 7 etapas. Inicialmente os custos foram apurados no período de 2019 e 2020, conforme as informações disponíveis no portal de transparência do município de Florianópolis, em abril de 2022. As etapas 01, 02 e 03, visam conhecer os centros de responsabilidade. Do total de custos, foi alocado aos denominados centros de custos, identificando as modalidades de ensino e quantidades de matrículas e os custos de maior

representatividade, contemplando o objetivo específico 01. Nas etapas 04 e 05, classificam-se os custos em diretos e indiretos e aplicação do método custeio direto e método de custeio por absorção, contemplando o objetivo específico 02. Nas etapas 06 e 07, comparam-se os custos nas unidades de ensino, contemplando o objetivo específico 03. O Quadro 08 apresenta o resumo das etapas e coleta de dados.

Quadro 8: Resumo das etapas da coleta de dados

Etapa 01.	Informações Preliminares	Consultou as demonstrações contábeis, Balanço Patrimonial Consolidado, Notas Explicativas, Demonstrativo de Dívida Fundada Interna e Externa e relatório Anexo 11. Comparativo da Despesa Autorizada com Realizada, emitidos pelo Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão (e-Sfinge) do (Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina) disponibilizados no portal de transparência do município de Florianópolis-SC, do período de 2019 e 2020.
Etapa 02.	Levantamento dos dados de Custos	Levantamento de dados dos professores efetivos, não optou por professores temporários, relatório disponível no portal de transparência, apresenta informações por quantidade de contrato de trabalho, gerando um arquivo de 1500 páginas. Dados de matrículas consultou a base de dados Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira (INEP) e Portal Academia Q. Edu.
Etapa 03.	Apresentação e classificação dos Custos	Classificação em Custos Diretos e Indiretos: Composição dos Custos: <b>a). Manutenção de Melhoria Salarial:</b> 1). Pessoal 2). Encargos Sociais <b>b). Programa de Apoio Administrativo:</b> 3). Transporte e Alimentação Escolar 4). Mão de Obra § 1º art. 18 LRF 5). Material de Consumo 6). Material Permanente 7). Terceirização 8). Instituição Privadas 9). Tecnologia de Informação 10). Despesa de Energia 11). Diária /Locomoção 12). Periódicos e Anuidade 13). Conselho Comunitário 14). Escola Mar <b>c). Manutenção e Expansão do Ensino:</b> 15). Pessoa Jurídica 16). Consultoria Técnica 17). Manutenção e Conservação 18). Obras e Instalações
Etapa 04.	Determinação dos Centros de Custos	Determinar os centro de custos, do departamento de Recursos Humanos (RH) da Secretária Municipal de Educação das modalidades de ensino infantil e ensino fundamental
Etapa 05.	Aplicação dos Métodos de Custos	Aplicação dos métodos de custos mediante a aplicação de modelos desenvolvidos em estudos anteriores, os quais foram adaptados para a pesquisa. Critério adotado partindo do modelo desenvolvido por Machado e Holanda (2010), o qual tem a despesa liquidada como informação inicial de custos. Posteriormente, desenvolveu métodos de custeio Direto e por Absorção com base nos modelos de Raupp (2011) e Martins (2013).

Etapa 06	Comparação dos Custos nas Unidades de Ensino	Com base nos dados do Relatório de Indicadores Municipais SIOPE, disponíveis no portal do MEC/FNDE do período de 2019, para comparar o custos aluno nas unidades de ensino infantil e fundamental. Analisou 12 unidades, tendo pelo menos uma unidade por região. Atualmente, Florianópolis está dividida em 05 regiões. (Central, Norte, Leste, Sul e Continental). Escolhidas 06 unidades do ensino básico, Escola Básica Municipal (EBM), e 06 unidades do ensino infantil, Núcleo de Ensino Infantil Municipal (NEIM), analisando o Nível Socioeconômico (NSE), das unidades de ensino, estrutura física e a capacidade de matrículas, variáveis que influenciam no custo aluno.
Etapa 07.	Características das Unidades de Ensino	Quantidade de matrículas nas unidades de ensino, classificação NSE e avaliação do IDEB informações na base de dados Q. Edu. <b>Classificação NSE IV.</b> Desvio-padrão baixo da média nacional, pais ou responsáveis tem ensino fundamental ou ensino médio incompleto. <b>Classificação NSE V.</b> Desvio padrão meio da média nacional, pais ou responsáveis completaram o ensino médio. <b>Classificação NSE VI.</b> Desvio-padrão acima da média nacional a maioria dos pais responsáveis possui nível médio ou ensino superior completo. Média de quantidade de professores temporários, coletado na base de dados do SIOPE. Informações sobre a estrutura física das unidades educativas, coletados no site da Secretária Municipal de Educação de Florianópolis, no livro Memória das Unidades Educativas (2021).

Fonte: Dados da Pesquisa elaborada pela autora, com base nas informações do Portal de Transparência do Município de Florianópolis (PMF- SC), INEP, Academia Q. Edu e SIOPE (2022).

A base da pesquisa de dados secundários constitui-se em artigos científicos disponibilizados gratuitamente nas bases de dados indexadas ao Portal da Capes, por meio da seleção do referencial bibliográfico *Proknow-C*, definida pelo LabMCDA. Consiste em uma série de procedimentos sequenciais, que se iniciam desde a definição do mecanismo de busca de artigos científicos a ser utilizado, seguindo por uma série de procedimentos pré-estabelecidos até atingir a fase de filtragem e seleção do portfólio bibliográfico relevante sobre o tema (AFONSO *et al.*, 2011). Também, na plataforma virtual *google scholar*, livros acadêmicos, revistas, publicações técnicas e sites na internet, relacionados ao assunto.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 HISTÓRICO DO MUNICÍPIO

O município de Florianópolis-SC, fundado inicialmente como Nossa Senhora do Desterro, em homenagem à padroeira, teve seu nome alterado ao fim da Revolução Federalista, por meio da Lei Estadual nº111, de 1º de outubro de 1894, em homenagem ao presidente da República Floriano Peixoto, denominando Florianópolis (ADAMI, 2022).

O município, de Florianópolis caracteriza-se como uma ilha-capital do Estado de Santa Catarina, localizado na região centro-leste do Estado e banhado pelo Oceano Atlântico. Florianópolis, ao passo que uma cidade de grande porte, compreende a parte continental e a ilha com uma área de 674,844 km<sup>2</sup>. Com base nos dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística/IBGE (2019), a cidade possui uma população estimada em 516.524 habitantes e se constitui no segundo município mais populoso do Estado, Conhecida também por ter uma elevada qualidade de vida, onde se destaca por ser a capital que mais cresce no Brasil e com mais elevado Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), segundo dados da Organização das Nações Unidas (ONU).

Florianópolis tem sua economia alicerçada nas atividades do comércio, prestação de serviços públicos e turismo. O Município não possui sua economia baseada na indústria por questões ambientais, este setor está mais presente nos municípios vizinhos. Por conta da economia local, o Produto Interno Bruto Municipal (PIB), alcançou, em 2019, o valor de 22 bilhões de reais (IBGE, 2019).

O Plano Nacional de Educação (PNE) determinou a ampliação da obrigatoriedade para as crianças com 6 anos no ensino fundamental e a ampliação do ensino fundamental para 9 anos de duração (BRASIL, 2006). Em 2009, a promulgação da Emenda Constitucional n.º 59 (BRASIL, 2009) tornou obrigatória a matrícula de crianças e de adolescentes na faixa etária dos 4 aos 17 anos, com implantação progressiva até 2016. O PNE de 2014 - 2024 (BRASIL, 2014) ratificou na meta dos percentuais de 50% de cobertura da faixa etária de 0 a 3 anos e de universalização de 4 e 5 anos.

O conjunto das medidas, programas e políticas contribui conjuntamente com o crescimento da matrícula municipal, particularmente as de educação infantil, por sinal, de responsabilidade prioritária dos municípios, conforme o art. 211 da Constituição Federal. A primeira porque redefiniu a responsabilidade dos municípios com a educação infantil e criou o conceito de educação básica, incorporando creches e pré-escolas sob a etapa da Educação

Infantil além de fazer que os municípios emergissem em importância e superasse quantitativamente as redes estaduais no atendimento educacional. (BASSI, 2016).

A área educacional, nos últimos anos, tem passado por profundas transformações, implicando numa orientação voltada para maior autonomia e descentralização dos recursos, desencadeando uma necessidade de investir na qualidade dos serviços educacionais prestados.

A Secretaria Municipal da Educação foi criada com base na Lei 2.350/85, e está localizada junto ao edifício sede da Prefeitura Municipal de Florianópolis. Essa secretaria desenvolve ações que têm como pressuposto a produção de uma escola pública gratuita e de qualidade, onde se possa amenizar ou superar a fragmentação do conhecimento, com base na construção de uma nova didática. A Secretaria Municipal de Educação definiu preocupações comuns, assim como, definiu, também, os elementos que aproximam as diferentes perspectivas teóricas, fundamentando políticas mais amplas. Basta dizer que o ensino fundamental, em particular, sofreu intensa municipalização e que a educação infantil, bem como as suas modalidades e diferentes tipos de atendimento, de modo geral, vêm ampliando o acesso da população à escolarização (ADAMI, 2022).

A Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF, 2022), com base em dados coletados, na Secretaria Municipal de Educação, possui aproximadamente 4.917 servidores, sendo que 2.154 servidores são membros do quadro de magistério efetivos, entendidos professores e especialistas de carreira, e 1.329 são professores substitutos, e professores auxiliar de sala que compõem o quadro civil, e atuam no magistério. O processo de municipalização da oferta da educação básica e ampliação constante da educação infantil, de acordo com dados da Secretaria de educação de Florianópolis, a rede pública municipal de ensino, é composta por unidades de ensino, sendo 85 creches e 38 escolas.

A Secretária Municipal de Educação tem a missão: oportunizar a aprendizagem de qualidade e a formação integral do estudante, com os profissionais da educação, as famílias e a sociedade de forma participativa e plural. Respeitando, com isso, um dos grandes princípios da educação municipal, sendo a pluralidade. A visão da secretaria de educação é ser uma rede de ensino público municipal inovadora com qualidade social da educação, gestão e práticas pedagógicas humanistas (SME, 2022).

## 4.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS CUSTOS EDUCACIONAIS

A apropriação de custos está em estabelecer o relacionamento entre o objeto de custo e recursos consumidos. Objeto de custo e os responsáveis pelos centros de responsabilidade,

são os responsáveis pelo controle e acompanhamento das informações. O centro de responsabilidade é a unidade, definida no modelo de gerenciamento de custos, que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser distinguíveis de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade. As informações por objeto de custo, são utilizadas para fins de análise e atendimento às diversas necessidades da entidade sob o aspecto legal e gerencial, conforme apresenta o Quadro 09.

Quadro 9: Objeto de Custos e Centro de Responsabilidade

<b>Objeto de Custo</b>	<b>Centro de Responsabilidade</b>
<b>1 Órgão</b>	
1.1 Secretária Municipal de Educação	Secretário Municipal de Educação
<b>2. Unidade</b>	
2.1 Gabinete do Secretário de Educação	Secretário Municipal de Educação
<b>3. Função de Governo</b>	
3.1 Educação	Gestor do Fundo Municipal de Educação
<b>4. Subfunção de Governo</b>	
4.1 Ensino Infantil e Fundamental	Gestor do Fundo Municipal de Educação
<b>5. Programas</b>	
5.1 Manutenção e Melhoria Salarial do Magistério	Gestor de Educação Continuada
5.2 Programa de Apoio Administrativo	Gestor Operacional Administrativo
5.3 Construção e Ampliação do Ensino	Gestor de Obras e Manutenção (BID)
5.4 Alimentação e Transporte Escolar	Gestor de Transporte e Alimentação Escolar
<b>6. Ações</b>	
6.1 Entidades Filantrópicas	Gestor de Entidades Privadas
6.2 Escola Mar, Conselho Comunitário e Bairro Educador	Gestor Superintendência de Bairro Municipal
<b>7. Escolas</b>	
7.1 Escola Básica Municipal e Núcleo de Educação Infantil	Diretor da Escola Infantil e Fundamental

Fonte: Dados da Pesquisa com base no relatório de despesa realizada disponível no Portal de Transparência da PMF-SC (2022).

Conforme o Quadro 09, a classificação institucional evidencia a execução dos custos na unidade que realizam classificadas em função, sub função, programas e atividades ao desenvolvimento e manutenção do ensino, como programa de manutenção e melhoria de salário dos professores efetivos, gestão ocupacional dos profissionais da educação, alimentação e transporte escolar, construção ampliação de reforma ensino infantil e

fundamental, que visam a identificar como os recursos foram consumidos, e integrando para o sistema de informação de custo (MAUSS; SOUZA, 2008).

Objeto de custo é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item em que os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão.

Tabela 2: Relacionamento entre as Políticas Públicas, Recursos e Objetos de Custo

Objeto de Custo	2019	2020
<b>1 Órgão</b>		
1.1 Secretária Municipal de Educação		
<b>2. Unidade</b>		
2.1 Gabinete do Secretário de Educação	1.339.852,79	1.462.249,06
<b>3. Função de Governo</b>		
3.1 Educação		
<b>4. Subfunção de Governo</b>		
4.1 Ensino infantil e Fundamental		
<b>5. Programas</b>		
5.1 Manutenção e Melhoria Salarial do Ensino Infantil /Fundamental	322.753.844,36	336.608.559,05
5.2 Programa de Apoio Administrativo Infantil /Fundamental	94.902.768,04	60.761.832,90
5.3 Construção e Ampliação do Ensino Infantil/ Fundamental	70.104.443,39	65.870.479,53
5.4 Alimentação e Transporte Escolar Infantil/Fundamental	21.092.582,65	7.320.334,19
<b>6. Ações</b>		
6.1 Entidades Filantrópicas	20.416.577,97	17.620.347,08
6.2 Escola Mar e Conselho Comunitário	211.747,72	15.541,82
<b>7. Escolas</b>		
7.1 Escola Básica Municipal e Núcleo de Educação Infantil (5.1+5.2+5.3+5.4+6.1+6.2)	529.481.964,13	488.197.094,57
<b>Total de Custo Educacional (2.1+7.1)</b>	<b>530.821.816,92</b>	<b>489.659.343,63</b>

Fonte: Dados da Pesquisa com base nos dados do relatório de despesa realizada disponível no Portal de Transparência da PMF-SC, (2022)

Conforme a Tabela 2, as políticas públicas definem os recursos para executá-las, classificando em função, sub funções e centros de custos. Analisando os recursos destinado a educação, no período 2019, comparando ao período de 2020, houve uma redução no montante de recursos. Em 2020, necessitou contingenciamento de despesas, decorrente ao isolamento social na Pandemia da covid-19. As despesas de manutenção e melhoria salarial do professor efetivo e temporário, são os recursos próprios do município e recursos do FUNDEB, inclui os valores de vencimento e vantagens fixas, abono de permanência, 13º salário, alimentação em pecúnia e também, férias indenizadas para professores temporários. Encargos Sociais inclui as despesas com obrigações patronais, obrigações tributárias e multas.

O programa de apoio administrativo no ensino infantil e fundamental inclui as despesas de material de consumo, limpeza e higiene, gás engarrafado, material educativo e esportivo, material de expediente, manutenção de imóveis e outros materiais de consumo.

Contratos de terceirização, locação de mão de obra, serviço de copa e cozinha, material permanente e despesa de energia. Na inclusão digital, apresenta os equipamentos de software e comunicação de dados. Recursos com investimentos na construção de novas unidades, conservação, manutenção, serviços de pessoa jurídica, assessoria e consultoria técnica e jurídica. Recursos para transporte escolar e alimentação escolar. No ensino fundamental, também destina recursos para Escola do Mar e Apoio Administrativo ao Conselho Municipal de Educação. Os itens que abrangem os custos educacionais colocados à disposição dos alunos em todas as etapas da educação básica. Conforme apresenta a Tabela 3.

Tabela 3: Custos Educacionais dos Períodos de 2020 e 2019

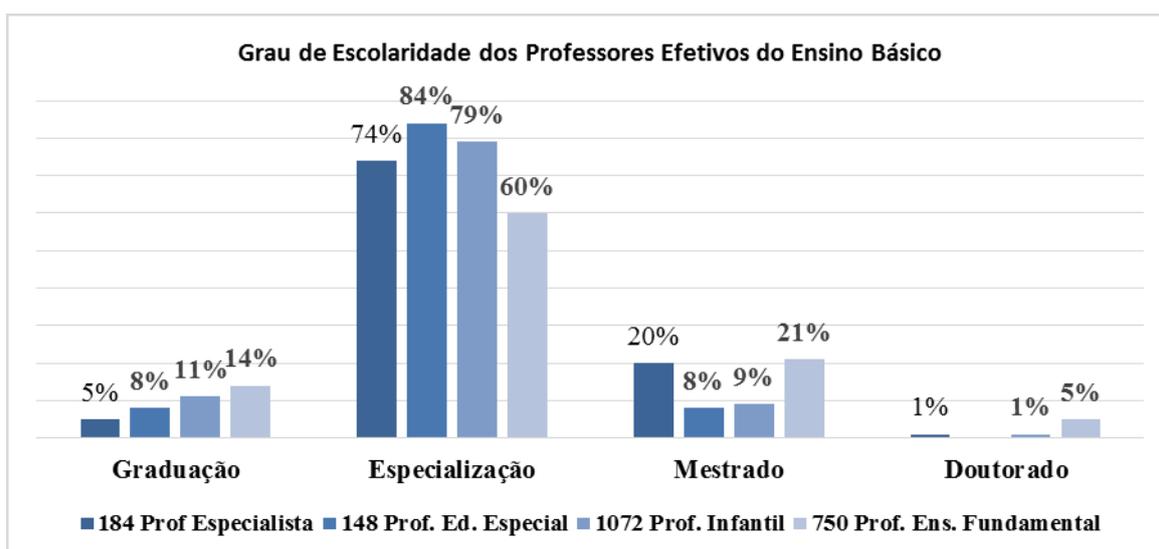
<b>Composição dos Custos</b>	<b>2019</b>	<b>%</b>	<b>2020</b>	<b>%</b>
Professores Efetivos	229.056.222,09	43%	243.053.087,13	50%
Professores Temporários	52.751.578,31	10%	51.524.591,52	10%
Encargos Sociais	40.873.214,78	8%	41.774.883,87	8%
Mão de Obra § 1º art. 18 LRF.	24.240.759,43	5%	17.703.758,47	2%
Transporte Escolar	8.226.306,72	2%	1.421.266,36	1%
Alimentação Escolar	12.866.275,93	2%	5.899.067,83	1%
Material de Consumo	14.879.590,26	3%	9.047.414,56	1%
Terceirização	34.109.055,29	6%	24.205.569,58	5%
Instituições Privadas	20.416.577,97	3%	17.620.347,08	3%
Pessoas Jurídicas	14.209.890,02	3%	18.257.223,40	4%
Tecnologia de Informação	2.172.456,12	1%	2.230.412,02	1%
Diárias/Locomoção	106.297,44	0%	995,43	0%
Material Permanente	16.878.976,41	3%	7.433.012,04	2%
Despesa de Energia	2.671.577,61	0%	152.336,38	0%
Obras e Instalações	39.827.940,00	8%	40.563.995,42	8%
Manutenção e Conservação	15.239.970,02	3%	7.683.127,30	2%
Consultoria Técnica	2.007.689,83	0%	812.526,95	0%
Periódico e Anuidade	3.000,00	0%	4.190,00	0%
Escola Mar	108.750,00	0%	5.629,10	0%
Conselho Comunitário	102.997,72	0%	9.912,72	0%
Despesa de Exercício Anterior	72.829,39	0%	255.996,47	0%
<b>TOTAL</b>	<b>530.821.817,43</b>	<b>100%</b>	<b>489.659.343,63</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa elaborada pela autora, com base nas informações de despesa realizadas, disponível no Portal de Transparência da PMF – SC (2022)

Percebe-se que os maiores gastos educacionais, respectivamente, são dispêndios realizados com gastos com pessoal, conforme os dados da Tabela 3. Representa aproximadamente 68%, gastos com (professores efetivos, temporários e encargos), em 2020, e o percentual de 61%, em 2019. O valor montante total de recursos reduziu em 8%, comparado de 2020 para 2019, alterou em virtude da Lei Complementar 173/2020, estabeleceu restrições de gastos. Os gastos com alimentação escolar, vale-transporte escolar, material permanente, despesa com energia, diárias e despesa de consultoria tiveram redução em decorrência do isolamento na Pandemia da covid-19, houve aumento com gasto em tecnologia de informações. Os dados revelam que os gastos com despesa corrente são superiores aos gastos com investimentos.

A coleta de dados buscou informações da Secretaria Municipal de Gestão, obtidas por meio do portal de transparência, identificando os profissionais ativos e efetivos, que atuam na rede de educação municipal como docentes na educação infantil e ensino fundamental. Ao analisar os custos educacionais, deve-se concentrar no tratamento dos gastos com pessoal, justamente por constituírem uma parcela mais significativa dos custos na entidade. A seguir, a Figura 5 apresenta os profissionais e grau de escolaridade dos especialistas escolares que atuam junto a direção nas questões administrativas e organizacionais das unidades educativas, professores de ensino infantil, educação especial e professores do ensino fundamental.

Figura 5: Grau de Escolaridade dos Professores Efetivos



Fonte: Dados da Pesquisa com base no Portal de Transparência - Gestão de Pessoas da PMF (2022)

A carreira do magistério é regulamentado pelo estatuto do magistério, estatuto dos servidores e plano de vencimento. O vencimento magistério não poderá ser inferior ao piso

salarial profissional nacional para os profissionais do magistério público da educação básica, oficializado pelo Ministério da Educação, proporcional a jornada de quarenta horas semanais. A progressão funcional sustentada pela conclusão da formação superior é exigida para o ingresso no cargo (especialização, mestrado e doutorado), nos termos da legislação específica vigente. Já o aperfeiçoamento (mudança de referência), por meio da apresentação de certificados de cursos de aperfeiçoamento, tempo de serviço e assiduidade. Analisando-se o gráfico com relação a escolaridade, os especialistas (supervisor, orientador e administrador escolar) são que possuem maior grau de escolaridade, 84% possuem título de especialização, 8% mestrado e 1% doutorado, do total 80% dos professores do ensino fundamental possuem título além da graduação. Dos professores de educação especial e infantil 84% e 79%, possuem título de especialização, respectivamente. A valorização dos professores e grau de escolaridade são indicadores que mede a qualidade da escola e contribui para nível de desenvolvimento econômico (VIRHINE; MAGALHÃES, 2006)

Conforme a literatura, as estimativas de gastos educacionais mostram que os custos são heterogêneos, depende de características específicas, como a formação e quantidade de professores, percentual de alunos, localização e tamanho das unidades de ensino (AGASISTI; SIBIANO, 2015).

A fim de compreender os fenômenos observados na literatura e verificar os serviços dos custos educacionais, considerando a sua importância na ampliação do ensino fundamental e educação infantil, no município de Florianópolis, por ser uma cidade de grande porte, possui uma rede de ensino com bastante matrículas nas unidades infantil e ensino fundamental. A Tabela 04 apresenta a quantidade de matrículas por modalidades no ensino infantil e fundamental no período de 2019 e 2020.

Tabela 4: Matrículas do Período de 2019 e 2020 por Modalidades de Ensino

<b>Modalidades de Ensino</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Educação Infantil - Creche	7.176	7.506
Educação Infantil - Pré-escola	7.114	7.441
Ensino Fundamental - Anos Iniciais	9.545	9.950
Ensino Fundamental - Anos Finais	7.235	7.635
Educação Jovens e Adultos (EJA)	1380	1.324
<b>Total</b>	<b>32.450</b>	<b>33.856</b>

Fonte: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP (2019 e 2020).

De acordo com os dados do Censo Escola - INEP, os municípios são responsáveis pelas matrículas do ensino fundamental e infantil, nos últimos anos, os municípios tem tido

um intenso processo de municipalização, segundo Bassi (2016). Para o autor, no contexto marcado pela política de fundos, revelou um crescimento significativo da rede de ensino municipal de Florianópolis, cujo aumento de recursos do FUNDEB fomentou a ampliação das matrículas do ensino. No período 2019, comparando ao período de 2020, houve aumento de 1406 (4%) de matrículas, deu-se pela entrega de novas unidades, 01 (uma) unidade do ensino fundamental em 2019, e (duas) unidades do ensino infantil, em 2020. O município apresentava uma demanda por matrículas, nessa situação foi obrigado a matricular os alunos em escolas situadas no máximo cinco quilômetros de distância da casa da família, caso não haja vagas em escolas situadas nesse raio o município precisa disponibilizar transporte adequado e gratuito. Mauss *et al.* (2015) afirmam que o gerenciamento de custo é importante para a boa gestão nas organizações e também para políticas públicas educativas.

Na seqüência, o Quadro 10 apresenta a composição dos custos educacionais classificados em custos direto e indiretos.

Quadro 10: Composição dos Custos Educacionais Diretos e Indiretos

<b>Composição dos Custos Educacionais</b>		<b>Descrição</b>
<b>Custos Diretos</b>		<b>Custos diretamente identificados aos centros de custos</b>
1.	Pessoal e Encargos Sociais	Despesa com pessoal, professores efetivos e temporários, remuneração, férias, 13º salário, auxílio alimentação, férias indenizadas, e encargos sociais.
2.	Substituição Mão de Obra	Estabelece o caput do artigo 18, da LRF 101, de 2000. § 1º, substituição de servidores contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".
3.	Transporte Escolar	Gratuito ensino infantil até 06 anos, gratuito para alunos distância mais de 5 km da unidade educativa, demais cartão estudante com 50% de desconto.
4.	Alimentação Escolar	Alimentação para alunos do ensino infantil, fundamental e educação jovens adultos
5.	Material de Consumo	Material de expediente, gás engarrafado, material de copa e cozinha, material educativo e esportivo e material de higienização.
6.	Terceirização	Serviço de copa e cozinha, nutricionista, limpeza, conservação e vigilância
7.	<b>Total de Custos Diretos (1+2+3+4+5+6)</b>	<b>Soma de todos os custos consumidos pelos centros de custos</b>
<b>Custos Indiretos</b>		<b>Custos indiretamente identificados aos centros de custos</b>
8.	Instituições Privadas	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos/ Filantrópicas
9.	Material de Consumo	Material de expediente para projeto de expansão rede de ensino, Banco de Interamericano de Desenvolvimento (BID)
10.	Inclusão Digital	Uso de dados e equipamento de software, computadores e acesso à internet.
11.	Despesas de Energia	Unidades de ensinos
12.	Diárias	Auxílio pecuniário concedido a título de indenização.

13.	Serviço de Consultoria	Serviços de consultoria e jurídica para projeto de expansão da rede de ensino com o Banco de Interamericano de Desenvolvimento (BID)
14	Escola Mar	Recurso pedagógico conscientização e preservação do ambiente marinho e costeiro.
15.	Conselho Municipal	Desenvolvimento de atividades de formação, arte, artesanato, informática, cultura e esporte
16.	Depreciação *	Despesa com depreciação de unidades educativas registradas no Balanço Patrimonial, ativo imobilizado.
17.	Serviços da Dívida Interna**	Dados do Relatório de Gestão Fiscal Demonstrativo de Dívidas, para investimento em projeto e expansão do ensino.
18.	Obras e Instalações *	Construções de novas unidades de ensino infantil e fundamental / Registrado no Balanço Patrimonial para cálculo de Depreciação.
19.	Reformas e Manutenções *	Aumento de salas de aulas e reformas Registrado no Balanço Patrimonial para Avaliação, reavaliação de depreciação
20.	Material Permanente *	Material permanente, mobília em geral, carteiras, armários e computadores. Registradas no ativo imobilizado, no Balanço Patrimonial.
21.	Rateios	Rateio de todos os custos consumidos pelos centros de custos
22.	<b>Total Custos Indiretos</b> (8+9+10+11+12+13+14+15+16+17)	<b>Soma de todos os custos consumidos pelos centros de custos</b>
23.	Total de Custos (Direto + Indireto + Rateios)	Soma de todos os custos consumidos pelos centros de custos
22.	Quantitativo Produzido na Unidade de Custo	Quantitativo produzido ou critério de rateio.
23.	<b>CUSTO UNITÁRIO</b> (21/22)	<b>Valor de custos de uma unidade produzida pelos centro de custo</b>

Fonte: Dados da Pesquisa com base no relatório de despesa realizada, disponível no Portal de Transparencia do Município de Florianópolis, PMF – SC (2022)

Conforme o Quadro 10, a composição dos custos em diretos e indiretos e a descrição, até o momento, o município não tem sistema de informação de custos, depois de identificado o objeto de custos, o desafio é separar os custos em diretos e indiretos, essa metodologia o município ainda não apurada, foi desenvolvido com base nos dados da pesquisa.

De acordo com Mauss e Souza (2008), entre as principais categorias de custos, encontram-se a divisão em custos diretos e indiretos. Consideram-se como custos diretos aqueles que se relacionam diretamente com o objeto de custos, isto é, que são identificados sem a necessidade da utilização de critérios de rateio. Já os custos indiretos, embora tenham vínculo com o objeto de custo, não podem ser identificados de forma objetiva e, para serem alocados a um produto e/ou serviço, necessitam de alguma forma de rateio (MARTINS, 2010).

Partindo da separação dos recursos consumidos para a divisão dos custos diretos, os custos relacionados aos serviços prestados são: de pessoal e encargos sociais, substituição de

Mão de Obra, transporte e alimentação escolar, material de consumo e terceirização, manutenção, limpeza e conservação e cozinha, diretamente ligados com o objeto de custos. Posteriormente, a separação dos componentes em custo indireto que são os itens: instituição privada, material de consumo, inclusão digital, despesa de energia, diárias, serviço de consultoria, escola mar, conselho municipal, depreciação e juros, encargos da dívida. Os componentes: obras e instalações; reformas e manutenção; material permanente são investimentos registrados no Balanço Patrimonial para cálculo da depreciação acumulada.

Os autores Santos (2014) e Souza e Bezerra Filho (2018) empregaram as Variações Patrimoniais Diminutivas nas análises, ou seja, apuraram o custo por aluno, como adoção obrigatória do regime de competência. Partiu-se do estudo dos ajustes orçamentários, sendo necessária a exclusão da conta de despesas de exercícios anteriores, para aproximar a informação orçamentária ao regime de competência, são ajustes necessários para chegar a informação ideal de custo, com base no estudo de Machado e Holanda (2010), conforme apresenta a Tabela 05.

Tabela 5: Ajuste de Despesa Orçamentária Realizada do Período de 2019 e 2020

<b>Ajustes das Despesas Orçamentárias</b>		<b>2019</b>	<b>2020</b>
	Despesa Orçamentária Executada	530.821.817,43	489.659.343,63
(-)	Despesas Executada de restos a pagar não processados		
(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício		
(-)	Despesas de Exercício Anteriores	72.829,39	255.996,47
(-)	Formação de Estoques Concessão de Adiantamentos		
(-)	Despesas de Capital Não - Efetivas *	71.946.886,45	55.680.134,76
	<b>Ajustes Patrimoniais</b>		
(+)	Consumo de Estoques		
(+)	Despesas Incorridas de Adiantamentos		
(+)	Depreciação/ amortização/ exaustão *		
(=)	<b>Custos Educacionais</b>	<b>458.802.101,59</b>	<b>433.723.212,40</b>

Fonte: Dados da Pesquisa com base no relatório de despesa realizada, disponível no Portal de Transparência do Município de Florianópolis, PMF – SC (2022).

Para apurar o custo educacional não se considerou os custos com a implantação da escola, isto é, aquisição de terreno, obras de infraestrutura, manutenção, material permanente, para a despesa de depreciação, conforme notas explicativas, dados disponíveis no site institucional. Os bens móveis e imóveis adquiridos anteriormente a 2020, não foram realizadas avaliações ou depreciações. Importante destacar a efetivação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, ainda estão em processo de

implementação, as entidades públicas ainda precisam se adequarem aos procedimentos contábeis. Na seqüência, elaborou-se a apuração dos métodos de custeios mediante a aplicação de modelos desenvolvidos em estudos anteriores, adaptados para esse estudo.

#### 4.3 APURAÇÃO DO CUSTO PELO MÉTODO DE CUSTEIO

O custeio direto é aquele que apropria aos objetos de custos apenas os custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis. Os sistemas de informação de custos implementados no setor público brasileiro normalmente utilizam o método de custeio direto. O método de custeio direto evidencia a função de avaliar o desempenho, seja de um departamento ou de um centro de custo. O método de custeio direto apropria apenas dos custos diretos, do ensino infantil e fundamental, identificado quantidade de alunos matriculados e apurado o custo por aluno. O método de custeio direto evidencia a função de avaliar o desempenho, seja de um departamento ou de um centro de custo Machado e Holanda (2010). Conforme apresenta a tabela 06, apuração pelo método de custeio direto do período de 2019 e 2020.

Tabela 6: Apuração dos Custos pelo Método Direto do Período de 2019 e 2020

<b>Centro de Ensino Infantil e Fundamental</b>					
<b>Período</b>		<b>2019</b>		<b>2020</b>	
	Custos Educacionais	Educação Infantil	Fundamental	Educação Infantil	Fundamental
1.	Pessoal	161.768.020,91	120.039.779,57	167.929.081,08	126.678.597,63
2.	Encargos Sociais	25.096.809,21	15.776.405,57	24.378.574,05	17.396.309,82
3.	Mão de Obra Direta	11.171.215,23	13.069.544,20	11.043.578,47	6.660.180,00
4.	Transporte Escolar	5.121.167,76	3.105.138,96	932.291,80	488.974,56
5.	Alimentação Escolar	6.997.451,62	5.868.824,31	2.937.784,06	2.961.283,77
6.	Material Consumo	8.084.030,64	6.003.795,70	750.140,04	6.511.611,07
7.	Terceirização	27.086.026,69	7.023.028,60	17.049.636,34	7.155.933,24
<b>8.</b>	<b>Total (1+2+3+4+5+6+7)</b>	<b>245.324.722,06</b>	<b>170.886.516,91</b>	<b>225.021.085,84</b>	<b>167.852.890,09</b>
9.	Quantidade Matrículas	14.290	18.160	14.947	18.909
<b>10.</b>	<b>Custo Aluno/Ano (8/9)</b>	<b>17.167,58</b>	<b>9.410,05</b>	<b>15.054,60</b>	<b>8.876,88</b>

Fonte: Dados da Pesquisa com base no relatório de despesa realizada, disponível no Portal de Transparencia do Município de Florianópolis, PMF – SC (2022)

Os dados da Tabela 6 ilustram o potencial contributivo do custeio direto com recursos destinados ao ensino básico. O ensino infantil apresentou, em 2019, o custo de R\$ 17.167,58

por aluno/ano, e no período de 2020, de 15.054,60 por aluno/ano. Comparando de um período para outro, houve uma redução significativa, reduziu o montante de recursos e aumentou a quantidade de matrículas. No ensino fundamental, apresentou em 2019, um custo de R\$ 9.410,05 por aluno/ano, e no período de 2020, de 8.876,88 por aluno/ano. Machado e Holanda (2010) argumentam que, o método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos. A organização deve ainda, conhecer o método de custeio por absorção, esse método estabelece metodologia para o tratamento dos custos, especialmente quanto aos custos indiretos.

Este método de custeio é aquele que envolve todos os custos diretos, em que estão ligados diretamente ao que é produzido e os custos indiretos são atribuídos proporcionalmente, utilizando-se do rateio. No entanto, se o município aderir o sistema de informe de custo considerando à Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBCTSP), é possível identificar os valores gastos em cada centro de custos. O custeio por absorção aloca aos bens ou serviços com a identificação dos gastos e a proposição de uma estrutura de centros de custos, fez-se a alocação desses gastos aos centros de custos. Alguns dos gastos são apropriados diretamente, outros necessitam de rateio. A Tabela 07 apresenta dados apurado pelo método de custeio por absorção.

Tabela 7: Apuração dos Custos pelo Método por Absorção no Período de 2019

Centro de Ensino do Período de 2019					
Custos Educacionais		RH da Educação	Educação Infantil	Fundamental	Total
<b>CUSTOS DIRETOS</b>					
1.	Pessoal		161.768.020,91	120.039.779,57	281.807.800,48
2.	Encargos Sociais		25.096.809,21	15.776.405,57	40.873.214,78
3.	Mão de Obra Direta		11.171.215,23	13.069.544,20	24.240.759,43
4.	Transporte Escolar		5.121.167,76	3.105.138,96	8.226.306,72
5.	Alimentação Escolar		6.997.451,62	5.868.824,31	12.866.275,34
6.	Material Consumo		8.084.030,64	6.003.795,70	12.202.076,39
7.	Terceirização		27.086.026,69	7.023.028,60	34.109.055,29
<b>8.</b>	<b>Subtotal (1+2+3+4+5+6+7)</b>		<b>245.324.722,06</b>	<b>170.886.516,91</b>	<b>414.325.488,43</b>
<b>CUSTOS INDIRETOS</b>					
9.	Instituições Privadas		13.109.084,00	7.307.493,57	20.416.577,57
10.	Pessoa Jurídica	1.181.046,62	5.468.579,21	7.560.261,19	13.028.840,40

11.	Material de Consumo	43.714,00	1.827.548,13	806.172,72	2.633.720,85
12.	Tec. Informação		292.592,77	1.879.863,95	2.172.456,72
13.	Despesa de Energia		1.129.158,65	1.542.418,96	2.671.577,61
14.	Diárias / locomoção	68.118,43	8.694,37	29.484,64	38.179,01
15.	Escola Mar			108.695,00	108.695,00
16.	Conselho Comunitário		93.085,00	9.912,12	102.997,12
17.	Consultoria Técnica			2.007.689,83	2.007.689,83
18.	Periódicos Anuidade			3.000,00	3.000,00
19.	Rateio RH Educ. (10+11+14)	1.292.879,05	569.344,89	723.534,16	1.292.879,05
20.	<b>Subtotal(9+10+11+12+13+14+15 +16+17+18+19)</b>		<b>22.498.087,02</b>	<b>21.978.526,14</b>	<b>44.476.613,16</b>
11.	<b>Total (8+20)</b>		<b>267.822.809,08</b>	<b>192.865.043,05</b>	<b>458.802.101,59</b>
12.	Quantidade Matrículas		14.290	18.160	32.450
13.	<b>Custo Aluno/Ano (11/12)</b>		<b>18.741,97</b>	<b>10.620,32</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa com base no relatório de despesa realizada, disponível no Portal de Transparencia do Município de Florianópolis, PMF – SC (2022)

Conforme os dados da Tabela 7, aplicando-se o método de custeio por absorção, foi possível identificar o custo aluno na modalidade de educação infantil e ensino fundamental no período de 2019. O custo aluno da educação infantil de R\$ 18.741,97 por aluno/ano, e do ensino fundamental de R\$ 10.620,32 por aluno/ano, conforme se observa nas revisões literárias que o custo por aluno na educação infantil são superiores ao custo aluno do ensino fundamental, de acordo (ALVES; PINTO, 2020). Não se aplicou rateios, apenas classificou-se os custos em direto e indireto, para as modalidade de ensino infantil, ensino fundamental e departamento de RH da Educação. Para o cálculo custo aluno/ano considerou-se a quantidade de matrículas por modalidade de ensino. As informações de consumo de recursos não aparecem por unidades de ensino (escolas ou creches). Os recursos aparecem consolidados por modalidade de ensino em educação infantil e fundamental, que vem de acordo com estudos realizados por Soares *et al.* (2013) e Soares e Rosa (2020).

No departamento de Recursos Humanos da Secretaria de Educação (RH), conforme o relatório de despesas realizada, não foi possível calcular gasto com pessoal do departamento, que compõem em 05 diretorias: Diretoria de Educação Infantil, Diretoria de Planejamento de Dados, Diretoria de Gestão Escolar, Diretoria Operacional e Diretoria de Educação Fundamental, com uma estrutura de diversas gerências, as informações de recursos com pessoal estão consolidados nos recursos destinados com ensino infantil e fundamental.

Para os custos com material de consumo e diárias, classificados como custo indireto, adotou-se o critério de rateio a quantidade de matrículas no ensino infantil e ensino fundamental. Para Raupp (2011), o custeio por absorção é uma opção menos onerosa e considera critérios de alocação mais simples. A Tabela 8 apresenta apuração dos custos, referente ao exercício de 2020, mediante a utilização do método de custeio por absorção.

Tabela 8: Apuração dos Custos pelo Método por Absorção no Período de 2020

Centros de Ensino do Período de 2020					
	Custos Educacionais	RH da Educação	Educação Infantil	Fundamental	Total
		<b>CUSTOS DIRETOS</b>			
1.	Pessoal		167.929.081,08	126.678.597,63	294.607.678,71
2.	Encargos Sociais		24.378.574,05	17.396.309,82	41.774.883,87
3.	Mão de Obra Direta		11.043.578,47	6.660.180,00	17.703.758,47
4.	Transporte Escolar		932.291,80	488.974,56	1.421.266,36
5.	Alimentação Escolar		2.937.784,06	2.961.283,77	5.899.067,83
6.	Material Consumo		750.140,04	6.511.611,07	7.261.751,11
7.	Terceirização		17.049.636,34	7.155.933,24	24.205.569,58
8.	<b>Subtotal (1+2+3+4+5+6+7)</b>		<b>225.021.085,84</b>	<b>167.852.890,09</b>	<b>392.873.975,93</b>
		<b>CUSTOS INDIRETOS</b>			
9.	Instituições Privadas		10.709.299,60	6.911.047,48	17.620.347,08
10.	Pessoa Jurídica	1.446.393,54	7.290.019,97	9.520.809,89	16.810.829,86
11.	Material de Consumo	8.987,54	1.739.807,85		1.739.807,85
12.	Tec. Informação		196.407,06	2.034.004,96	2.230.412,02
13.	Despesa de Energia			152.336,38	152.336,38
14.	Escola Mar			5.629,10	5.629,10
15.	Diária / Locomoção			995,43	995,43
16.	Conselho Comunitário			9.912,72	9.912,72
17.	Consultoria Técnica		598.401,12	214.125,83	812.526,95
18.	Periódicos Anuidade	6.868,00		4.190,00	4.190,00
19.	Rateio RH Educ. (10+11+18)	1.462.249,08	645.564,66	816.684,42	1.462.249,08
20.	<b>Subtotal(9+10+11+12+13+14+15+16+17+18+19)</b>		<b>21.179.500,26</b>	<b>19.669.736,21</b>	<b>40.849.236,47</b>
21.	Total (8+20)		246.200.586,10	187.522.626,30	433.723.212,40
22.	Quantidade Matrícula		14.947	18.909	33.856
23.	<b>Valor Custo Aluno (20/21)</b>		<b>16.471,57</b>	<b>9.917,11</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa com base no relatório de despesa realizada, disponível no Portal de Transparência do Município de Florianópolis, PMF – SC (2022).

Conforme os dados da Tabela 8, a contribuição do custeio por absorção aplicado no período de 2020, foi possível identificar o custo aluno na modalidade de educação infantil de R\$ 16.471,57 por aluno/ano, e do ensino fundamental de R\$ 9.917,11 por aluno/ano. Classificaram-se os custos em direto e indireto, e para os custos indiretos não se aplicou rateios. Adotou-se o mesmo critério do período anterior, os recursos com material de consumo e diárias da secretária de educação (RH), são classificados como custo indireto, adotando o critério de rateio a quantidade de matrículas no ensino infantil e ensino fundamental. Foi possível identificar o custo unitário com aluno na educação infantil e ensino fundamental por aluno/ano.

No exercício de 2020, percebeu-se que houve mais alocação de recursos, para educação infantil. Autores como Araújo (2019) e Mendonça e Schmidt (2021) consideram o montante total de recursos e dividem pelo número de alunos resultando no custo aluno médio ou unitário. Nessa análise, observa-se que separando os recursos entre modalidades e adotando o procedimento de classificação dos custos em diretos e indiretos foi possível visualizar a diferença de recursos entre as modalidades de ensino. A apuração dos custos pela utilização do método de custeio por absorção, proporciona informações por centro de custos, e que produz um conjunto de informações para subsidiar a tomada de decisão do gestor público.

Necessário avaliar qual o método de custeio se adapta às necessidades das entidades públicas focadas na tomada de decisão para a área de educação pública de nível fundamental. Para a aplicação e classificados os custos associados à educação pública; destaca-se que dependendo do volume de custos indiretos representativo em comparação aos custos totais e que, somente a visualização dos custos diretos pode levar os gestores públicos a uma tomada de decisão que não seja idêntica ao se contemplar os custos indiretos atrelados aos serviços públicos.

#### 4.4 COMPARAÇÃO DE CUSTOS ENTRE AS UNIDADES DE ENSINOS

Para comparar o custo aluno entre as unidades, fez-se corte temporal do período de 2019, extraído dos Relatórios de Indicadores Municipais SIOPE, disponíveis no portal do MEC/FNDE. Reconhecendo a importância de se compreender a execução do gasto público na área da educação, o MEC implantou o (SIOPE) sendo alimentado, de forma obrigatória, anualmente com as informações contábeis geradas no âmbito dos Estados e Municípios (SOUZA; BEZERRA FILHO, 2018).

Os dados disponibilizados pelo SIOPE são atualizados pelos entes públicos, sendo possível visualizar as receitas de impostos, transferências, receitas enviadas e recebidas via FUNDEB, despesas com quadro do magistério, entre outras informações ligadas às prestações de contas (FERRAZ, 2013).

O sistema SIOPE, sistema de prestação de contas que leva o conhecimento a sociedade, de quanto o governo investe em educação, a importância dos municípios ter sistemas internos adequados com os critérios do SIOPE, dos recursos repassados, o município precisa aplicar 70% com pagamento educação básica, 50% ensino infantil, 15% com despesas de capital e 10% pode ser empenhado e liquidado e pago no quadrimestre do ano seguinte, para estar em consonância com art. 212 da CF/88 e Lei 14.113 de 2020.

Na área da educação há diretriz legal que obriga os municípios a gastarem pelo menos 25% da arrecadação de impostos municipais em educação, independente do porte, quantidade de alunos ou séries de ensino. À esfera municipal cabe a responsabilidade pelo ensino básico. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) exige que a educação tenha um padrão mínimo de qualidade. Essa medida é operacionalizada, por exemplo, pelo Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), apurado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). Para Mauss, Diehl e Rambo (2012), nem sempre maior aplicação de recursos em determinada área da gestão pública resulta em maior qualidade do serviço prestado.

Além de instrumento de análise, o IDEB é também um sistema de metas. O índice é medido a cada dois anos e o objetivo é que o país, a partir do alcance das metas municipais, tenha nota 6 em 2022, correspondente à qualidade do ensino em países desenvolvidos. O IDEB avalia as menores taxas de reprovação, abandono, distorção idade série e maior tempo médio de aula por turma, bem como maior rendimento domiciliar per capita e menores taxas de analfabetismo, dimensão socioeconômica, ao ser levada em consideração, pode proporcionar maiores interpretações nas estimativas, de acordo com Mauss, Diehl e Rambo (2012).

Os índices de aproveitamento escolar de cada aluno pode variar também pelas condições oferecidas pela escola. A UNESCO (2007) também enfatiza que o sistema educacional deve ser eficiente, pois como são necessários investimentos, uma repetência significa um capital mal investido. Cada aluno que reprova, além de ter gerado o desperdício do ano, provocará um novo investimento no ano seguinte.

Para os autores Soares e Rosa (2020), os custos com educação pública passaram a levar em conta outras variáveis além das relacionadas com finanças públicas em suas análises,

mas também sobre as condições da população. Na Tabela 09, apresentam-se as características das unidades de ensino, algumas variáveis, nem todas indicam uma relação direta, mas podem influenciar no custo aluno/ano.

Tabela 9: Características das unidades educativas do ensino infantil e fundamental

<b>Unidades de Ensino Infantil (NEIM) do Período de 2019</b>						
	NEIM Sul	NEIM Norte	NEIM Central	NEIM Central 1	NEIM Continental	NEIM Leste
Matrículas 2019	271	212	138	110	137	81
Professores Efetivos	18	7	9	15	11	4
Média Prof. Temporários	11	12	7	8	11	12
Quantidade de Salas	10	5	6	4	6	2
<b>Unidades de Ensino Fundamental (EBM) do Período de 2019</b>						
	EBM Sul	EBM Norte	EBM. Norte1	EBM. Central	EBM Continental	EBM Leste
Matrículas 2019	850	1551	445	231	514	318
Professores Efetivos	32	40	19	12	38	19
Média Prof. Temporários	28	66	17	16	19	21
Quantidade de Salas	18	33	12	5	9	7
Classificação Nível NSE	VI	VI	VI	IV	VI	V
Nota IDEB	5.5		6.6	5.5	6.2	5.8

Fonte: Dados da Pesquisa com base nos dados do Portal de Transparência, Academia Q. Edu e SIOPE (2022).

Os dados pretendem fomentar uma discussão dos resultados comparativos obtidos das unidades de ensino para aperfeiçoar as áreas deficientes de cada escola, dando amparo à instrumentos para tomada de decisões e controle gerencial. Nem sempre as escolas que possuem os melhores indicadores do IDEB, também possuem melhores desempenhos ou poderiam produzir melhores indicadores educacionais. As escolas que possuem menor IDEB não necessariamente possuem o menor desempenho com a redução dos insumos.

Os autores Veigas *et al.* (2021) indicam que alguns recursos educacionais, como a infraestrutura da escola, presença de computadores e variáveis relacionadas com as famílias dos alunos, como escolaridade da mãe e ter livros em casa, contribuem para melhores índices de eficiência nas escolas. Em relação ao desempenho escolar, características familiares e individuais dos alunos são as que têm o maior poder de explicação. A Tabela 10 apresenta o comparativo de custo aluno nas unidades de ensino.

Tabela 10: Comparativo de Custos nas Unidades de Ensino no Período de 2019

<b>Custo com Pessoal Nas Unidades De Ensino Infantil (NEIM)</b>						
	NEIM Sul	NEIM Norte	NEIM Central	NEIM Central 1	NEIM Continental	NEIM Leste
<b>SIOPE</b>	2.103.526,61	1.031.915,92	1.172.482,27	1.407.073,67	1.392.663,46	463.760,15
Matrículas	271	212	138	110	137	81
<b>Aluno/Ano</b>	7.762,09	4.867,53	8.496,25	12.791,58	10.165,43	5.725,43
<b>Custo com Pessoal nas Unidades de Ensino Fundamental (EBM)</b>						
	EBM. Sul	EBM. Norte	EBM. Norte 01	EBM. Central	EBM. Continental	EBM. Leste
<b>SIOPE</b>	4.070.193,51	6.363.039,29	2.266.828,70	1.674.192,75	4.770.522,57	2.635.837,41
Matrículas	850	1.551	445	231	514	318
<b>Aluno/Ano</b>	4.788,46	4.102,54	5.094,00	7.247,59	9.281,17	8.288,80

Fonte: Dados da Pesquisa com base no Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação (2022)

De acordo com dados da Tabela 10, conforme as informações do SIOPE, dados do ensino fundamental, a unidade EBM Norte, custo unitário (4.102,54) com 1.551 matrículas, a unidade EBM Norte 01, custo unitário (5.094,00) com 445 matrículas, EBM Continental custo unitário (9.281,17) com 514 matrículas, EBM Sul (4.788,46) com 850 matrículas, EBM Leste custo unitário (8.288,80), com 318 matrículas e EBM Central, custo unitário 7.247,59 com 231 matrículas. Dos critérios de fatores de ponderação, anos finais recebem mais recursos do que anos iniciais (CNM, 2022). A EBM Central possui apenas matrículas em anos iniciais, e tem um custo mais elevado, do que a EBM. Sul, Norte e Norte 01, nesta unidade precisa analisar os custos, por ser uma região de nível maior de vulnerabilidade. A EBM. Sul e Norte apresentam maior quantidade de matrículas e tem o menor custo aluno/ano.

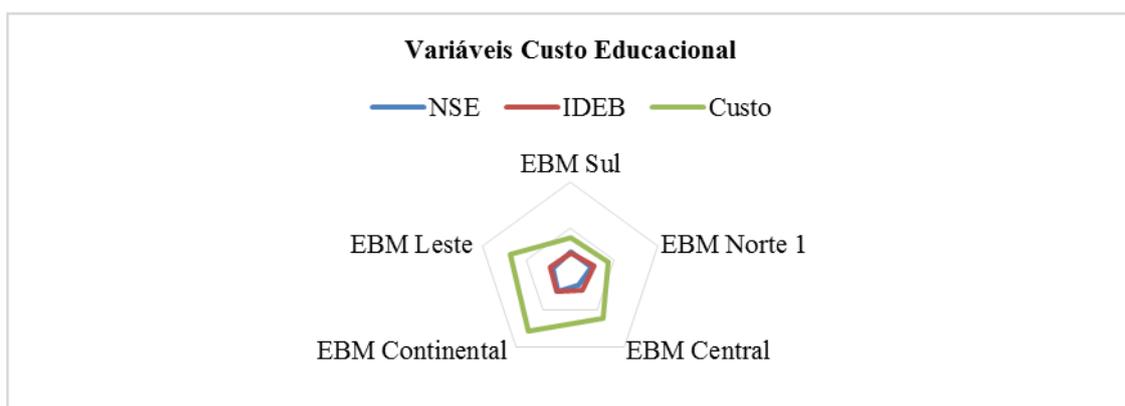
A unidade infantil NEIM central apresentou um custo unitário de (8.496,25), com 138 matrículas, a unidade NEIM Sul custo unitário (7.762,09) com 271 matrículas, NEIM Central 01 custo unitário aluno/ano de (12.791,58) com 110 matrículas, a NEIM Leste (5.725,43) com 81 matrículas, a NEIM Continental (10.165,43) com 137 matrículas, NEIM Norte (4.867,53) com 212 matrículas. Todas as unidades possuem maior quantidade de matrículas na pré-escola, exceto a unidade NEIM Central 1, que apresenta matrículas somente na creche. Os fatores de ponderação creche tempo parcial recebe mais recursos do que a pré-escola, no entanto, creche e pré-escola em tempo integral recebem a mesma ponderação de recursos. A NEIM Sul possui maior número de matrículas na creche, o que diferencia da NEIM Norte. A NEIM Continental deve refletir na redução dos custos, por ser uma região de vulnerabilidade social.

Percebe-se que, quanto mais alunos, menor o custo por aluno, ocorre pela diluição dos custos fixos, como por exemplo: melhor aproveitamento dos professores por turma, pois um professor pode lecionar em uma turma com mais alunos, enquanto que em escolas menores as salas de aula possuem poucos alunos, conforme levantamento de dados. O resultado vem de acordo com projeto experimental de apuração de custos dos serviços de educação do estado de Santa Catarina, tomando como base as despesas educacionais realizadas em 2012. Considerando o item de custo de maior representatividade com pessoal da educação diretamente alocado nas escolas, a folha de pagamento de um professor com a mesma formação, com tempo de serviço similar e benefícios da mesma natureza será o mesmo independentemente da quantidade de aluno, SEF-SC (2015).

Aparentemente nota-se que, para o custo aluno não há relação direta entre custo e desempenho educacional. A escola Continental, por exemplo, é a escola de maior custo por aluno e possui nota de 6,2 no IDEB, a escola Norte 1, possui maior nota 6.6 e tem menor custo comparado com a escola Continental. A escola Leste também tem valor elevado de custos por aluno e sua nota no IDEB é de 5,8. Já a escola Sul é a que possui o menor custo por aluno, e seu IDEB é de 5,5. Observa-se também que essa escola pode gerenciar eficientemente seus custos, pois apesar do custo baixo, o desempenho educacional também é médio. A escola Norte 1 é a que possui maior nota no IDEB, com 6,5 e possui custo maior do que escola Norte. Essas informações podem analisar o gestor no equilíbrio no uso de recursos em relação ao desempenho educacional.

A escola central possui o menor NSE (IV), o que reflete um alto nível de vulnerabilidade social. As escolas mencionadas com as melhores médias no IDEB têm seu nível socioeconômico próximo ou igual a V ou VI. Em contrapartida, as escolas de menores notas do IDEB têm os menores números do NSE, justificando as análises estatísticas que demonstram a associação entre NSE e IDEB, conforme apresenta a Figura 6.

Figura 6: Gráfico Variáveis de Custos Educacionais do Período de 2019



Fonte: Dados da Pesquisa com base nos dados do Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação SIOPE e Q.Edu (2022)

De acordo com a figura 7, com base nos autores Pereira e Vieira (2018) adotando o critério do custo aluno/ano da tabela 10, calculado o valor mensal e multiplicando a nota do IDEB e o índice de NSE por 40, com relação ao NSE; não se nota relação direta com o custo educacional, porém, em algumas escolas, verifica-se que o IDEB acompanha a linha do NSE. Observa-se um apontamento em direção à variável NSE (Nível Socioeconômico) e ao seu impacto no IDEB. Assim, reforça a importância das políticas públicas para estimular o desenvolvimento do nível socioeconômico das famílias, o qual interfere no desempenho educacional do aluno.

No contexto da educação básica, acredita-se que uma melhor política pública em gestão de custo educacional, pode auxiliar o gestor público na obtenção de uma educação de qualidade. Com as informações do custo das unidades escolares, possibilita-se verificar qual é a escola mais eficiente de determinada região, ou seja, as escolas com melhores indicadores e menor custo, pode-se verificar as boas práticas de educação ofertada, por determinada escola, e otimizar as demais unidades, que onde está havendo desperdícios de recursos públicos que poderiam ser realocados para outras atividades.

## 5 CONCLUSÕES FINAIS

Neste capítulo é exposto o fechamento da presente pesquisa. Apresentam-se as conclusões da pesquisa, as limitações e recomendações para trabalhos futuros.

### 5.1 CONCLUSÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar como as informações dos métodos de custeios podem auxiliar o gestor público, na gestão dos custos educacionais, na secretária municipal de educação de Florianópolis-SC.

Para isso foi realizado levantamento dos custos por meio dos relatórios emitidos pelo Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão (e-sfinge) disponibilizados no portal de transparência do município, posteriormente, a coleta de dados de professores efetivos e a quantidade de matrículas registradas nas unidades educativas. Para comparar o custo aluno utilizou as informações de despesas de gasto com pessoal, coletados do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE).

Do quadro dos professores efetivos, aproximadamente 80% possuem título de especialização, os professores do ensino fundamental possuem maior grau de escolaridade, 80% possuem títulos entre (especialização, mestrado e doutorado). A maior parte dos custos da organização são fixos, o item custo com pessoal possui maior relevância, em 2019, corresponde a 61% (professores efetivos, temporários e encargos), e em 2020, 68% dos custos, seguido dos custos com serviços de terceirização, com 6% em 2019 e 5% em 2020. Os custos de obras e instalações representou 8%, em 2019 e 2020. Já os custos com material de consumo e material permanente possuem menor representatividade em termos percentuais, sendo de 3% e 2% em 2019, e 1% e 2% em 2020, respectivamente.

Em virtude da pandemia da Covid-19, os custos com transporte, alimentação, despesas com energia e diárias e locomoção apresentou baixa representatividade em 2020. A identificação e alocação dos custos aos seus respectivos centros de custo são de grande relevância aos gestores, que podem visualizar o que cada modalidade de ensino consome de recursos.

O método de custeio direto propõe uma forma de tratamento de custo mais simples, sem o uso de critérios de rateio. O foco do método sob a perspectiva gerencial é a tomada decisão, cumpre disposição legal de apurar custos. Por outro lado, este método apura os custos da organização de forma global, não apresentando os custos de forma detalhada. Aplicado o

método nas modalidades do ensino infantil e fundamental, o método de custeio direto, em 2019, apresentou o valor de R\$ 17.167,58 custo aluno/ano na educação infantil, em 2020 o valor de R\$ 15.054,60, houve uma redução de 14%, em termos percentuais. No ensino fundamental, em 2019, o custo de R\$ 9.410,05 aluno/ano, e 2020 o custo de 8.876,88, reduziu em 6%, comparado ao período anterior. A redução deu-se por não ter acréscimo de recursos e também o aumento de número de matrículas, nas unidades educativas. Resultados revelam que ensino infantil consome mais recursos que o ensino fundamental, que vem de acordo com Alves e Pinto (2020).

O método de custeio por absorção, identifica todos os custos diretos e indiretos. A preocupação principal deve estar na base técnica para estabelecimento da determinação dos fatores de rateio para os custos indiretos. Apresenta um nível mais detalhado de apuração dos custos, pois permite identificar os custos de cada bem ou serviço produzido pela organização, pois o método aloca aos bens e/ou serviços todos os custos da organização, o que o torna mais recomendado para a administração pública. Aplicando o método de custeio por absorção incluindo os custos diretos e indiretos, como critério a quantidade de matrículas nas modalidades de ensino infantil e fundamental. Em 2019, o ensino infantil estimou o custo de R\$ 18.741,97 aluno/ano, em 2020, o custo de R\$ 16.471,57 apresentou uma redução de 12%. No ensino fundamental, estimou o valor de R\$ 10.620,32 de custo aluno/ano, em 2020 e o valor de R\$ 9.917,11, teve uma redução de 7%, em termos percentuais, comparado ao período anterior.

Comparando os métodos de custeio, no ensino infantil apresentou maior redução de recursos, ocorreu em virtude da pandemia, que não permitiu contratação de novos professores efetivos, nesse período, houve aumento de número de matrículas nas unidades infantil. Considerando o método de custeio por absorção, incluindo os custos indiretos, não apresentou valor expressivo. Talvez a justificativa, seria a falta de informação, que não foi possível apurar o custo com pessoal, que atuam no RH da educação, esses custos estão incluídos nas modalidades de ensino. Desta forma, os métodos de custeio pode auxiliar o processo de informação de custos por objeto de custos, gerar informações do ponto de vista legal, e auxiliar os gestores na administração de recursos públicos.

Por fim, ao comparar o custo aluno entre as unidades, com corte temporal do período de 2019, extraído dos Relatórios de Indicadores Municipais SIOPE, levando em conta outras variáveis além das relacionadas com finanças públicas em suas análises, considera as quantidades de alunos, professores, índice NSE e avaliação do IDEB. Percebe-se que o custo difere, de uma escola para outra, no ensino fundamental, as escolas maiores tiveram um custo

menor por aluno, e quanto mais alunos matriculados nas unidades, menor o custo aluno, quando comparado com as outras escolas.

Nas unidades do ensino fundamental, nota-se que, para o custo aluno, não há relação direta entre custo e desempenho educacional. Os resultados revelam que o IDEB acompanha a linha do NSE, a escola que possui o menor NSE (IV) deve refletir na redução dos custos por ser uma região de vulnerabilidade social. Os resultados revelam que, as escolas com as melhores médias no IDEB têm melhor nível socioeconômico próximo ou igual a VI. Importante em avaliar custo na escola, que tem um valor alto, mas não implicou em melhor nota no IDEB. Nem sempre mais recursos financeiros seria melhoraria dos resultados, é interessante avaliar outros aspectos que possam interferir como questões: socioeconômicas, estrutura física, capacitação de professores e recursos tecnológicos. E avaliar as boas práticas das unidades que levam a melhores resultados.

No ensino infantil as unidades que tem maior número de matrículas na pré-escola apresentou menor custo, do que as unidades que tem maior quantidade de matrículas na creche. No ensino infantil, precisa avaliar outros critérios como: a idade, e a inclusão de criança com necessidades especiais, situação que necessita de mais profissionais da educação. As crianças que iniciam o ensino infantil, de acordo com a literatura Agasisti e Sibiano (2013) apresentam melhor nível de aprendizagem na idade escolar.

Os achados da pesquisa demonstra que é possível aplicar os métodos de custeio, cada método de custeio fornece uma determinada informação, e permite a apuração dos custos tanto totais como unitários, de acordo com Martins e Rosa (2014). Para Alves, Martins, C. e Martins, P. (2017), decisões baseadas em custos são consequência de uma boa gestão. Para fins gerencial, conhecer os custos dos serviços prestados pelos métodos de custeios, auxilia na redução de desvios e desperdícios de recursos no setor público. Para a apuração de custos, a secretária de educação necessita de investimentos em sistemas informatizados que permitam a coleta de dados e integrem para a apuração de custos.

## 5.2 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Os resultados obtidos nesta pesquisa se limitam ao custo com pessoal da secretária RH da Educação, não constando essas informações no relatório de despesa realizadas. Outra limitação encontrada foi o período temporal do SIOPE, o estudo reflete apenas os dados do período 2019, não sendo possível realizar inferências e comparações ao longo dos anos. Contudo, a pesquisa considerou apenas despesas orçamentários, com exclusão das despesas

com depreciação/amortização, e desconsiderando os investimentos realizados, causando certa limitação na pesquisa.

Entretanto, os resultados servem como parâmetro para avaliação das decisões a serem tomadas pelos gestores públicos municipais, em apontar qual método de custeio a ser mais adequado as atividades relacionadas a gastos educacionais. O resultado não aplica em outras entidades com realidades diferentes. Os métodos de custeio, estes se aplicam às entidades públicas educacionais.

### 5.3 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Na administração pública, mesmo com a obrigatoriedade de custos, existem poucos estudos voltados ao tema, fato que torna a pesquisa um assunto cada vez mais recomendado. Recomenda-se que se apliquem os métodos de custeio nas unidades de ensino e que os resultados possam ser comparados com os dados dessa pesquisa.

Outra recomendação seria a reprodução da pesquisa com dados em períodos posteriores, com implementação do e-Social e e-Sfinge. Ato pessoal e as informações em tempo real, que iniciou em 2021, podem auxiliar o setor público a corrigir viés de informação, que os resultados da pesquisa possam ser comparados e identifique-se a evolução das informações com implementação das novas ferramentas contábeis no setor público.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMI, E. V. **O Financiamento da Educação na Prefeitura de Florianópolis –SC no contexto do FUNDEB**. Trabalho de Conclusão de Curso de Pedagogia da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis – SC, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/235423/TCC%20FINAL%20DUDA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 15/09/2022.
- AFONSO, D.L.V.; GRANATTO, F.O. Gestão Orçamentária do Tribunal Regional do Trabalho da 14ª Região; Os impactos da recessão Fiscal. **Cadernos Uninter**, 2017. Disponível em: <https://www.cadernosuninter.com/index.php/gestao-publica/article/view/568>. Acesso em 26/11/2022.
- AFONSO, M. H. F.; SOUZA, J.V.; ENSSLIN, S.R.; ENSSLIN, L. **Revista de Gestão Social e Ambiental RGSA**, São Paulo, v. 05, n. 2, p. 47-62, mai./ago. 2011.
- AFONSO, R. A. E. Modernização da Gestão uma Introdução a Contabilidade Pública de Custos. Informe-se a Secretária para Assuntos Fiscais – SF – **BNDES**, nº 18, Agosto/2000. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/16340>. Acesso em: 19/12/2022.
- AGASISTI, T.; SIBIANO, T. Standard Costs for Italian Primary Schools: A simulation through a Cost Function Approach. **Società Italiana di Economia Pubblica (XXV Conferenza La Finanza Pubblica**, Nei Sistemi Multilivello Coordinamento, Concorrenza e Disciplina Fiscale Pavia, Aule Storiche Dell' Università, 26-27, setembro 2013. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2471297](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2471297). Acesso em 26/11/2022.
- ALONSO, M. **Custos no Serviço Público**. Revista do Serviço Público (RSP), Brasília: ENAP, v. 50, n. 01, jan./mar. 1999.
- ALVES, M. C.; MARTINS, C. M. F.; MARTINS, P. L. Custos no Setor Público: Reflexões sobre a incidência na literatura nacional vinculada a periódicos acadêmicos. **IV Encontro Brasileiro de Administração Pública**, 2017. Disponível em: <https://www.ufpb.br/ebap/contents/documentos/0934-951-custos-no-setor-publico.pdf>. Acesso em 21/12/2022.
- ALVES, T.; PINTO, J.M.R. As múltiplas realidades educacionais dos municípios no contexto do Fundeb. **Revista Fineduca**, vol. 10- n. 23, ISSN: 2236-5907, 2020.
- AMARAL, N. A. L; BORGET, A; BOLFE, C; VICENTE, E.F.R Sistema de custo do governo federal e as responsabilidades dos contadores da IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** v. 19, n. 2, p 23- p.39 mai. /ago. 2014 ISSN 1984 – 3291.
- AMARAL, J.T.; SANTOS, G.C.; SANTOS, D.C. Eficiência na gestão de gastos públicos com educação fundamental no estado do Rio de Janeiro: um estudo baseado na análise envoltória de dados. **Pensar Contábil**, v.21, n.76, p. 28-38, set./dez, 2019.

ANDRADE, M.E.M.C.; SUZART, J.A.S. Contabilidade aplicada ao setor público: um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos estados brasileiros. **Administração Pública e Gestão Social**, vol. 11, nº 2, 2019.

ARAUJO, I. M. (2019). Gasto Aluno-Ano no Estado do Paraná em 2017: o contraste dos valores máximos e mínimos. **Fineduca Revista**, vol. (9), n. 13, ISSN: 2236-5907.

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. Activity Based Costing in Healthcare. A UK Case Study. **Research in Healthcare Financial Management**, vol. 10, nº 1, 61-75, 2005, isRHF, Ltd.

BAIENSE, E. W.; ROSA, F. S. O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: um estudo sobre os tribunais de Justiça Estaduais do Brasil. **XXIV Congresso Brasileiro de Custos**, 2017. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4324>. Acesso em 26/11/2022.

BARZOTTO, D.; MAUSS, C.V.; DIEHL, C. A. Custos versus qualidade: a gestão do ensino básico municipal na região do Alto Jacuí Rio-grandense. **Revista Espacios**, vol. 34 (2) Pag. 4, 2012.

BASSI, M. E. A Rede Municipal de Ensino de Florianópolis: Financiamento e Condições de Qualidade. **Atos de Pesquisa em Educação**, v. 11, nº 01, p. 114 – 137, jan./abr. 2016. ISSN: 1809 – 0354.

BRANDÃO, I. D. Modelo conceitual de sistema de custos aplicado às entidades governamentais. **XVI - Congresso Brasileiro de Custos**, de 03 a 05 de novembro de 2009, Fortaleza. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/984/984>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Fonte: Brasília – DF, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. **Lei 9394/96** - Diretrizes e Bases da Educação Básica (LDB), de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm). Acesso em 15/06/2022

BRASIL. **Lei 184/2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. Manual de informação de custos do governo Federal / **Secretaria do Tesouro Nacional**, 1º Ed. de 17 de julho, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. **Informação técnica contábil** nº 004/2015 do estado de Santa Catarina de estado da fazenda diretoria de contabilidade geral, 19 de jan./2015. Disponível em:

[https://www.sef.sc.gov.br/arquivos\\_portal/servicos/25/Informacao\\_n\\_004\\_2015\\_\\_\\_Custos\\_Educacao\\_para\\_Balanco\\_Anual.pdf](https://www.sef.sc.gov.br/arquivos_portal/servicos/25/Informacao_n_004_2015___Custos_Educacao_para_Balanco_Anual.pdf). Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. Instituto nacional de estudos e pesquisas educacionais Anísio Teixeira (**INEP**), Sinopse estatística da educação básica dos anos de 2019/ 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/sinopses-estatisticas/educacao-basica>. Acesso em 15/09/22.

BRASIL. **Portal de Transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis- SC**. Disponível em: <https://www.pmf.sc.gov.br/transparencia/index.php>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. **Academia QEdU** Dados educacionais, 2012. Disponível em: <https://novo.qedu.org.br/>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. **Plano Municipal de Educação Florianópolis**, 1º ed. Abr./2016. Disponível em: [http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/26\\_10\\_2018\\_12.15.31.3e1bcbd82c8eb1f6ff80d75e1fb8cd64.pdf](http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/26_10_2018_12.15.31.3e1bcbd82c8eb1f6ff80d75e1fb8cd64.pdf) Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. Relatórios de Indicadores Municipais do SIOPE, disponíveis no portal do MEC/FNDE. (**SIOPE**). Disponível em: <https://www.fnde.gov.br/siope/relatoriosMunicipais.jsp>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. **Resolução CFC 1.111/2007**. Aprova o Apêndice 11 da Resolução do CFC 750/93, sobre Princípios Fundamentais da Contabilidade. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1111\\_2007.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1111_2007.htm). Acesso em 15/09/2022.

BRASIL. **Lei 14.113/2020**. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), de 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.113-de-25-de-dezembro-de-2020-296390151>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL, **Norma Brasileira de Custos, Custos no Setor Público**, 2021. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em 15/09/2022.

BRASIL, UNESCO - Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura. **Educação de qualidade para todos: um assunto de direitos humanos**. 1. ed. Brasília (2007). UNESCO; OREALC

BECKER, J.; BERGENER, P.; RACKERS, M. Process - based governance in public administration using activity - based costing. **Springer - Verlag Berlin Heidelberg**, LNCS 5693, pp. 176-187, 2009. Disponível em [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-03516-6\\_15](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-03516-6_15). Acesso em 26/11/2022.

BELFIELD, C.R.; SCHWEINHART, L.; NORES, M.; BARNETT, S. The high/Scope Perry Preschool Program Cost – Benefit Analysis Using Data from the Age – 40, **The Journal of Human Resources**, 2006.

- BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob ótica internacional. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro - RJ, 47 (2): 469-491, mar./abr./2013.
- BOCHI JUNIOR, I. P.; KLIEMANN NETO, F. J. Custos de escolas de educação infantil em Porto Alegre pelo método ABC: um estudo de caso. **Revisa Fineduca**, vol.10 – 2020, n.35, Porto Alegre, RS.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing Management accounting change: an institucional framework. **Management Accounting Reserch**, vol. 11, pp. 3-25, 2000. DOI: 10.1006/mare. 1999.0119. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4327>. Acesso em 15/09/2022.
- CARDOSO, J. A. Uma Análise do Custo-Aluno em Escolas de uma Rede Ensino Municipal. **Revista Fineduca**, vol. 8, nº 07, 2018.
- COELHO, E. M. Gestão do conhecimento como sistema de gestão para o setor público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 55, n. 1, p. 89-115, 2004.
- COLUSSI, G. P.; SOUZA, A. R. Desafios para implantar sistema de custos no tribunal regional do trabalho no Rio Grande do Sul. **Revista Gestão e Desenvolvimento** , v. 15, n. 01, p. 29-56, e-ISSN: 2446-6875 p- ISSN: 1807-5436, jan./jun. 2018 Novo Hamburgo - RS.
- COSTA, B. S.; RAUPP, F. M.; DIAS , J. S. Sistema de Custos no Setor Público: Um Estudo nos Estados Brasileiros face a realidade de Implantação. **XXIV Congresso Brasileiro de Custos Florianopolis SC**, 15 a 17 de novembro de 2017. Disponível em: <file:///C:/Users/Dell/Downloads/4327-4437-1-PB.pdf>
- CRUZ, F. D.; PLATT NETO, O. A. Contabilidade de custos para entidades estatais metodologia e casos simulados. Belo Horizonte -MG: **Editora Fórum**, 2007.
- CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A NBC T. 16.11 versus NBC TSP 34: As Principais Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Custos no Setor Público. **12º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 5º UFSC Internacional Accounting Congress**, 19 e 20 de setembro de 2022. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/363801069\\_NBC\\_T\\_1611\\_versus\\_NBC\\_TSP\\_34\\_As\\_Principais\\_Mudancas\\_nas\\_Normas\\_Brasileiras\\_de\\_Contabilidade\\_sobre\\_Custos\\_no\\_Setor\\_Publico](https://www.researchgate.net/publication/363801069_NBC_T_1611_versus_NBC_TSP_34_As_Principais_Mudancas_nas_Normas_Brasileiras_de_Contabilidade_sobre_Custos_no_Setor_Publico). Acesso em 11/12/2022.
- DINIZ, M. C.; OLIVEIRA, M. F.S. Mudança Organizacional: Análise da implantação das alterações no plano de contas aplicado no setor de contabilidade da prefeitura de Caicó (RN). **Repositório Digital**, Instituto Federal Paraíba, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ifpb.edu.br/handle/177683/850>. Acesso em 15/09/2022.
- ENCINAS, R.; DUENHAS, R. A. O FUNDEB e a Desigualdade Educacional nos municípios do Estado do Paraná. **Educ. Soc. Campinas**, v. 41 e220150, 2020.

ESPOSITO, V.; NITO, E.; IACONO, M. P.; SILVESTRE, L. Dealing with knowledge in the Italian public universities. O role of performance management systems. Universities Italy, **Journal of Intellectual Capital, Emerald**, vol. 14, nº 3, p.p. 431- 450, 2013.

FERRAZ, J. P. **Panorama do Gasto- Aluno nas Redes Estaduais e Municipais Brasileiras**. Dissertação Mestrado em Educação, Universidade Federal do Paraná, Curitiba – PR, 2013. Disponível em: [http://www.ppge.ufpr.br/teses/M13\\_Jokasta%20Pires%20Vieira%20Ferraz.pdf](http://www.ppge.ufpr.br/teses/M13_Jokasta%20Pires%20Vieira%20Ferraz.pdf), Acesso em 15/09/2022.

FERREIRA, J. B; PETRI, S. M. Métodos de Custeio na Administração Pública: estudo de caso na polícia militar de Santa Catarina (PMSC), **Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão** v. 7, n. 10, p. 16-30, jun. 2018.

FERREIRA, T. S.; CAPUCHO, P.H.P. VIEIRA, S.F.A.; SUGUIHIRO, V.L.T. Relação entre custos e desempenho dos alunos do ensino fundamental em uma cidade no norte do Paraná. **XXVII Congresso Brasileiro Custos**, de 09 a 11 de novembro de 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4760/4781>. Acesso em 1/09/2022.

FERREIRA, T. S.; FERRI, C.M.; VISENTIN, I.C.; CAPUCHO, P.H.P. Custos na administração pública: análise dos custos educacionais em Luziânia/GO. **Revista Contabilidade e Controladoria**, vol. 11 nº 2, p. 108-126, mai./ago.2019.

FREITAS, M. M.M.; FREITAS, W. F.; GOMES, P. H. P. Sistema de Informação de Custos no Setor Público. **XXI Congresso Brasileiro de Custos**, Natal, de 17 a 19 de novembro de 2014. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3791/3792>. Acesso em 15/09/2021.

GALVÃO, F. V. (2021). A Pesquisa sobre Custo-Aluno no Brasil: Caminhos percorridos e possibilidades. **Revista de Financiamento da Educação**, vol. (11), n. 3. ISSN: 2236-5907.

GARCIA-UNANUE, J.; FELIPE, J.L.; GALLARDO, L. Using Action Research to Achieve the Implementation of Cost Accounting: The Case of the Public Sports Organizations at Local Level. **Systemic Practice & Action Research**, vol. 28 Issue 2, 2015, April, pp.111-123.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**, 15ª ed. Ampliada, revista e atualizada, editora Atlas, SA. São Paulo - SP, 2010.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 2008.

HEERDT, M. L.; LEONEL, V. Metodologia Científica e da Pesquisa, 6ª edição, revista e atualizada. **Livro didático. Palhoça-** SC, Unisul, 2007.

HUIZEN, T.V.; DUMHS, L.; PLANTENGA, J. The cost and benefits of investing in universal preschool: evidence from a Spanish reform, **Child Development**, vol. 90, number 3, pages e.386 e.406, may./june, 2019.

JACOB, A. M. Plano de Contas Aplicando ao Setor Público: Desafios e Benefícios. Especialização Direito Tributário e Finanças Públicas – **Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**, Brasília, 2015.

JORGE, S. M.; CARVALHO, J.B.C.; FERNANDES, M.J. Governmental Accounting in Portugal: Why accrual basis in a problem: **J. of. Public Budgeting Accounting & Financial Management** 19 (4) 411 - 446, Winter, 2007.

JUNIOR, I. C.; PUTRICK, S. C.; SEPULVDA, L.; DENDASCK, C. V. As Normas Internacionais de Contabilidade: Em Busca por Harmonização nos Fluxos Econômicos Globais. **Revista Científica Multidisciplinar, Núcleo do Conhecimento**, Ano 03, Ed. 02, vol. 04, p.p 124-143, fevereiro de 2018. ISSN: 2448-0959.

JUNIOR, G. G.; LIMA, D. V.; PISCITELLI, R. B., 50 Anos da Lei 4.320/1964 desafios e perspectivas para a contabilidade pública brasileira. **Artigos & Ensaios**, janeiro/abril, 2014.

LAGE, W. M.; NEGRA, C. A. S.; NEGRA, E. M. S.; FILHO, N. S. R.; PIRES, M. A. A. Integrando Custos à Contabilidade Pública. **XI Congresso Brasileiro de Custos**, Porto Seguro, BA, 27 a 30 de outubro de 2004. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/2406/2406>. Acesso em 15/09/2022.

LOURENÇO, R. L.; ANGOTTI, M.; NASCIMENTO, J.C.H.B.; SAUERBRONN, F.F. Eficiência do gasto público com ensino fundamental: uma análise dos 250 maiores municípios brasileiros. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n.1, jan./abr. ISSN 0103-734x, 2017.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. Tese (Doutor em Controladoria em Contabilidade) Universidade de São Paulo - SP Faculdade e Departamento de Contabilidade e Atuária, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Administração Pública**, 44 (4): 791 - 820 - ISSN 0034 - 7612, jul./ago./2010

MAGALHÃES, E. A.; SILVEIRA, S. F. R.; ABRANTES, L. A.; FERREIRA, M. A. M; WAKIM, V. R, Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da universidade federal de Viçosa, **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, 44 (3): 637-66, maio. /jun. 2010.

MATIAS PEREIRA, J. A Governança Corporativa Aplicada no Setor Público Brasileiro, **PGS- Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 2, n. 1, pp. 109-134, jan./mar. 2010.

MARTINS, J. A.; ROSA, F. S. Gestão de custos na administração Pública: Um estudo de Caso do Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. **XXI Congresso Brasileiro de Custos**, em 17 a 19 nov./2014. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3787/3788>. Acesso em 15/09/2022.

MARTINEZ, A. L; FILHO, E. M. Requisitos funcionais de um sistema de custos de informações para gestão de custos no setor público. **Contabilidade e Controle - Faces Journal Belo Horizonte**, vol. 10, n. 2, p. 79 - 99, ISSN 1984 - 6975, 2011

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

MARTINS, J.A.S. **Gestão de custos na administração pública: Um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do estado do maranhão**. Dissertação de Pós Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Regional de Blumenau (FURB), 2013. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3787>. Acesso em 15/09/2022.

MAUSS, C.V.; DIEHL, C.V; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países, vol. 6, n. 3, ISSN 2316-5812 **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, jan.-jun./2015.

MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. Custo x Qualidade: Análise da gestão do ensino básico municipal na região do alto Jacuí Rio-grandense. XIX **Congresso Brasileiro de Custos** – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Carlos-Diehl/publication/312701197>. Acesso em 15/09/2022.

MAUSS, C.V; SOUZA, C. V. **Gestão de custos aplicado ao setor público** - Inclui 12 casos aplicação práticas e mensuração de custos e resultados em entidades públicas. 2º. ed. Editora Juruá- Ebooks, 2020.

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: Ed. Atlas, 2008.

MENDONÇA, J. B.; SCHMIDT, K.C. O Gasto Aluno Ano e o Fundeb: Uma análise do financiamento da educação básica nos municípios de Araquari, Florianópolis e Joinville - SC. **Fineduca - Revista Financiamento da Educação**, v. (11), n. 11, 2021.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Rev. Serviço Público Brasília**, 69 (3) 63-82, jul/set. 2018.

MOHR, Z.T. Performance measurement and cost accounting: Are they complementary or competing systems of control? **Public Administration Review**, 76 (4), 616 – 625, doi: 10.1111/ puar.12503, 2015.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **AB Custos, Associação Brasileira de Custos**, v. 12, nº 1, p. 106-136, jan./abr. 2017 São Leopoldo, ISSN 1980 - 4814.

NEGREIROS, L. F.; PEREIRA, R. S.; VIEIRA, S. F. A.; BORINELLI, B.; PEREIRA, R. R. G. Relação entre custos e desempenho dos alunos do ensino fundamental: um estudo de caso em Ibiporã- PR. **Congresso Brasileiro de Custos**, Uberlândia – MG, 18 a 20 de novembro de 2013. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/96/96>. Acesso em 11/12/2022.

NORMAN, R. Letting and making managers manage the effect of control systems on management action in New Zealand `s central government. **International Public Management Journal**, 4 (2001), 65-69.

OLIVEIRA JÚNIOR, R. **Gestão de custos em organizações de saneamento básico: o caso da Autarquia Municipal de Mogi Mirim**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), São Paulo, 2006.

OSEIFUAH, E. k. Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges . **Business Perspectives**, vol. 12, issue 4, South Africa, 2014.

PARO, V. H. Estudo Comparativo de Custo Aluno nos diversos Graus e Modalidades de Ensino. **Assessoria Técnica de Planejamento e Controle Educacional**. Governo do Estado de São Paulo, Secretaria de Estado da Educação, São Paulo - SP, 1981.

PETRASSI, A. C. M. A.; PAMPLONA, E.O.; LEITE, M.S.A.; BORNIA, A. C. Discussão teórica sobre o estado da arte do tema gestão de custos em universidades. **XVII Congresso Internacional de Custos, Sevilla**, 2021. Disponível em: <https://intercostos.org/wp-content/uploads/2021/09/TRABAJO-23.pdf>. Acesso em 15/09/2022.

PEREIRA, A. L; ROMÃO, A. L. A Implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.12, n.27 p. 165-186, ISSN 2175-8069, 2015.

PEREIRA, R. S.; VIEIRA, S. F. A. Custo, Nível Socioeconômico, estrutura e desempenho escolares: uma análise das escolas municipais de São José dos Pinhais – PR. **Contabilometria, Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, v. 5, n. 1, p. 75-91, jan-jun/2018.

PICOLLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, 66 (3) 425 – 448, jul./set, 2015.

PIGATTO, J. A.; HOLANDA, V. B.; CARVALHO, F. A.; MOREIRA, C. R. A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamental. **Revista de Administração Pública**, 44 (4): 821-37 ISSN 0034-7612, 2010.

PRITCHETT, L.; AIYAR, Y. Value subtraction in public sector production accounting versus economic cost of primary schooling in India, **Center for Global Development**. Harvard University, Harvard Kennedy School, 2014. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2623073](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2623073). Acesso em 20/12/2022.

OLIVEIRA, M. F. **Metodologia Científica: Um Manual para Realização de Pesquisas em Administração**. Universidade Federal de Goiás, Campus Catalão, 2011. Disponível em: [https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/567/o/Manual\\_de\\_metodologia\\_cientifica\\_-\\_Prof\\_Maxwell.pdf](https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/567/o/Manual_de_metodologia_cientifica_-_Prof_Maxwell.pdf) Acesso em 15/09/2022.

OSPINA, A. C.S. New development: Budgetaty accounting in Colombia – arguments for a much, needed reform. **Public Money & Management**, vol. 40, nº 7, p. 523-526, 2020.

RAUPP, F. M. Gestão de Custos no Legislativo Municipal como Instrumento de Prestação de Constas: Um comparativo entre o custeio absorção e o baseado em atividades. **Caderno Gestão Pública e Cidadania**, v. 16, n. 59, jul./dez. São Paulo, 2011.

REINERT, J.N.; REINERT, C. Método ABCd. Universidade para Apuração de Custos de Ensino em Instituições Federais de Ensino Superior. **IX Congresso Internacional de Custos**, de 28 a 30 de novembro de 2005, Florianópolis-SC. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/1950>. Acesso em 26/11/2022.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **RAP – Rio de Janeiro**, 44 (4) 959 -92, jul/ago., 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas**, 3ª edição revista e ampliada, editora Atlas S.A 2012.

ROCHA, L. G. C. **Avaliação de Desempenho em Centros de Responsabilidade como Instrumento de Controle Gerencial: O Caso do Banco do Brasil S/A**. 1987. 157 f. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Instituto Superior de Estudos Contábeis, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1987. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9556/000050545.pdf>. Acesso em 15/09/2022.

SANCHEZ, A.F.C; MAES, L.L. Uma análise das principais mudanças nas demonstrações aplicadas ao setor público. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, **Revista Liceu**, v. 3, n. 3, janeiro/junho/2013.

SANTOS, E. F. **Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11**. Dissertação em Pós Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória – ES, 2014.

SILVA, B.A.; OLIVEIRA, G. S.; BRITO, A. P. G. Análise de Conteúdo: uma perspectiva metodológica qualitativa no âmbito da pesquisa em educação. **Cadernos Fucamp**, v.20, n.44, p.52-66, 2021.

SILVA, G.S.; MEDEIROS, A.L. Análise das despesas orçamentárias do estado do Piauí de 2013 e 2016, os gastos com despesa corrente e de capital. **Revista Cereus**, v. 10/ n.1, ISSN 2175 – 7275, 2018.

SILVA, M. A.; BRAGA, P.T.S.; SILVA, E.M.P.; Contabilidade de Custos e Resultado Econômico: Uma abordagem da geração de valor para a sociedade à Luz dos Indicadores de Gestão do IFRN, novembro, 2015, ano 01, vol. 1, **Revista Empírica**. BR.

SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**, São Paulo, Editora Atlas, 2005.

SOARES, S. R. B.; LIMA, H. M. O.; MORAIS, K. M. S.; MELO, M. M. Os desafios da gestão de custos no setor público um estudo em uma instituição de ensino da educação básica. **XX Congresso Brasileiro de Custos**, Uberlândia, MG, 2013.

SOARES, C. S.; ROSA, F. S. Gasto Públicos em Educação e Desempenho Escolar Análise Qualitativa dos Resultados do IDEB, em Santa Catarina, RS, v. 13, **REEN. Revista Eletrônica de Estratégia de Negócios**, Edição Especial 1, 2020.

SOUZA, M.C.M.; BEZERRA FILHO, J. E. O efeito do Gasto Público na Qualidade da Educação Fundamental nas Capitais Brasileiras: Um estudo baseado no Indicador de Qualidade Educacional Responsável (IQR 2006/2013). **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade** v.8 n.2, p. 119-136, maio/ago., 2018. ISSN 2238-5320 UNEB, Salvador- BA.

SOUZA, M. F.; SILVA, L. S. Contabilidade de Custos: um estudo na administração pública. Cost Accounting: A study in Public Administration, **Revista São Luiz Orione**, v.1, n. 14, ISSN: 2446 – 5062, 2019.

TRENTO, F.; BORGERT, A. ENGELAGE, E. Comportamento dos Custos em Universidades Federais Brasileiras e sua relação com Variáveis de Educação, **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809 - 3337, Blumenau, v. 17, n. 3, p. xxx.xxx. jul./set., 2021.

TUCCILLO, D.; AGLIATA, F. The ABC as tool for decision making in public administrations. **Open Journal of Accounting**. doi:10.4236, Abr./2018.

UANAME, J. G; FELIPE, J.L.; GALLARDO, L. Using Action Research to Achieve the Implementation of Cost Accounting: The Case of the Public Sports Organizations at Local Level. **Springer Science + Business Media New York** (System Pract Action Res. (2015).

VAZAKIDIES, A.; KARAGIANNIS, I.; Anthi, T. activity based costing in the public sector. **Journal of Social Sciences**, ISSN : 1549 - 3652, 2010.

VERBEETEN, F. H. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management, Bradford**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 23 aug. 2011.

VERHINE, R.E.; MAGALHÃES, A.L. Quanto custa a educação básica de qualidade? **RBPAE**, v.22, n.2, p.229-252, jul./dez. 2006.

VIEGAS, R. D.; VIEIRA, S. F. A.; NEGREIROS, L. F.; FERREIRA, T. S. A relação entre custos, nível socioeconômico e estrutura escolar no desempenho educacional: uma análise das escolas municipais de Cambé –PR. **Congresso Brasileiro de Custos**, de 17 a 19 novembro de 2021. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4886/4900>. Acesso em 11/12/2022.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custo no serviço público. **Congresso USP de Controladoria, 2004**. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Daniel-Ribeiro13/publication/237672394\\_Custos\\_no\\_servico\\_publico/links/576b105808aefcf135bd52a7/Custos-no-servico-publico.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Daniel-Ribeiro13/publication/237672394_Custos_no_servico_publico/links/576b105808aefcf135bd52a7/Custos-no-servico-publico.pdf). Acesso em 15/09/2022.

ZAMIN, L. M; MAUSS, C.V; BLEIL, C; GIACOMIN, J. A Modelagem do processo de custos: Uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da apuração de custos no setor público. **XXIII Congresso Brasileiro de Custo**, Porto de Galinhas PE, em 16 a 18 de nov/2016. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4128>. Acesso em 23/03/2021,



## APÊNDICES

### APÊNDICE A: Despesas realizadas do período de 2019 e 2020

<b>SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO</b>	<b>489.659.343,63</b>	<b>530.821.817,43</b>
<b>EDUCAÇÃO DE ENSINO INFANTIL</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
<b>ALIMENTAÇÃO ESCOLAR ED. INFANTIL</b>	<b>3.600.680,31</b>	<b>4.532.371,76</b>
<b>CONSTRUÇÃO AMPLIAÇÃO REFORMA EM GERAL ENSINO INFANTIL</b>	<b>15.197.981,12</b>	<b>19.081.700,71</b>
Outros Serviços de Terceiros (Pessoa Jurídica)	1.555.339,24	1.140.162,00
Obras e Instalações	13.642.641,88	17.941.538,71
<b>VALE TRANSPORTE - EDUCAÇÃO INFANTIL</b>	<b>932.291,80</b>	<b>5.121.167,76</b>
<b>MANUTENÇÃO PREDIAL DAS UES - EDUCAÇÃO INFANTIL</b>	<b>8.113.327,31</b>	<b>8.343.354,30</b>
Manutenção e conservação de bens imóveis	4.853.255,31	6.095.083,16
Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica	3.260.072,00	2.248.271,14
<b>PROGRAMA DE APOIO ADMINISTRATIVO DA ED. INFANTIL CRECHE</b>	<b>1.165.766,61</b>	<b>1.262.001,05</b>
Material de Consumo	989.567,81	1.083.915,05
Despesas de Energia elétrica		1.129.158,65
Equipamentos e Material Permanente	176.198,80	178.086,00
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL EI SUBST/FUNDEB CRECHE</b>	<b>6.690.071,27</b>	<b>6.108.885,34</b>
Contratação por Tempo Determinado /Prof. Subst.	6.501.456,27	6.027.496,61
Auxílio Alimentação/ outros serv. temporários	188.615,00	81.388,73
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA EI EFETIVO CRECHE</b>	<b>2.089.108,28</b>	<b>13.793.750,53</b>
Outros Benefícios Assistenciais	22.572,20	
Vencimentos e salários		9.508.446,52
Abono de permanência		15.368,95
Férias indenizadas		79.719,04
Despesas de Exercícios Anteriores		589.771,96
Auxílio Alimentação	2.066.231,38	3.600.444,06
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL ED. INFANTIL SUB CRECHE</b>	<b>17.140.552,69</b>	<b>16.105.300,48</b>
Contratação por Tempo Determinado /Prof. Subst.	14.460.315,88	14.291.423,05
Despesas de Exercícios Anteriores	1.203.212,14	
Outros Benefícios Assistenciais/ salário família / auxilio alimentação	1.475.513,13	1.083.915,05
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL</b>	<b>67.477.213,12</b>	<b>23.255.010,65</b>
Vencimentos e salários	62.569.056,98	22.905.010,65
Abono de permanência	30.663,89	
Férias indenizadas	152.091,53	
13º salário	4.725.400,72	
Auxílio Alimentação		350.000,00
<b>PROGRAMA DE APOIO ADMINISTRATIVO DA ED. INFANTIL</b>	<b>38.582.477,64</b>	<b>52.430.592,75</b>
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização	11.043.578,47	11.171.215,23

Locação de Mão-de-Obra	17.049.636,34	27.086.026,69
Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica	5.001.106,50	419,871,21
Equipamentos e Material Permanente	4.737.020,86	3.750.810,95
Material de Consumo	750.140,04	9.993.974,29
Passagens e Despesas com Locomoção	995,43	8.694,38
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL EI EFETIVO FUNDEB PRÉ</b>	<b>39.747.838,16</b>	<b>79.234.499,92</b>
Vencimentos e salários	38.773.496,77	64.135.056,68
Férias indenizadas	893.498,39	13.963.109,12
Auxílio alimentação		1.133.955,96
<b>ENCARGOS SOCIAIS NA ED. INFANTIL</b>	<b>24.378.574,05</b>	<b>25.096.809,21</b>
Contribuições previdenciárias – INSS	907.000,00	9.950.671,93
Outras obrigações patronais	6.947.239,48	126.549,64
Obrigações Patronais / regime próprio	16.335.246,74	15.019.587,64
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL ED. INF. EFETIVO PRÉ ESCOLA</b>	<b>34.784.297,56</b>	<b>23.270.573,99</b>
Vencimentos e salários	25.197.185,84	17.657.951,01
Abono de permanência	155.980,90	191.146,77
Férias indenizadas	2.454.578,38	975.312,58
Auxílio Alimentação/ auxílio creche	6.976.552,44	4.445.437,63
<b>TRANSFERÊNCIA POR CONV. A ENTIDADES FILANTRÓPICAS ED. INF.</b>	<b>10.709.299,60</b>	<b>13.109.084,40</b>
Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	10.709.299,60	13.109.084,40
<b>PROJETO DE EXPANSÃO E APERF. DA REDE DE ENDINO INFANTIL BID</b>	<b>2.546.850,17</b>	<b>9.446.096,94</b>
Serviços de Consultoria/ técnica e jurídica	598.401,12	2.001.581,49
Outros Serviços de Terceiros (Pessoa Jurídica)	996.664,44	
Material de Consumo		1.874.522,45
Equipamentos e Material Permanente		5.569.993,00
Obras e Instalações	951.784,61	
<b>QUALIFICAÇÃO ESTRUTURA FISICA DOS PROJ. PEDAGÓGICOS</b>	<b>38.581.482,21</b>	<b>4.356,32</b>

<b>EDUCAÇÃO DE ENSINO FUNDAMENTAL</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
<b>ALIMENTAÇÃO ESCOLAR ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>2.700.067,07</b>	<b>5.374.429,95</b>
<b>CONSTRUÇÃO AMPLIAÇÃO REFORMA EM GERAL ENSINO FUNDAMENTAL</b>	<b>28.777.037,09</b>	<b>25.079.725,34</b>
Outros Serviços de Terceiros (Pessoa Jurídica)	1.855.683,55	3.193.324,01
Obras e Instalações	26.921.353,54	21.886.401,33
<b>VALE TRANSPORTE - ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>488.974,56</b>	<b>2.556.480,24</b>
<b>MANUTENÇÃO PREDIAL DAS UES - ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>6.499.177,90</b>	<b>6.896.615,72</b>
Manutenção e conservação de bens imóveis	2.829.871,99	4.283.476,25
Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica	3.669.305,91	2.613.139,47
<b>GESTÃO OCUPACIONAL DOS PROFISSIONAS DA EDUCAÇÃO</b>	<b>111.227,50</b>	
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL SUBST. ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>22.135.732,71</b>	<b>22.179.651,06</b>

Professores substitutos	19.846.575,90	19.495.360,62
Outros Benefícios Assistenciais	20.339,71	372.871,00
Auxílio Alimentação	2.206.597,44	2.311.419,44
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL EFETIVO ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>48.440.488,68</b>	<b>42.362.316,60</b>
Vencimentos e salários	41.906.693,82	36.621.580,54
Abono de permanência	65.872,35	77.400,36
Adiantamento pecuniário	5.605,30	
13º salário		177.915,39
Férias indenizadas	1.240.366,76	143.712,31
Outras Despesas Variáveis (Pessoal Civil)	610.469,41	1.517.698,13
Despesas de Exercícios Anteriores		96.867,64
Auxílio Alimentação	4.255.450,41	3.726.813,79
<b>INCLUSÃO DIGITAL NA RME</b>	<b>2.034.004,96</b>	<b>1.681.927,29</b>
Locação de Equipamentos e Softwares	2473,71	2473,71
Comunicação de Dados	1.247.827,31	1.247.827,31
Serviços de Telefonia Fixa d Móvel (Quando Integrarem Pacote de Dados)	237.873,93	237.873,93
Outros Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação	193.752,34	193.752,34
<b>ESCOLA DO MAR</b>	<b>5.629,10</b>	<b>108.750,00</b>
<b>PROGRAMA DE APOIO ADMINISTRATIVO DO ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>18.883.048,49</b>	<b>30.660.378,53</b>
Material de Consumo	16.128.898,05	5.032.540,80
Equipamentos e Material Permanente	2.754.150,44	2.092.185,30
Diárias Civil		8.263,25
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização		7.023.028,60
Outros Serviços de Terceiros (Pessoa Física)		12.900,00
Locação de Mão-de-Obra		13.056.644,24
Outros Serviços de Terceiros (Pessoa Jurídica)		3.228.018,16
Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) – Pessoa		95696,06
Despesas de Exercícios Anteriores		49.625,36
Indenizações e Restituições		47.168,09
Despesa de Energia	152.336,38	1.542.418,96
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SALARIAL EFETIVO - FUNDEB ENS.</b>	<b>50.544.141,39</b>	<b>47.140.070,48</b>
Vencimentos e salários	46.292.529,97	40.288.849,01
Abono de permanência	893.498,39	9.285,70
13º salário	3.358.113,03	6.296.415,87
Auxílio Alimentação		545.519,90
<b>MANUTENÇÃO E MELHORIA SUBS. FUNDEB ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>5.558.234,85</b>	<b>8.357.741,43</b>
Vencimentos e salários	1.961.754,06	3.775.696,94
Férias indenizadas	3.050.037,21	3.499.237,65
13º salário	546.443,58	824.069,17
Auxílio Alimentação		258.737,67
<b>TRANSPORTE ESCOLAR ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>54.310,64</b>	<b>548.658,72</b>

<b>ENCARGOS SOCIAIS NO ENS. FUNDAMENTAL</b>	<b>17.396.309,82</b>	<b>15.776.405,57</b>
Obrigações Patronais/ Contribuições INSS	3.280.316,89	2.111.346,70
Fiscal e da Seg. Social	28.149,25	13.641.331,61
Obrigações Tributárias e Contributivas		23.127,26
Despesas de Exercícios Anteriores	78.282,70	
Obrigações Patronais/ Regime Próprio	14.009.560,98	
Despesas de Exercícios Anteriores	13.305,21	
<b>TRANSF. POR CONVÊNIO A ENTIDADES FILANTROPICAS</b>	<b>6.911.047,48</b>	<b>7.307.493,93</b>
<b>PROJETO DE EXPANSÃO E APERF. DA REDE DE ENSINO FUNDAMENTAL</b>	<b>1.298.141,88</b>	<b>9.460.530,83</b>
Assessoria e consultoria técnica ou jurídica	214.125,83	1.370.360,51
Outros Serviços de Terceiros (Pessoa Jurídica)	851.558,29	2.110.176,92
Equipamentos e Material Permanente	232.457,76	5.979.993,40
<b>GESTÃO OCUPACIONAL DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO</b>	<b>111.227,50</b>	
Material de Consumo	111.227,50	
<b>OUTRS OBRIGAÇÕES PATRONAIS</b>		<b>2.111.346,70</b>
<b>APOIO ADMINISTRATIVO AO CONSELHO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO</b>	<b>4190,00</b>	<b>9.912,72</b>

## JOVEM ADULTO

ALIMENTAÇÃO ESCOLAR NA EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	261.216,70	494.394,36
SUPERINTENDENCIA DO BAIRRO EDUCADOR		93.085,00

<b>PROGRAMA DE APOIO ADM AO GAB. SECRETARIO</b>	<b>1.462.249,06</b>	<b>1.339.852,79</b>
Diárias no país – civil		23.329,65
Material de Consumo	8.987,52	43.714,00
Combustíveis e lubrificantes automotivos	3.394,68	28.249,00
Gêneros de alimentação	5.592,84	519,00
Material de limpeza e produção de higienização		14.946,00
Passagens e Despesas com Locomoção		44.788,78
Armazenagem		404.880,00
Assinatura de periódicos e anuidades	6.868,00	
Locação de veículos para locomoção		20.332,00
Outros serviços de terceiros pessoa jurídica – pagamento antecipado	240.000,00	
Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica	1.206.393,54	755.834,62
Equipamentos e Material Permanente		46.973,74
Alimentação e Nutrição	5.899.067,83	8.333.904,17

Fonte: Dados da Pesquisa (2022) Portal de Transparência da PMF (ANEXO, 11).