

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho

Mariana Marcatto do Carmo

ANÁLISE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
Proposta de metodologia de custeio para a Secretaria de Estado de Educação
de Minas Gerais

Belo Horizonte
2022

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho

Mariana Marcatto do Carmo

ANÁLISE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
Proposta de metodologia de custeio para a Secretaria de Estado de Educação
de Minas Gerais

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Financeira e Orçamentária no Setor Público da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para a obtenção de título de especialista.

Orientador: Daniele Oliveira Xavier

Belo Horizonte
2022

Carmo, Mariana Marcatto do.
C287a Análise de custos no setor público [manuscrito] : proposta de metodologia de custeio para a Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais / Mariana Marcatto do Carmo. – 2022.
[11], 76 f. : il.

Monografia de conclusão de Curso (Especialização em Gestão Financeira e Orçamentária no Setor Público) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2022.

Orientadora: Daniele Oliveira Xavier

Bibliografia: f. 81-87

1. Política educacional – Minas Gerais. 2. Secretaria de Estado de Educação (SES) – Minas Gerais. 3. Despesa pública – Minas Gerais. 4. Contabilidade de custo – Setor público – Minas Gerais. I. Xavier, Daniele Oliveira. II. Título.

CDU 336.1/.5:37 (815.1)

Mariana Marcatto do Carmo

Título: ANÁLISE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Proposta de metodologia de custeio para a Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Financeira e Orçamentária no Setor Público da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para a obtenção de título de especialista.

Área de concentração: Custos no Setor Público

Belo Horizonte, 2022.

RESUMO

O presente trabalho se propõe analisar os principais métodos de custeio utilizados na iniciativa privada e indicar aquele que mais se adequa à realidade da Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais (SEE-MG), tendo como parâmetro a melhoria do processo de tomada de decisão, do controle e da transparência dos gastos públicos na política educacional, e a conformidade às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal. Foi observada a legislação vigente acerca de contabilidade de custos no setor público brasileiro, buscando identificar os desafios e propor ajustes que auxiliassem a SEE-MG em uma possível implementação de um sistema de custos. A partir de uma pesquisa quantitativa com dados do SIAFI foi analisada a execução orçamentária da SEE-MG e foi proposto um modelo que se adequasse à complexidade da política educacional no estado. Por fim foi identificada a necessidade de se instituir um sistema para acompanhamento da execução dos repasses realizados aos Caixas Escolares.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos; Setor Público; Minas Gerais; Secretaria de Estado de Educação.

ABSTRACT

This academic work aims to analyze the main costing methods used in the private sector and to indicate the one that best suits the reality of the Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais (SEE-MG), having as a parameter the improvement of the decision-making process, control, and transparency of public spending on educational policy, and compliance with the requirements of the Lei de Responsabilidade Fiscal. The current legislation on cost accounting in the Brazilian public sector was observed, seeking to identify the challenges and propose adjustments that would help SEE-MG in a possible implementation of a cost system. From a quantitative research with data from SIAFI, the budget execution of SEE-MG was analyzed and a model was proposed that would suit the complexity of the educational policy in the state. Finally, the need to establish a system to monitor the execution of transfers made to the School Funds was identified.

Keywords: Cost Accounting; Public Sector; Minas Gerais; Secretaria de Estado de Educação.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - RELACIONAMENTO ENTRE GASTO, INVESTIMENTO, CUSTO E DESPESA	17
FIGURA 2 - NOTAS NO IDEB PARA OS ANOS INICIAIS, ANOS FINAIS E ENSINO MÉDIO EM ESCOLAS PÚBLICAS DA REDE ESTADUAL - MINAS GERAIS - 2019	46
FIGURA 3 - DISTRIBUIÇÃO DAS SUPERINTENDÊNCIAS REGIONAIS DE ENSINO NO TERRITÓRIO DO ESTADO DE MINAS GERAIS - 2020	55
FIGURA 4 - ESTRUTURA DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA SEE-MG	58
FIGURA 5 - RELACIONAMENTO: POLÍTICAS PÚBLICAS, RECURSOS, ATIVIDADES E OBJETOS DE CUSTO	73
FIGURA 6 - CENTROS DE CUSTOS ALINHADOS À ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA SEE	74

LISTA DE TABELAS

GRÁFICO 1 - METAS E NOTAS DAS ESCOLAS PÚBLICAS DA REDE ESTADUAL DE ENSINO NO IDEB - ANOS INICIAIS, ANOS FINAIS E ENSINO MÉDIO - MINAS GERAIS - 2007 A 2019	44
GRÁFICO 2 - DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL DAS MATRÍCULAS DA EDUCAÇÃO BÁSICA POR DEPENDÊNCIA ADMINISTRATIVA SEGUNDO ETAPA/MODALIDADE DE ENSINO- MINAS GERAIS, 2019 (%)	47
GRÁFICO 3 - MATRÍCULAS POR NÍVEL DE ENSINO EM ESCOLAS PÚBLICAS DA REDE ESTADUAL - MINAS GERAIS - 2015 A 2020	48
GRÁFICO 4 - DESPESA LIQUIDADADA ¹ POR GRUPO DE DESPESA - 2019 E 2020	65
GRÁFICO 5 - DESPESA LIQUIDADADA EM OUTRAS DESPESAS CORRENTES ¹ E INVESTIMENTOS POR UNIDADE EXECUTORA – PORCENTAGEM E VALORES ABSOLUTOS ²	67
GRÁFICO 6 - DESPESA LIQUIDADADA POR ELEMENTO NAS UNIDADES EXECUTORAS DA REGIONAIS DE ENSINO - INVESTIMENTO E CUSTEIO - 2019 E 2020 - MINAS GERAIS	68

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - DIFERENÇA ENTRE DESPESA, CUSTO E INVESTIMENTO	17
QUADRO 2 - CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS	18
QUADRO 3 - PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO, SUAS APLICAÇÕES, VANTAGENS E DESVANTAGENS	22
QUADRO 4 - BENEFÍCIOS DA APLICAÇÃO DA MENSURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	26
QUADRO 5 - DIFICULDADES E BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	28
QUADRO 6 - PRINCIPAIS LEGISLAÇÕES, PUBLICAÇÕES E NORMATIZAÇÕES ACERCA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	31
QUADRO 7 - PRINCIPAIS LEGISLAÇÕES QUE REGULAMENTAM A EDUCAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL	39
QUADRO 8 – ORIGEM DOS DADOS UTILIZADOS NA PESQUISA	42
QUADRO 9 - ESTRUTURA PROGRAMÁTICA DA SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO – MINAS GERAIS – EXERCÍCIO DE 2021.....	53
QUADRO 10 - QUANTITATIVO DE ESCOLAS VINCULADAS A CADA SRE.....	55
QUADRO 11 - FONTES DE FINANCIAMENTO DA SEE-MG	60
QUADRO 12 - SISTEMAS DE INFORMAÇÃO UTILIZADOS PELA SEE-MG	62
QUADRO 13 - MODELAGEM DOS AJUSTES CONCEITUAIS PARA ADEQUAÇÃO DA DESPESA PÚBLICA COMO CUSTO	71
QUADRO 14 - RESUMO DOS DESAFIOS ENFRENTADOS PELA SEE-MG.....	77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

BO - Armazém de Informações da Administração Pública do Estado de Minas Gerais
(Business Object)

CIC - Centro de Informações de Custos

FJP - Fundação João Pinheiro

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

IDEB - Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MDE - Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

OSC - Organizações da Sociedade Civil Sem Fins Lucrativos

PDDE - Programa Dinheiro Direto na Escola

PPAG - Plano Plurianual de Ações Governamentais

QESE - Cota Estado Salário Educação

SAEB - Sistema de Avaliação da Educação Básica

SEE-MG - Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais

SGPO - Sistema de Gestão de Projetos e Orçamento

SIAD - Sistema Integrado de Administração de Materiais e Serviços

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira

SIAP - Sistema Integrado de Administração de Pessoal

SIC - Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

SIGCON MÓDULO SAÍDA - Sistema de Gestão de Convênios, Portarias e Contratos do Estado de Minas Gerais

SIGPLAN - Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

SIORG - Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal

SISAP - Sistema de Administração de Pessoal

SISOR - Sistema Orçamentário

SRE - Superintendências Regionais de Ensino

SYSMEAE - Sistema de Monitoramento da Execução Alimentar Escolar

UE - Unidades Executoras

UPE – Unidade de Programação Especial

UPG - Unidade de Programação do Gasto

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	16
2.1.1 SISTEMAS DE CUSTEIO	19
2.1.2 REGIMES DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA	24
2.1.3 BENEFÍCIOS DA APLICAÇÃO DA MENSURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	25
2.1.4 DIFICULDADES E BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	27
2.2. IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	29
2.2.1 APLICAÇÃO DA MENSURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	33
3. A POLÍTICA EDUCACIONAL NO BRASIL A PARTIR DA CF/88	37
4. METODOLOGIA	41
5. A SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO DE MINAS GERAIS	43
5.1 ANÁLISE DA EDUCAÇÃO BÁSICA NA REDE ESTADUAL DE ENSINO DO ESTADO DE MINAS GERAIS	44
5.2 EXECUÇÃO DA POLÍTICA EDUCACIONAL PELA SEE/MG	52
6. PROPOSIÇÃO DE UM MODELO DE CUSTOS PARA A SEE-MG	61
6.1 MAPEAMENTO DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO UTILIZADOS PELA SEE-MG.....	61
6.2 MAPEAMENTO DAS DESPESAS EXECUTADAS PELA SEE-MG	64

6.3 DEFINIÇÃO DO MODELO	69
6.4 DESAFIOS E LIMITAÇÕES DO MODELO	76
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	79

1. INTRODUÇÃO

A educação como política pública ganhou novas delimitações com a Constituição Federal de 1988, que a trouxe, pela primeira vez, como um direito social, além de exigir sua universalidade, obrigatoriedade e gratuidade. Essa ampliação da importância da educação durante o processo de redemocratização brasileira trouxe novos desafios a serem enfrentados pelos gestores públicos, como, por exemplo, a divisão da responsabilidade pelos diferentes níveis de ensino entre os entes federados. Outro ponto importante foi a decisão de quais recursos iriam financiar os gastos decorrentes do aumento da participação do estado na educação e, posteriormente, tendo garantido os meios de financiamento, como promover o uso eficiente destes recursos, ofertando um ensino público de qualidade à sociedade.

Com relação ao financiamento da política educacional, vários instrumentos foram institucionalizados pela CF/88 e por outros instrumentos legais, como por exemplo a exigência de aplicação de um percentual mínimo do orçamento na educação, a manutenção do Salário-Educação e a criação do FUNDEF (posteriormente transformado em FUNDEB e, mais recentemente, em 2020, incorporado de forma definitiva na Constituição). Cabe salientar a complexidade na execução destes e de outros recursos vinculados a educação, haja visto que possuem devem ser aplicados em objetos despesa específicos a depender de cada normativo.

De forma a garantir o uso adequado destes recursos e promover uma educação pública de qualidade, foram criadas legislações complementares, como é o caso da Lei de Diretrizes e Bases da Educação e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Apesar das regulamentações citadas acima, a qualidade da educação pública no Brasil ainda é uma questão que merece ser avaliada com maior cautela. No caso específico da rede pública estadual em Minas Gerais, esta não atinge as metas pactuadas para o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), do ensino médio desde 2011. Esse ponto se mostra mais delicado no cenário atual de pandemia, em que a maior parte das escolas tiveram suas atividades presenciais suspensas por um período de quase dois anos. O impacto deste contexto ainda está sendo estudado por pesquisadores da área,

A mensuração de custos, que já é bastante explorada na iniciativa privada, entrou em pauta no setor público brasileiro nos anos 60, sendo abordada na Lei

4.320/64 (LA TORRE, 2016). Em 2000, a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe a exigência de a administração pública manter “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000), fazendo o debate em torno do tema ganhar força no país. A partir de então, intensificaram-se as discussões acerca de qual método de custeio seria o mais adequado aos serviços públicos; das limitações dos sistemas utilizados; dos desafios trazidos pela legislação; e dos empecilhos enfrentados pelos órgãos que tentaram implementar seus sistemas de custo.

Além disso, o esgotamento das possibilidades de continuar sustentando o ajuste fiscal mediante aumento de impostos requer agora maior atenção aos gastos (REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010). A apuração de custos pode ser, ainda, um instrumento de melhoria da qualidade dos gastos públicos (ALONSO, 1999; REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010; MONTEIRO et al, 2015), de maior transparência para a população acerca da utilização dos recursos públicos (BRASIL, 2012), de auxílio no processo decisório dos gestores das políticas públicas (ALONSO, 1999), entre outros. A partir do exposto entende-se que a apuração de custos tem capacidade para trazer uma série de benefícios ao setor público.

Mais recentemente, com a tendência de maior alinhamento à Contabilidade Pública Internacional, a discussão sobre custos ganhou fôlego novamente com publicação da Norma Brasileira Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público - NBC T 16.11, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Percebe-se, então, estímulos para que a mensuração de custos se torne uma realidade no setor público brasileiro, mas ainda com muitos desafios a serem superados acerca de sua adequada aplicação, tais como a inadequação do sistema de informação existentes para a mensuração de custos (ALONSO, 1999; MONTEIRO et al, 2015; REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010), a inadequação dos métodos de custeio tradicionais às características do serviço público (ALONSO, 1999) e a existência de razões culturais e de resistência organizacional dificultam a implementação da apuração de custos (ALONSO, 1999; ZAMIN et al, 2016; BORGES, MARIO, CARNEIRO, 2013), sendo essencial que novas contribuições ao debate sejam feitas.

Com relação ao estado de Minas Gerais, percebem-se tentativas recentes de mensuração de custo, como a implementação do Orçamento Base-Zero (OBZ) - em 2019, 2020 e 2021- e que, assim como o método de custeio ABC, baseia a tomada de decisão a partir de um processo de identificação das atividades consideradas como essenciais para o cumprimento das atividades definidas no planejamento estratégico do órgão (CARMO; LIMA, 2009). Além disso está em fase de testes para implementação o novo Sistema Integrado de Gestão Governamental (GRP Minas), que obrigará a execução orçamentária por centro de custos. Em relação ao OBZ ainda não há um monitoramento da execução do orçamento que foi elaborado e, ao GRP, o sistema ainda não entrou no ar, além de não haver uma padronização do que considerar como centro de custos, ficando a cargo de cada órgão a sua definição.

No caso da Secretaria de Estado de Educação, não há, atualmente, nenhuma ação além das apresentadas anteriormente no sentido de se mensurar custos, o que justifica a necessidade de se implementar uma metodologia alinhada à sua realidade e que considere a complexidade da política de educação estadual, além de gerar informações úteis aos gestores e atender o disposto em legislação.

Além disso, um sistema de custeio na SEE-MG poderia apoiar o processo decisório acerca de projetos que vêm sendo desenvolvidos pela entidade como, por exemplo, o Projeto Somar, que estimula a gestão compartilhada de escolas estaduais que ofertam o ensino médio em parceria com instituições da sociedade civil sem fins lucrativos, pois, conforme aponta Alonso (1999), o sucesso de parcerias da administração pública com instituições do terceiro setor ou outras esferas do governo depende do conhecimento do custo das atividades desenvolvidas, uma vez que o custo da parceria deve ser menor que o custo praticado pela própria administração.

O tema da presente monografia é a proposta de metodologia para mensuração de custos na Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais (SEE-MG), em conformidade a exigência de o setor público manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, trazida na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O problema de pesquisa que o presente trabalho busca responder é, então, “Qual modelagem de mensuração de custos é a mais adequada para a Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais, considerando seu uso na tomada de decisão, no controle, na transparência dos gastos públicos, na qualidade da política

educacional, e que esteja em conformidade às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal?”

O objetivo geral deste trabalho é analisar as principais características da execução da despesa na Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais e identificar a metodologia de apuração de custos mais aderente à sua realidade, tendo como parâmetro a melhoria do processo de tomada de decisão, do controle e da transparência dos gastos públicos na política educacional, e a conformidade às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os objetivos específicos deste trabalho são:

- Identificar a estrutura de custos da Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais (SEE-MG) e suas características específicas;
- Identificar as principais dificuldades para implementação do modelo de custos na SEE-MG;
- Avaliar os métodos de custeio existentes e sua possível aderência à realidade da SEE-MG;
- Propor uma metodologia de mensuração de custos aplicável à realidade da SEE-MG;
- Propor melhorias a serem implementadas para garantir a adequada utilização do modelo de custos na SEE-MG.

Tendo em vista os pontos apresentados anteriormente, o presente trabalho se mostra relevante ao propor uma metodologia de mensuração de custos para a SEE-MG – inexistente até então – contribuindo, assim, com as discussões acadêmicas da área, por meio de estudos de custos na área da educação. Além disso, as discussões levantadas ao longo do trabalho podem servir de insumo para ações práticas na Secretaria, de forma a atender a legislação vigente, buscar maior qualidade no gasto público, auxiliar na tomada de decisão e trazer maior controle e transparência.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de custos no Setor Público

A aplicabilidade da contabilidade de custos pode ser observada no setor público e privado. Pode-se entender custos como os recursos - naturais, matéria-prima, insumos, humanos, de capital, tecnológicos - consumidos diretamente durante o processo produtivo de um bem ou serviço de determinada instituição (LA TORRE, 2016). Dessa maneira, o consumo de recurso para obtenção de bem ou serviço também pode ser considerado no âmbito do setor público.

Entende-se por custos, segundo Alonso (1999), os gastos incorridos na elaboração de um bem ou na prestação de um serviço

Neste sentido, devem ser classificados como custo somente os recursos consumidos em atividades diretamente relacionadas ao processo produtivo, sendo o consumo de recursos gerados fora do ambiente de fabricação de um produto ou serviço classificado como gasto ou despesa, como por exemplo em atividades de apoio de marketing e planejamento (LA TORRE, 2016).

Uma peculiaridade desse conceito pode ser observada na utilização dos itens registrados no estoque. Alonso (1999) chama atenção para o papel do estoque em almoxarifado enquanto despesa, uma vez que sua contabilização e integração ao processo produtivo somente ocorre quando o item é requisitado e utilizado, momento no qual passa a ser considerado como custo. A simples compra e registro de um item de almoxarifado não transformam automaticamente em custo.

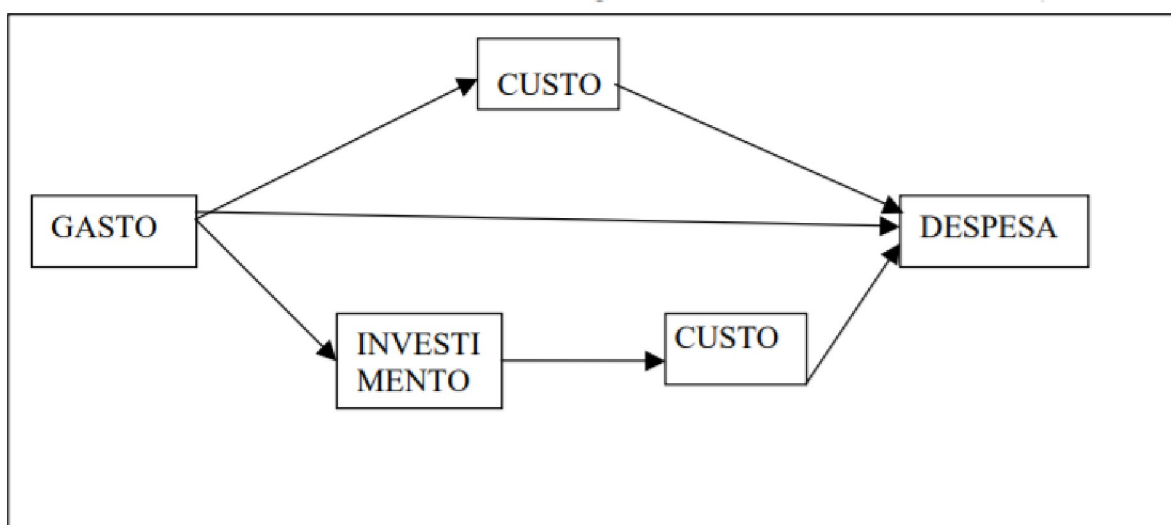
Além do custo e da despesa, uma instituição ainda poderia destinar recursos para realizar investimentos, considerados como um dispêndio necessário para se dar início ao processo produtivo, como por exemplo a aquisição de um maquinário, que será registrado como um ativo fixo da instituição e terá seu custo apurado por meio da depreciação sofrida ao longo de sua utilização no processo produtivo (LA TORRE, 2016). A diferença conceitual entre despesa, custo e investimento está detalhada no quadro 1:

Quadro 1 - Diferença entre despesa, custo e investimento

Conceito	Descrição
Gasto	Sacrifício financeiro realizado pela entidade para obtenção de um produto ou serviço qualquer
Despesa	Gastos que são gerados e/ou consumidos fora do ambiente de fabricação de um produto ou serviço como recurso de apoio ao processo produtivo. No setor público correspondem ao desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo.
Custo	Consumo de recursos utilizados na produção de outros bens ou serviços.
Investimento	Dispêndio financeiro destinado a composição do ativo fixo da instituição, que é transformado em custo a partir de sua depreciação

Fonte: La Torre, 2016. Alonso, 1999. Machado, 2002. Elaboração Própria.

A relação entre estes quatro conceitos pode ser melhor entendida a partir da figura 1: o gasto realizado pela instituição pode ser alocado como custo, despesa ou investimento, sendo este último transformado em custo por meio de sua depreciação durante seu uso no processo produtivo.

Figura 1 - Relacionamento entre gasto, investimento, custo e despesa

Fonte: MACHADO, 2002, p. 119.

Os custos podem ser classificados, também, como fixos ou variáveis. O primeiro caso refere-se aos custos que se mantêm inalterados independente do volume produzido, como por exemplo o aluguel de um prédio e a depreciação de um bem permanente. O segundo conceito está relacionado àqueles custos que se alteram na mesma proporção da variação da produção, como é o caso do consumo de papel para impressão de atividades para estudantes na rede de ensino.

Outro conceito necessário ao trabalho é o que classifica os custos como diretos ou indiretos. Os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente relacionados aos centros de custos que o originaram, podendo ser mensurados de forma objetiva, sem a necessidade de rateio. Já os custos indiretos não permitem a identificação do centro de custos de origem, sendo necessário estabelecer algum critério de rateio. No quadro 2 são apresentados estes e outros conceitos importantes para o entendimento do presente trabalho.

Quadro 2 - Classificação de custos

Classificação	Conceito	Definição
Distribuição e apropriação	Custos diretos	Podem ser diretamente atribuídos aos produtos, contanto que haja uma medida de consumo. São parte direta do produto final.
	Custos indiretos	São custos que beneficiam não apenas um produto individual, mas toda a produção. Necessitam de um sistema de rateio para a apropriação a um objeto e não são passíveis de visualização no produto final.
Nível de atividade	Custos fixos	Podem ser definidos como não dependentes do volume de produção ou de atividade da organização. São aqueles que, com uma dada capacidade instalada, não se alteram em um dado período de tempo. São custos estruturais como aluguel, segurança, depreciação etc.
	Custos semifixos	São fixos em um determinado patamar, tornando-se variáveis uma vez que esse patamar é ultrapassado.
	Custos variáveis	Variam diretamente em função do volume de produção ou de atividade da organização.
	Custos semivariáveis	São aqueles que, apesar de variáveis, não acompanham constantemente o nível de atividade da organização, mantendo-se fixos dentro de determinados limites.
Área de responsabilidade	Custos controláveis	São aqueles que podem ser controlados por alguém na organização.
	Custos não controláveis	São aqueles não passíveis de serem controlados por uma pessoa na organização. Geralmente são apropriados com rateio.

Fonte: (Padoveze e Takakura, 2010). Elaborado por Almeida, 2020.

No contexto do Setor Público brasileiro, de acordo com a Lei 4.320/64, a despesa é executada em três estágios: empenho, liquidação e pagamento. O empenho é a garantia da reserva de parte do orçamento para execução de determinado objeto. A liquidação ocorre com a confirmação da entrega do bem ou da realização do serviço, momento no qual o fornecedor passa a possuir direito ao recebimento financeiro. Por fim, o pagamento é a quitação, por parte do setor público, da contrapartida financeira referente ao contrato pactuado entre as partes.

Considerando estes conceitos pode-se considerar como custo no setor público os recursos orçamentários que foram liquidados, pois é neste estágio da despesa que ocorre a confirmação da entrega do bem ou da execução do serviço contratado (LA TORRE, 2016). Em complementação, Machado (2002) ressalta que as despesas orçamentárias liquidadas somente serão consideradas como custo “quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros” (MACHADO, 2002, p. 121).

Diante do exposto, tem-se que a gestão de custos abrange toda a atividade operativa - aquela considerada necessária para se oferecer o bem ou serviço - de uma instituição (LA TORRE, 2016). Existem, no entanto, diferentes métodos ou sistema de custeio, que refletem a maneira como os custos serão apropriados e identificados no processo produtivo (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015). Além disso, cabe destacar que a implementação de sistemas de custos no setor público demanda estudos específicos devido às peculiaridades do sistema contábil público.

Dessa forma, para se propor um sistema de custeio a ser utilizado no setor público é preciso, primeiramente, entender os modelos já consolidados e utilizados na iniciativa privada (DANTAS, 2014). O próximo tópico apresenta os principais métodos de mensuração de custo, buscando explicar suas respectivas metodologias, vantagens e desvantagens.

2.1.1 Sistemas de custeio

A escolha do método de custeio a ser utilizado em uma organização se faz necessária para apoiar a tomada de decisão do gestor em diversas etapas do processo produtivo como, por exemplo, para determinar o valor dos objetos de

custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

A gestão de custos vem se desenvolvendo ao longo da história e teve sua consolidação na iniciativa privada junto ao processo de Revolução Industrial, no século XVII, devido à necessidade de se acompanhar as intensas mudanças no sistema produtivo, como o aumento da competitividade entre produtores e da complexidade da gestão do estoque (DANTAS, 2014).

Nesse primeiro momento, identificou-se a composição dos custos totais do processo produtivo em custos fixos e variáveis, sendo os primeiros aqueles que independem do volume produzido e os segundos aqueles que são alterados conforme a variação da produção (DANTAS, 2014).

Com base nessa percepção desenvolveu-se o método de custeio por absorção, que considera tanto os custos fixos quanto as variáveis, assim como os custos diretos e indiretos (DANTAS, 2014). Nesta metodologia ocorre o rateio dos custos indiretos com base no consumo dos custos diretos mais significativos, como por exemplo mão-de-obra direta e horas máquinas (MACHADO, 2002). Este método é usualmente utilizado pelas empresas para atender os princípios contábeis exigidos pela legislação tributária e societária do Brasil e de outros países (MACHADO, 2002).

Devido às limitações do sistema de custeio por absorção, principalmente no que se refere à falta de sintonia entre o volume de produção e as vendas realizadas, foi desenvolvido o método de Custeio Direto ou Custeio Variável (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). O principal fundamento conceitual dessa vertente está na convicção de que nenhum custo fixo – seja ele direto ou indireto – é custo de produto e sim encargo de período (MARTINS; ROCHA, 2010 *apud* DANTAS, 2014).

Desta forma, nesta linha metodológica consideram-se somente os custos variáveis - aqueles diretamente relacionados ao processo produtivo - para fins de apuração de custo. Isso ocorre, segundo Martins (2010 *apud* ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012) pois a apuração dos custos fixos na composição de valor de um bem ou serviço não tem tanta importância para a análise gerencial, uma vez que estes ocorrerão independentemente do que for produzido.

Tem-se, então, que “uma vez que a estrutura fixa da organização já está preparada para atender aos clientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis” (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012, p. 148). Com isso, o uso do método de custeio variável nas organizações, é usualmente indicado para uso em relatórios internos, como um meio de evidenciação da margem de contribuição por produto de forma a subsidiar a tomada de decisão dos gestores (MACHADO, 2002)

No que tange ao setor de serviços, em que uma parte relevante dos custos tende a ser composta por custos fixos, esta metodologia pode apresentar limitações (DANTAS, 2014). Nesse sentido, Dantas (2014) aponta o surgimento do método Custeio Baseado em Atividade (ABC), em face à inadequação dos demais métodos para os custos de serviços. Alonso (1999) também destaca o uso do método ABC para o setor de serviços, apesar de sua origem ter sido no setor industrial. O autor também destaca a aplicação deste método na Administração Pública, especialmente nos Estados Unidos, a partir da segunda metade dos anos 80, durante o governo Clinton (ALONSO, 1999).

Esta metodologia trabalha com a lógica de que são as atividades desenvolvidas que geram custos e que os produtos consomem as atividades (COOPER; KAPLAN, 1998 apud ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). A aplicação deste método seria indicada, então, para organizações complexas, que estão em constante processo de mutação (ALONSO, 1999).

Apesar dos métodos apresentarem diferenças, todos devem considerar estratégias de rateio e rastreamento das despesas, de forma a relacionar custos indiretos aos produtos e serviços gerados (TORRE, 2016). Para permitir uma melhor comparação entre os métodos de custeio apresentados neste trabalho, o quadro 3 traz as aplicações, vantagens e desvantagens de cada modelo.

Quadro 3 - Principais métodos de custeio, suas aplicações, vantagens e desvantagens

Método de Custeio	Aplicação	Vantagens	Desvantagens
Custeio por Absorção	Todos os custos-fixos e variáveis - são incorporados ao produto no período, já despesas são consideradas gastos gerais a serem apurados separadamente no resultado da empresa. Utiliza-se algum critério de rateio para os custos fixos.	- As despesas não se incorporam ao custo, mas também são apresentadas na conta de resultado (TORRE, 2016) - Atende aos princípios contábeis exigidos pela legislação tributária e societária do Brasil e de outros países (MACHADO, 2002).	- Quando os custos fixos representam uma parcela relevante dos custos totais, os valores de mensuração começam a falhar deixam de retratar de forma justa o sacrifício de ativos (DANTAS, 2014); - Pode apresentar deficiências para o controle dos processos por utilizar critérios de rateio arbitrários (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012)
Custeio Variável / Custeio Direto	Separa os custos e despesas em variáveis e fixos. Considera como custo todo custo e gasto (despesa) que seja variável. Os custos fixos são considerados como despesas no período de avaliação.	- Ferramenta útil para identificar o ponto crítico de produção e venda, no qual se determina o nível mínimo de vendas para não haver prejuízo (TORRE, 2016); - Propicia a possibilidade de determinação da margem de contribuição (DANTAS, 2014); - A identificação clara dos itens que compõem cada grupo de custos facilita a percepção dos fatores relevantes que afetam a tomada de decisão (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012) - Ferramenta de fácil implementação (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012)	- Possível subjetividade e arbitrariedade decorrente dos critérios de rateios utilizados (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012) - Na prática é difícil a separação entre custos fixos e variáveis (MACHADO, 2002); - Subestima os valores do estoque (MACHADO, 2002); - Tende a ignorar ou subestimar a importância dos custos fixos (MACHADO, 2002).

		- Permite que os centros de custos atuem como centros de responsabilidades (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012)	
Custeio ABC		- Auxilia a visualizar gastos pouco necessários, a aprimorar serviços e a avaliar processos de gestão inovadores (TORRE, 2016) - Resultados apreciáveis em curto prazo (ALONSO, 1999); - Importante ferramenta gerencial pois permite visualizar a forma como os recursos foram consumidos pelas atividades e os custos de cada atividade (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012)	- Demanda sistemas de informação complexos para vincular os direcionadores de custo que estão ligados às atividades (TORRE, 2016); - Implementação mais elaborada e onerosa (ALONSO, 1999); - Devido a sua complexidade e necessidade de constante atualização, muitas vezes os modelos ABC não são mantidos e rapidamente suas estimativas de custos tornam-se obsoletas (KAPLAN, ANDERSON; 2004 apud DANTAS, 2014)

Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com Torre (2016) o primeiro passo para a escolha do método de custeio a ser utilizado em uma organização é a definição de qual informação o gestor deseja obter para, a partir daí, definir o método que melhor se encaixa nas necessidades da gestão.

Outro ponto em relação à escolha de qual método de custeio adotar em uma organização é que dificilmente um único sistema de custos atenderá todas as necessidades do gestor, sendo essencial, antes da escolha, refletir qual é o sistema mais adequado para resolver determinado problema e apoiar a tomada de decisão em cada caso (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; MARTINS; ROCHA, 2010 apud ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

No que diz respeito especificamente à adoção da mensuração de custo no setor público, esta ganhou destaque internacional a partir da década de 1980, como uma reação à crescente exigência por preservação da responsabilidade fiscal e às pressões da sociedade por maior transparência na alocação dos recursos públicos (REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010). Sua implementação será detalhada no tópico 2.3 deste trabalho.

2.1.2 Regimes de Caixa e de Competência

Com relação a escolha de um método para aplicação no setor público, Dantas (2014) destaca a importância de, primeiramente, se entender as características do processo produtivo e operativo do setor privado que originaram os modelos conceituais apresentados anteriormente.

Nesse sentido seria necessário avaliar duas características básicas para a escolha do sistema a ser utilizado: a identificação do momento de financiamento e a medida de desempenho da eficiência sistêmica (DANTAS, 2014). O primeiro caso se manifesta por meio da avaliação do momento de financiamento, que pode ser feito ex-post ou ex-ante a produção. No caso do setor privado, o financiamento é feito, na maioria das vezes, por meio de financiamento ex-post, na forma da venda do produto que financia a instituição (DANTAS, 2014). Já a avaliação da medida de desempenho seria obtida, no setor privado, por meio da diferença entre o valor de venda e o custo do ativo (DANTAS, 2014).

No caso do setor público essa lógica é desafiadora, haja visto que o financiamento é, na maioria das vezes, realizado ex-ante, por meio da coleta de impostos pela Administração. A avaliação de desempenho na lógica do setor privado apresentada por Dantas também tem não costuma ser replicada no setor público, devido a lógica de não-exclusão e não-rivalidade dos bens públicos¹.

A dificuldade dessa apuração no setor público reflete-se ainda, pela aplicação de dois regimes contábeis: o de caixa e o de competência. A principal diferença entre

¹ “A não-rivalidade de consumo e a impossibilidade eficiente de exclusão, próprias dos bens públicos puros, determinam a ausência de mercado ou a incapacidade deste os produzir em quantidades socialmente desejáveis” (FREIRE, 2013).

os dois regimes está no momento em que as informações contábeis são reconhecidas e registradas, sendo que o regime de caixa reconhece as transações realizadas no momento do ingresso ou do desembolso financeiro, já o regime de competência considera o momento do fato gerador.

Pigatto et all (2010) apontam que o uso do regime de caixa, utilizado na contabilidade pública brasileira, “distorce o valor do custo das apurações governamentais” (PIGATTO ET ALL, 2010, p.835), uma vez que atribui a períodos gastos de compromisso que podem ter sido executados em outros momentos., o que é complementado por Rezende, Cunha e Bevilacqua que apontam que, no regime de competência, “os custos são apurados com base no capital efetivamente consumido no ano, isto é, o valor de sua depreciação, e nos materiais utilizados na produção dos serviços, o que é medido pela variação dos respectivos estoques” (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 962 e 963).

2.1.3 Benefícios da aplicação da mensuração de custos no setor público

Na lógica do setor público apurar custos é “dizer quanto recurso foi consumido por uma organização pública para produzir determinado bem ou serviço para a sociedade” (BRASIL, 2012, p. 24). Neste sentido, a apuração de curso permite identificar como o governo financia seus resultados - como por exemplo o custo de uma aula, o custo de uma consulta médica, entre outros - e não somente como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar - despesa com pessoal, material de consumo, etc - , que é a lógica do acompanhamento tradicional da despesa pública (ALONSO, 1999).

Dessa forma, “não basta saber apenas quanto o governo gasta com a provisão de bens e serviços, é importante saber qual o resultado gerado por esse gasto e se esse mesmo resultado poderia ser alcançado com menores custos para o contribuinte” (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 962). A apuração de custos no setor público torna-se, então, um meio essencial para se medir a eficiência das organizações, permitindo que o governo e a sociedade possam mensurar o custo para se atingir os resultados alcançados em determinada política pública (ALONSO, 1999). Para o caso específico estudado nesse trabalho, a apuração de custos na educação permitirá a identificação de benchmark entre as unidades educacionais.

Essa identificação poderá contribuir para um melhor uso dos recursos e, conseqüentemente, melhor alcance de resultados

Além dos benefícios apresentados acima e da importância da apuração de custos no processo de tomada de decisões em uma organização, já apresentada no tópico 2.1.1, outras vantagens destacadas na literatura são expostas no quadro 4:

Quadro 4 - Benefícios da aplicação da mensuração de custos no setor público

Benefício Identificado	Autor
Instrumento de controle social	ALONSO, 1999
Melhoria no desempenho dos serviços prestados	ALONSO, 1999 REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010;
Melhoria da qualidade dos gastos públicos	ALONSO, 1999 REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010 MONTEIRO et al, 2015
Maior transparência para a população acerca da utilização dos recursos públicos	BRASIL, 2012
Evita o descontrole das finanças públicas e o recurso ao aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios	REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010
Ferramenta de auxílio no processo decisório dos gestores das políticas públicas	ALONSO, 1999
Comparabilidade da informação de custo entre atividades e serviços similares, bem como sua variação ao longo do tempo	DANTAS, 2014 MACHADO, HOLANDA, 2010;
Insumo para a elaboração das peças de planejamento orçamentário (PPA, LDO e LOA)	ALONSO, 1999 MACHADO, 2002 MACHADO, HOLANDA, 2010

Fonte: Elaboração própria.

A partir do exposto entende-se que a apuração de custos tem capacidade de trazer uma série de benefícios ao setor público. No entanto sua aplicação não é assunto trivial, sendo identificadas na literatura dificuldades e barreiras a esse processo, que estão expostas no tópico a seguir.

2.1.4 Dificuldades e Barreiras à implantação de um sistema de custos no setor público

Com relação aos desafios acerca dos conceitos metodológicos necessários para a implementação do sistema, um primeiro ponto apresentado por La Torre (2016) é o fato do orçamento governamental possuir um vínculo direto com a execução da despesa na perspectiva de gasto, e não de custo. Além disso, a Lei 4.320/64, que regulamenta a gestão do orçamento, tem uma perspectiva contábil com foco no controle orçamentário e econômico da gestão pública em detrimento da perspectiva patrimonial, que é importante para o acompanhamento do custo. Aqui reside uma das especificidades que tornam a aplicação de custos uma atividade não trivial.

Outra questão que gera debate é que a legislação brasileira, apesar de exigir a apuração de custos, não definiu modelo e metodologia padronizados a serem seguidas pelos entes e organizações. Ao passo que essa não definição permite uma maior liberdade aos gestores, ela também pode gerar uma dificuldade inicial na definição de um modelo.

Já como desafio em relação à implementação do sistema pode-se citar a limitação da contabilidade orçamentária tradicional, que não gera informações adequadas para a apuração do custo real de bens e serviços públicos (REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010). Além disso, é um trabalho difícil realizar o agrupamento dos dados, que estão distribuídos em vários sistemas operacionais, em uma única base de informações (BRASIL, 2012).

Por fim é essencial que a adoção de um sistema de custeio leve em conta, também, os custos de sua própria implementação, sendo essencial que os benefícios gerados por ele gerados superem os dispêndios decorrentes de sua execução (LA TORRE, 2016).

Outras dificuldades e barreiras à implementação de um sistema de custos no setor público apresentadas na literatura estão listadas no quadro 5.

Quadro 5 - Dificuldades e Barreiras à implantação de um sistema de custos no setor público

Dificuldade Apresentada	Autor
Inadequação dos sistemas de informação existentes para a mensuração de custos	ALONSO, 1999; MONTEIRO et al, 2015; REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010;
Inadequação dos métodos de custeio tradicionais às características do serviço público	ALONSO, 1999
Razões culturais e de resistência organizacional dificultam a implementação da apuração de custos	ALONSO, 1999; ZAMIN et al, 2016; BORGES, MARIO, CARNEIRO, 2013;
O grau de complexidade dos sistemas de custos deve ser confrontado com o benefício das informações por ele gerado	ALONSO, 1999
Regime de Competência Modificado	REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010; BORGES, MARIO, CARNEIRO, 2013;
Limitação orçamentária-financeira	ARAÚJO, CARNEIRO, SANTANA, 2015
Forma de financiamento do setor público é feita majoritariamente de forma ex-ante ao processo produtivo, por meio da coleta impostos, tornando os métodos de custeio existentes não totalmente aderentes quando aplicadas ao setor público	DANTAS, 2014

Fonte: Elaboração Própria

Apesar dos desafios enfrentados, a contabilidade de custos é uma exigência presente no ordenamento jurídico brasileiro. Apesar do normativo mais recente estar contido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), este foi precedido por diversas normatizações, que se iniciaram ainda nos anos 60. O contexto de amadurecimento da legislação no país, assim como a apresentação de casos práticos de implementação da mensuração de custos no setor público, será abordado no próximo tópico a seguir.

2.2. Implementação da contabilidade de custos no Setor Público Brasileiro

A contabilidade de custos apareceu na jurisdição brasileira pela primeira vez no escopo da Lei nº 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A exigência da apuração dos custos, apesar de ser um avanço naquele momento, estava restrita à área industrial, conforme pode ser percebido nos trechos destacados abaixo:

Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, **decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar**, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

(...)

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a **determinação dos custos dos serviços industriais**, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

(...)

Art. 99. **Os serviços públicos industriais**, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, **manterão contabilidade especial para determinação dos custos**, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. (BRASIL, 1964, grifo nosso).

Na Lei 4.320/64 percebe-se o enfoque em conceitos orçamentários, em detrimento do enfoque patrimonial. Quanto ao enfoque dado à área industrial, Mauss, Diehl e Bleil (2015) destacam que este estaria alinhado à necessidade de o gestor verificar qual o resultado econômico gerado pelos serviços, de forma a disponibilizá-lo aos órgãos fiscalizadores e à sociedade. Apesar da exigência de apuração de custos pelas estatais, Alonso (1999) aponta que o caráter monopolista destas instituições não trazia incentivos para que os custos fossem apurados com maior acurácia.

A ampliação da contabilidade de custos para os demais setores da Administração Pública veio pouco tempo depois, no Decreto-Lei nº200/67, que exigiu, em seu artigo 79, que a contabilidade deveria “apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967). Este normativo trouxe uma perspectiva mais gerencial, exigindo que os custos fossem apurados de forma a serem utilizados, a partir de então, como um instrumento para auxiliar na tomada de decisão.

Em contraponto, o que se percebeu na prática foi seu uso de forma limitada, estando resumido a “evidenciar e registrar os fatos, sem que, no entanto, houvesse a construção de relatórios gerenciais e nem análises apuradas sobre os custos envolvidos” (QUEIROZ et al, 2019, p.6). Em complementação, Alonso (1999) destaca que o cenário positivo vivido pelo Brasil nos anos 1970, conhecido como “Milagre Econômico”, não proporcionou grandes estímulos para o desenvolvimento da discussão do tema de custos no país, uma vez que não havia crise na economia que motivasse maior controle das finanças públicas.

A partir da década de 1980, conforme aponta Pigatto et al (2010), os países começaram a aderir ao movimento da Nova Administração Pública, que possui uma visão gerencialista do setor público, com a exigência de uma gestão fiscal responsável. Esse movimento no Brasil foi decorrente da intensificação da crise fiscal do Estado e da maior competição internacional, que levou o Estado a adotar uma política econômica de contenção de despesas (ALONSO, 1999). Nesse sentido, pode-se destacar o Decreto 93.872/86, que em seu artigo 137, exigiu a apuração do custo de projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão e a Constituição Federal de 1988, que institucionalizou o princípio da eficiência.

A manutenção da situação fiscal deficitária enfrentada pelo país nos anos 80 e 90, com elevados índices inflacionários e planos monetários fracassados, resultou na publicação da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que impôs uma série de exigências orçamentárias e fiscais a serem seguidas pela união e pelos entes subnacionais. Entre estas exigências constou, em seu artigo 50, que a Administração Pública mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Apesar da exigência do uso da contabilidade de custos, a legislação supracitada não trouxe definição acerca de qual método de custeio deveria ser utilizado.

Com relação a operacionalização do disposto em legislação, o Brasil tem passado por um processo de inserção nas normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, que atuam no sentido de padronizar procedimentos que permitem a contabilização e evidenciação de fatos e atos que modificam o patrimônio das entidades (ZAMIN et al, 2016), procedimentos essenciais para a contabilização dos custos.

Esta regulamentação está expressa na forma das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), cuja publicação mais recente, do ano de 2011, trata justamente da exigência de adoção de sistema de informação de custos do setor público.

O quadro 6 apresenta as principais legislações, publicações e normatizações acerca da contabilidade de custos no setor público brasileiro.

Quadro 6 - Principais Legislações, Publicações e Normatizações acerca da contabilidade de custos no Setor Público Brasileiro

Legislação	Uso da contabilidade de custos
Lei nº 4.320/64	Exige a apuração de custos de serviços industriais
Decreto-Lei nº200/67	Exige a apuração de custos dos serviços para uso gerencial
Decreto 93.872/86	Exige a apuração de custos de projetos e atividades para uso gerencial
Constituição Federal de 1988	Traz a eficiência como um princípio da Administração Pública
Lei Complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal	Exige que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial

Lei 10.180/2001	Exige que o Sistema de Contabilidade Federal evidencie os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal
Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União	Determina que o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, em atendimento à LRF.
Portaria Interministerial nº 945/ 2005	Institui comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal
Decreto nº 6.976/2009	Determina a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da administração pública federal como uma das finalidades do Sistema de Contabilidade Federal
Norma Brasileira Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público - NBC T 16.11	Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público

Fonte: BRASIL, 1964; BRASIL, 1967; BRASIL,1988; BRASIL, 1988; Elaboração Própria.

Com relação à legislação específica do estado de Minas Gerais, foco deste trabalho, a exigência da apuração de custos tem estado presente na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é publicada anualmente. Na LDO que normatiza o orçamento do exercício de 2022, por exemplo, tal determinação está prevista em seu artigo 53:

Art.53 Em atendimento ao disposto na alínea “e” do inciso I do caput do art. 4º e no § 3º do art. 50 da Lei Complementar Federal nº 101, de 2000, **a alocação dos recursos na Lei Orçamentária Anual e em seus créditos adicionais, bem como sua respectiva execução,**

será feita de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.

§ 1º – Para fins de acompanhamento e controle de custos, o pagamento dos bens e serviços contratados diretamente pelos órgãos e pelas entidades do Poder Executivo dependerá de prévio registro dos respectivos contratos no Sistema Integrado de Administração de Materiais e Serviços – Siad –, de acordo com a legislação em vigor, ficando facultada a adoção desse procedimento aos órgãos dos Poderes Judiciário e Legislativo, do Ministério Público, da Defensoria Pública e do TCEMG. (MINAS GERAIS, 2021)

Percebe-se, então, que desde os anos 60 a exigência da apuração de custos está presente na jurisdição brasileira com diferentes níveis de exigência. Apesar da consolidação das normatizações acerca da contabilidade de custos no setor público, é essencial averiguar se estas estão sendo colocadas em prática. O próximo tópico abordará a aplicação da mensuração de custos no Setor Público, em especial na realidade brasileira.

2.2.1 Aplicação da mensuração de custos no Setor Público

Com relação a adoção de sistemas de mensuração de custos no setor público internacional, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) apresentam experiências variadas, com diferentes níveis de amadurecimento e metodologias de implementação, a saber: Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido, Dinamarca, Suíça, Suécia, Holanda, Estado Unidos e Canadá.

Complementarmente, Mauss, Diehl e Bleil (2015) citam as experiências de Portugal, Inglaterra, Uruguai, Taiwan, Malásia e Itália, destacando que a iniciativa americana seria a mais avançada, seguida pelo governo canadense, e que cada um dos países apresentados desenvolveu características próprias para sua contabilidade de custos pública (MAUSS, DIEHL, BLEIL; 2015).

No caso brasileiro, apesar das exigências legais apresentadas anteriormente, Dantas (2014) aponta que o país, assim como vários outros, ainda não desenvolveu um sistema de gestão dos custos parecido ou equivalente ao utilizado na iniciativa

privada. Neste mesmo sentido, Machado e Holanda (2010) afirmam que a administração pública brasileira não utilizava de sistemas de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos, até 2010, ano em que foi implementado o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC).

Diante do exposto, é possível encontrar no Brasil experiências isoladas nos três níveis de governo, em variados órgãos e entidades, que foram apresentadas por diferentes autores.

Dantas (2014) aborda em seu trabalho a iniciativa do Ministério da Educação que instituiu comissão, em 1988, para desenvolver Sistema de Apuração de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior, por meio da criação de Centros de Custos e rateio dos custos indiretos por centro produtivo. No Governo Federal também pode-se citar a iniciativa do Banco Central do Brasil, que teve sistema de custos ABC efetivamente implantado e colocado em operação em 2013 (MAUSS; SOUZA, 2008 *apud* LA TORRE, 2016).

Já Mauss, Diehl e Bleil (2015) citam a iniciativa de implementação de sistema de custos no governo estadual do Rio Grande do Sul, que na ocasião da publicação do trabalho, estava implementado método de custeio na Secretaria Estadual de Fazenda e elaborando plano de contas para implementação na Secretaria Estadual de Educação. Estes autores apresentam também algumas iniciativas em governos municipais, como a do Rio de Janeiro, que implementou a mensuração dos custos da Secretaria Municipal de Educação em 2002, e a de Salvador, que implementou sistema de custos em três escolas da rede municipal de educação em 2003 (MAUSS, DIEHL, BLEIL; 2015).

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo está desenvolvendo metodologia para implementação de um Sistema de Custos dos Serviços Públicos, em cooperação técnica com o Fundo Monetário Internacional (FMI) e com a consultoria da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) e com o financiamento do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

A Prefeitura de Belo Horizonte também está com projeto em desenvolvimento, com o nome de Centro de Informações de Custos (CIC), operacionalizado por meio da criação de um sistema e atividades de identificação e o cadastramento de unidades

nos centros de custos, análise de relatórios de consumo de água e energia elétrica (<https://prefeitura.pbh.gov.br/noticias/experiencia-de-belo-horizonte-e-apresentada-em-congresso-internacional>).

Merece destaque o processo de criação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), que passou a ter um projeto executivo de implementação em 2008 e foi efetivamente implementado em 2010 (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Conforme Manual do Portal de Custos do Governo Federal, esta iniciativa desenvolvida pela União tem como objetivo

fomentar nos órgãos, a gestão de custos, sendo um instrumento especialmente indicado para aqueles que ainda não desenvolveram seus próprios modelos, podendo servir como um ponto de partida para que elaborem, posteriormente, seus modelos personalizados para atendimento às suas especificidades e necessidades (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019, p. 7 e 8).

O sistema de custos do Governo Federal, inicialmente, trabalha com informações existentes em outros sistemas já utilizados - Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE) - , cruzando-as em uma única tabela organizacional por meio da vinculação que esses sistemas possuem com o Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (SIORG) (MONTEIRO et al, 2015).

Dessa forma, a decisão inicial foi a de não alterar os sistemas estruturantes, seguindo uma proposta gradualista de implementação do projeto, que propõe a extração de dados destes sistemas já institucionalizados para um ambiente que possibilita sua personalização e criação de relatórios gerenciais (MONTEIRO et al, 2015).

Com isso, o modelo de custos adotado pelo Ministério da Economia visa ser um norte aos demais órgãos públicos, podendo ser personalizado conforme demandas específicas, para ser utilizado como ferramenta de avaliação da qualidade do gasto público, mecanismo de apoio à tomada de decisão e possibilitar a melhoria de no processo de elaboração e execução do orçamento (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019).

No entanto, conforme destacam Monteiro et al (2015), apesar dos avanços já empreendidos com o SIC, ainda existem melhorias a serem feitas no sistema, em especial com o desenvolvimento do novo SIAFI no governo federal, que possibilitará a unificação do tratamento de custos, uma vez que atualmente os órgãos federais utilizam centros de custos por meio de lançamentos contábeis em contas específicas.

No caso do estado de Minas Gerais, algumas iniciativas isoladas podem ser encontradas, como é o caso da implementação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares (SIGH-Custos) na Fundação Hospitalar de Minas Gerais (FHEMIG).

Destaca-se, também, a implementação do Orçamento Base-Zero (OBZ) em alguns órgãos no estado, inclusive na Secretaria de Estado de Educação. O OBZ é um método de elaboração do orçamento anual que rompe com a lógica incrementalista usualmente utilizada e passa a pensar nas atividades desenvolvidas e os recursos que as compõem. De acordo com Carmo e Lima (2009), o OBZ pode ser relacionado ao método de custeio ABC, uma vez que ambos baseiam a tomada de decisão a partir de um processo de identificação das atividades consideradas como essenciais para o cumprimento das atividades definidas no planejamento estratégico do órgão.

Percebe-se, então, que o acompanhamento dos custos no setor público tem sido debatido em diferentes realidades, incluindo a brasileira, apesar de estar em níveis de amadurecimento e implementação distintos.

3. A POLÍTICA EDUCACIONAL NO BRASIL A PARTIR DA CF/88

A educação recebeu especial atenção na Constituição Federal de 1988, sendo tratada como um direito social pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, o texto constitucional destinou uma seção para tratar do tema que, em seu artigo 205, é definido como “direito de todos e dever do Estado e da Família” (BRASIL, 1988). Entre outros pontos tratados na seção estão a determinação da gratuidade, da obrigatoriedade e da universalização do ensino, revelando o compromisso dos constituintes com a ampliação do acesso à educação pública.

A CF/88 também estabeleceu, assim como com outras políticas públicas no sistema federativo brasileiro, a repartição de competências entre os entes. De acordo com o artigo 23, inciso V da CF/88, é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “**proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação**” (BRASIL, 1988, grifo nosso). O parágrafo único deste mesmo artigo estabelece que as normas de cooperação entre os entes serão estabelecidas por leis complementares.

Adicionalmente, o texto constitucional, em seu artigo 211, definiu o regime de colaboração em seus sistemas de ensino, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O parágrafo primeiro deste artigo definiu o papel da União em organizar o sistema federal de ensino e o dos Territórios; financiar as instituições de ensino públicas federais e; exercer, em matéria educacional, a função redistributiva e supletiva a fim de garantir padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos demais entes federados. O Artigo Segundo definiu a ação dos Municípios prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. Já o papel dos Estados e do Distrito Federal ficou estipulado no parágrafo terceiro, que definiu sua atuação prioritariamente no ensino fundamental e médio.

A cooperação entre os entes foi novamente reforçada no parágrafo quarto deste mesmo artigo, que exigiu a atuação de forma colaborativa entre os entes, de forma a assegurar a universalização, a qualidade e a equidade do ensino obrigatório.

Dada a complexidade da política educacional e sua distribuição no sistema federativo brasileiro, a CF/88 preocupou-se, também, em trazer normativos que garantam recursos para o financiamento desta política, a fim de alcançar os objetivos

propostos. O mais importante instrumento de financiamento da educação passou a ser, então, os recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), vinculação de um percentual da receita resultante de impostos e transferências a ser aplicado na política educacional. No caso da União essa porcentagem é de 18%, enquanto para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios é de 25%, conforme artigo 212 da CF/88. Outras importantes fontes de financiamento da educação também estão resguardadas constitucionalmente, como por exemplo o Salário-Educação e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

O Salário-Educação foi inicialmente criado pela Lei 4.440/1964, como uma alternativa para as empresas que não cumpriam o preceito da Constituição de 1946 que exigia a oferta de escolas primárias aos empregados e seus filhos. A emenda constitucional nº 14/96 decretou o fim dessa privatização legal e determinou que todo o Salário-Educação fosse recolhido aos cofres públicos. Com base na legislação atual esta contribuição é destinada exclusivamente a educação básica e sua receita advém do pagamento da parcela de 2,5% sobre o total da folha de contribuição das empresas. O montante é arrecadado pela União, que distribui 60% do valor total entre Estados e Municípios, de acordo com o número de estudantes matriculados na educação básica em cada uma das redes de ensino públicas.

Já o FUNDEB foi criado pelo artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), como um fundo contábil com duração de dez anos, sendo, neste primeiro momento, nomeado de Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF). O instrumento foi renovado por mais 14 anos pela Emenda Constitucional nº53/2016, sendo, então, ampliado para a educação básica, o que motivou a alteração do nome para Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). Por fim, o FUNDEB foi incluído de maneira permanente no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional 108/2021.

Considerando os desafios enfrentados na implementação da educação pública e do alto impacto desta política nos orçamentos dos entes federados, foi sancionada, em 1996, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) a fim de regulamentar, entre

outras questões, as despesas que poderiam ser consideradas ou não para fins de cômputo no MDE, além de reforçar o papel de cada ente na política educacional.

Outro ponto importante de se destacar com relação à regulamentação da educação pública foi a criação do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) pelo Governo Federal em 1995. Esta política teve importante papel na consolidação da criação de Unidades Executoras (UE) de natureza privada, vinculadas às escolas públicas, pelas quais ocorrem as despesas escolares. Estas UEs possibilitam uma execução diferente da tradicionalmente vista no orçamento público, apesar de respeitarem as regras do processo licitatório dispostas na Lei nº 8.666/93, uma vez que possuem características de direito privado. Neste sentido, Adrião e Peroni (2007 apud DOURADO, 2007) destacam a escolha pela criação deste mecanismo como um meio para assegurar maior flexibilidade na gestão dos recursos e ampliar a participação da comunidade escolar nesta gestão.

No caso do Estado de Minas Gerais, estas unidades executoras assumem a forma de associações civis com personalidade jurídica de direito privado e são chamadas Caixa Escolar. Dessa forma cada escola possui CNPJ – e um respectivo Caixa Escolar - a partir do qual realiza a gestão dos recursos que recebe.

Existem, ainda, uma série de normativos complementares, além deste apresentado anteriormente, no ordenamento jurídico brasileiro a fim de tratar da regulamentação, normas e diretrizes da política educacional, além de seu financiamento.

No quadro 7 são apresentados os principais artigos da Constituição que tratam da educação, além de algumas das principais legislações complementares ao tema:

Quadro 7 - Principais Legislações que regulamentam a educação pública no Brasil

Temática	Legislação	Assunto
Regulamentação, Normas e Diretrizes	Artigo 6º, CF/88	Estabelece a educação, entre outras políticas, como direito social
	Capítulo III, Seção I, CF/88	Dispõe sobre a Educação

	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional nº 9.394/1996	Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional
	Capítulo IV, da Lei nº 8.069/1990 – Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA)	Estabelece normas em relação ao Direito à Educação, à Cultura, ao Esporte e ao Lazer no âmbito do ECA
	Capítulo IV, da Lei nº 13.146/2015 - Estatuto da Pessoa com Deficiência	Estabelece normas em relação ao direito à educação inclusiva
	Lei nº 13.005/2014	Aprova o Plano Nacional de Educação, com vigência de 10 anos
Financiamento	Artigo 212, CF/1988	Estabelece a aplicação de percentuais mínimos da Receita Corrente Líquida na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (18% - União; 25% Estados e Municípios)
	Lei nº 9.766/1998	Estabelece a Contribuição Social do Salário-Educação
	Lei nº 11.947/2009	Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica
	Lei nº 10.880/2004 + Resolução nº 05/2020	Cria o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE) e estabelece regras e critérios para as transferências de recursos financeiros
	Lei nº 9.424/1996 + EC nº 53/2006 + Lei nº 11.494/2007 + Lei nº 14.113/2020	Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB)

Fonte: Elaboração própria.

4. METODOLOGIA

A presente monografia possui enfoque quantitativo (COLAUTO; BEUREN, 2006) e natureza aplicada (VERGARA, 2000), uma vez que visa ao desenvolvimento de um modelo de custeio para um órgão da Administração Pública direta de Minas Gerais. A pesquisa pode, ainda, ser classificada como pesquisa-ação (SANTOS, 1999) no que tange aos procedimentos de coleta, uma vez que o trabalho foi desenvolvido no âmbito do trabalho enquanto setorialista da área central – Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão de Minas Gerais – que acompanhava os órgãos da educação, inclusive a SEE-MG, na elaboração e execução de seus orçamentos.

Para se atingir os objetivos da presente pesquisa foram trabalhados dados relativos à execução da política educacional no estado de Minas Gerais, a partir de levantamento de dados do Censo Escolar diretamente na plataforma oficial do Governo Federal e por meio do site Qedu, organização que consolida e analisa dados referentes à educação no Brasil.

No que tange a execução da despesa da SEE-MG, a análise foi feita compreendendo os anos de 2019 e 2020, a fim de contemplar um exercício financeiro de execução normal e um em que o estado se encontrava em estado de calamidade pública devido à pandemia de COVID-19, que acarretou em suspensão das atividades pedagógicas e gerenciais desenvolvidas de forma presencial pela Secretaria.

Foram utilizados dados do Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais (SIAFI – MG), por meio de relatório extraído do Armazém de Informações da Administração Pública do Estado de Minas Gerais (Business Object). No relatório constavam as informações referentes a: Ano de Execução; Unidade Orçamentária – Código; Unidade Orçamentária – Sigla; Função – Código; Subfunção – Código; Programa – Código; Programa – Nome; Projeto Atividade – Código; Projeto Atividade – Nome; Grupo de Despesa – Código; Modalidade de Aplicação – Código; Identificador Orçamento – Código; Fonte Recurso – Código; Procedência – Código; Elemento Item Despesa – Código; Unidade Executora – Código; Unidade Executora – Nome; Unidade Programação Gasto – Código; Unidade Programação Gasto – Descrição; Valor Despesa Liquidada.

A coleta dos dados utilizados nesse trabalho se deu no segundo semestre de 2021. Ela foi realizada em mais de um sistema governamental. Em um deles, é possível ter o acesso público ao mesmo nível de dados utilizados nesse trabalho. As informações relativas às fontes de dados encontram-se disponibilizadas no Quadro 8.

Quadro 8 – Origem dos dados utilizados na pesquisa

Dado	Origem dos dados	Dados Públicos?	Link onde estão disponíveis	Data em que foram obtidos
Notas no IDEB, Matrículas e Escolas/Superintendências Regionais de Ensino	Censo Escolar	Sim	https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/censo-escolar https://novo.qedu.org.br/	Setembro/2021
Despesa Liquidada na SEE-MG	SIAFI-MG	Em parte. É possível extrair os dados no Portal da Transparência sem a informação de Unidade Executora e de Unidade de Programação do Gasto.	https://www.transparencia.mg.gov.br/despesa-estado/despesa	Setembro/2021

Fonte: Elaboração Própria.

5. A SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO DE MINAS GERAIS

Para a prestação da política educacional, o estado de Minas Gerais conta, em sua estrutura organizacional da administração direta, com a Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais (SEE-MG). Atualmente a SEE-MG é composta por cinco Subsecretarias, sendo elas a Subsecretaria de Administração; a Subsecretaria de Gestão de Recursos Humanos; a Subsecretaria de Desenvolvimento da Educação Básica; a Subsecretaria de Articulação Educacional; e a Subsecretaria de Ensino Superior. Para o acompanhamento e prestação de contas da política pública à sociedade existem, ainda, três conselhos vinculados à Secretaria: Conselho Estadual de Alimentação Escolar; Conselho Estadual de Educação e Conselho Estadual de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB.

Além da estrutura da administração direta, que é o objeto de estudo do presente trabalho, existem ainda quatro entidades indiretas vinculadas à SEE-MG, que atuam em parceria com esta ou ofertam diretamente políticas públicas de educação, sendo elas: Fundação Helena Antipoff, Fundação Educacional Caio Martins, Universidade Estadual de Montes Claros e Universidade do Estado de Minas Gerais.

Para compreender os desafios enfrentados pela Secretaria de Estado de Educação é preciso, primeiramente, ser feita uma contextualização da situação da política pública de educação no estado de Minas Gerais nos últimos anos e seus impactos na discussão acerca da apuração de custos. Com base nos gargalos identificados torna-se possível traçar uma estratégia para a organização e escolher política mais aderente e eficiente. Para realizar esta escolha pode-se utilizar as informações geradas pela análise de custos, que, conforme apontado anteriormente, são uma ferramenta importante na tomada de decisão.

Esta seção, no entanto, não tem como propósito esgotar a análise acerca dos desafios enfrentados na educação pública da rede estadual de ensino em Minas Gerais, haja visto que esta é uma política complexa e o objetivo do presente trabalho é apenas apresentar um panorama geral da realidade mineira para introduzir a discussão acerca da contabilização dos custos nesta organização.

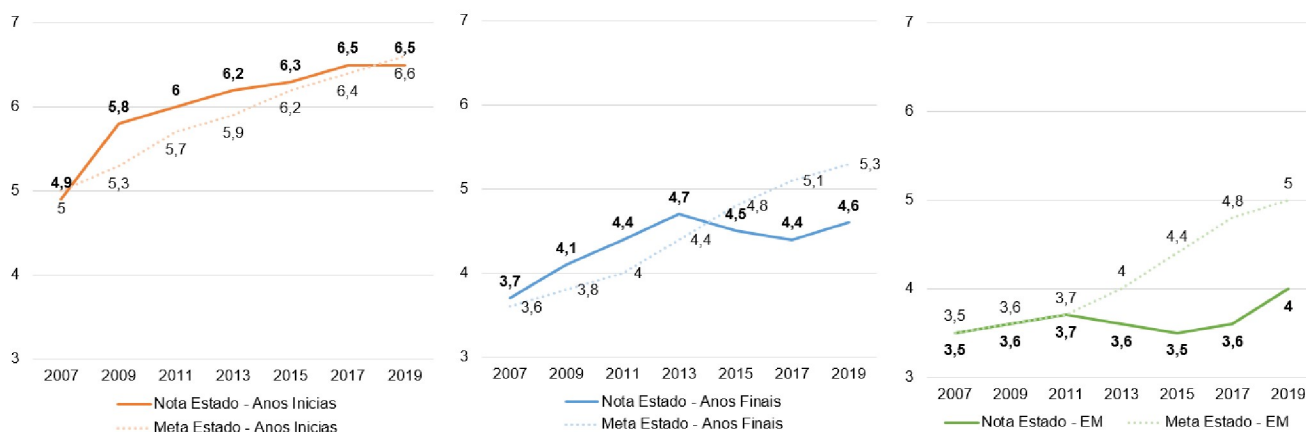
5.1 Análise da educação básica na rede estadual de ensino do Estado de Minas Gerais

Em Minas Gerais, a Secretaria de Estado de Educação conta com 3.568 escolas vinculadas à sua estrutura organizacional, conforme Censo Escolar de 2020. Estas escolas oferecem variados níveis e modalidades de ensino, estando distribuídas nas zonas urbanas e rurais dos municípios mineiros.

Com relação à avaliação da qualidade do ensino público ofertado pode-se utilizar o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), que considera dois conceitos para seu cálculo: os dados de aprovação obtidos por meio do Censo Escolar e as médias de desempenho das escolas no Sistema de Avaliação da Educação Básica (SAEB), composto por avaliações nas disciplinas de Português e Matemática.

O IDEB apresenta uma avaliação que varia em uma escala de zero a dez, sendo o objetivo geral do Brasil alcançar a nota seis, que corresponde a um sistema educacional de qualidade comparável ao dos países desenvolvidos (<https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb>). Cabe indicar que o primeiro ano de apuração do IDEB foi 2007 e o gráfico 1 apresenta a evolução das notas obtidas pelo estado de Minas Gerais nas escolas públicas da rede estadual, considerando os níveis Anos Iniciais, Anos Finais e Ensino Médio, comparativamente à meta inicialmente pactuada pelo ente para cada ano.

Gráfico 1 - Metas e Notas das escolas públicas da rede estadual de ensino no IDEB - Anos Iniciais, Anos Finais e Ensino Médio - Minas Gerais - 2007 a 2019



Fonte: Censo Escolar. Elaboração Própria.

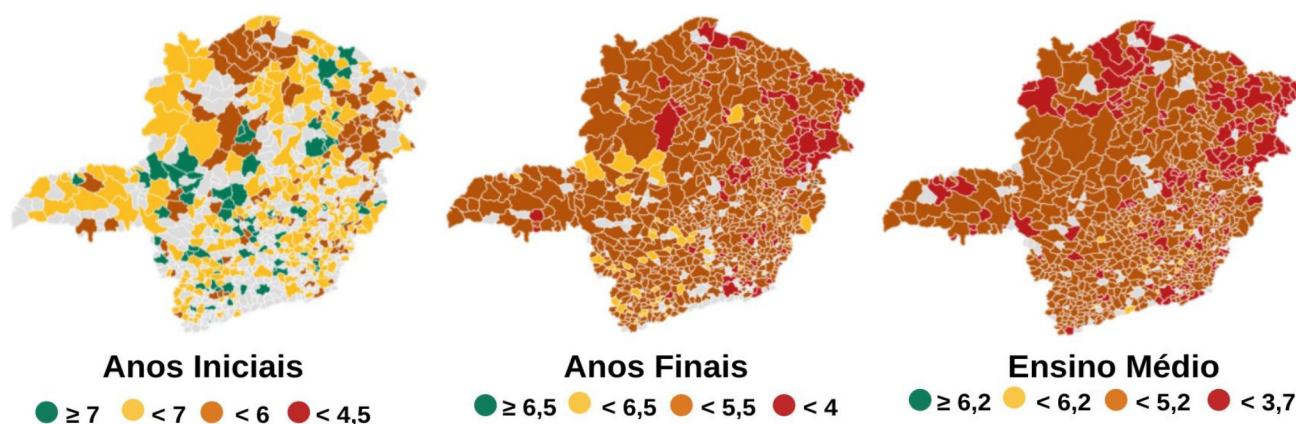
A partir dos dados apresentados percebe-se que tem sido um desafio para o estado de Minas Gerais o cumprimento das metas pactuadas para o IDEB, principalmente no que tange ao Ensino Médio: desde 2013 o estado tem obtido notas inferiores às metas definidas, estando sem melhorias na nota obtida entre 2011 e 2017.

Em 2019, apesar de não se ter atingido a meta, houve uma melhoria do indicador quando comparado aos anos anteriores, no entanto, este desenvolvimento precisará ser acompanhado, uma vez que ainda não se sabe o impacto da suspensão do ensino presencial durante a pandemia de COVID-19 na qualidade do ensino ofertado.

Outro ponto que merece atenção na educação básica no estado é a desigualdade da qualidade do ensino entre as regiões de Minas Gerais, estado que apresenta grande extensão territorial, composto por contextos socioeconômicos diversos. A figura 2, apresenta as notas do IDEB, por nível de ensino, em escolas públicas da rede estadual no ano de 2019, nos municípios que compõem o território de Minas Gerais.

A escala para determinação da faixa de cores, criada pelo portal QEdu, em cada nível de ensino, considerou o atingimento da meta nacional, sendo que a cor amarela representa o atingimento da meta e a cor verde representa que a maioria dos alunos obteve aprendizado adequado.

Figura 2 - Notas no IDEB para os Anos Iniciais, Anos Finais e Ensino Médio em escolas públicas da rede estadual - Minas Gerais - 2019



Fonte: Censo Escolar. Elaborado por QEdú.

Percebe-se que o contexto mais crítico em relação à qualidade do ensino público, considerando apenas a nota do IDEB, está no nível de ensino médio, que é a principal responsabilidade do ente estadual: o estado atingiu em poucos municípios a meta estipulada como parâmetro pela União. Além disso, as notas mais baixas estão localizadas, principalmente, na metade superior do estado, que é historicamente marcada por um contexto socioeconômico mais frágil.

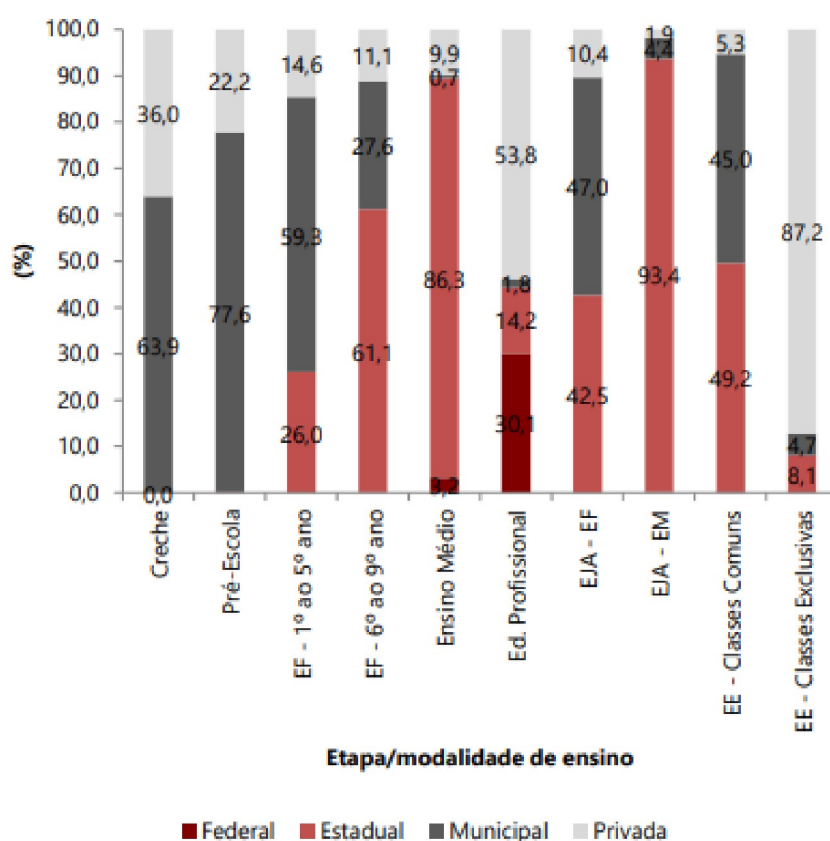
Desta forma, além de enfrentar a fragilidade geral da qualidade da educação pública na rede estadual, apurada por meio do não atingimento das metas pactuadas para o IDEB em Minas Gerais, os gestores da política educacional devem, ainda, atentar-se ao agravamento dessa situação em certas regiões do estado, o que demanda uma análise mais aprofundada das causas e possíveis soluções.

Tendo em vista este contexto, a alocação dos recursos públicos para a melhoria do IDEB deve levar em conta as diferenças territoriais. No que tange à análise dos custos, isto pode impactar, por exemplo, na apuração do custo-aluno, que pode não ser o mesmo para todos os territórios do estado. Isso ocorre uma vez que uma localidade com menor IDEB pode vir a necessitar de maior aplicação de recursos para garantir seu desenvolvimento, implicando, consequentemente, em um custo-aluno maior.

Desta forma percebe-se que a análise do custo deve sempre ser realizada de forma contextualizada. No exemplo apresentado, por exemplo, somente a informação isolada acerca do custo-aluno elevado poderia levar a conclusões equivocadas em relação à ineficiência do gasto público, implicando, talvez, em uma decisão para redução dos recursos destinados àquela localidade, podendo intensificar o cenário negativo apresentado.

A partir do gráfico 2, retirado de Informativo elaborado pela Fundação João Pinheiro em 2019, observa-se que a distribuição das matrículas por nível de ensino está alinhada às competências definidas na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Dessa forma, concentram-se na rede estadual de ensino os anos finais do ensino fundamental e o ensino médio.

Gráfico 2 - Distribuição percentual das matrículas da educação básica por dependência administrativa segundo etapa/modalidade de Ensino- Minas Gerais, 2019 (%)



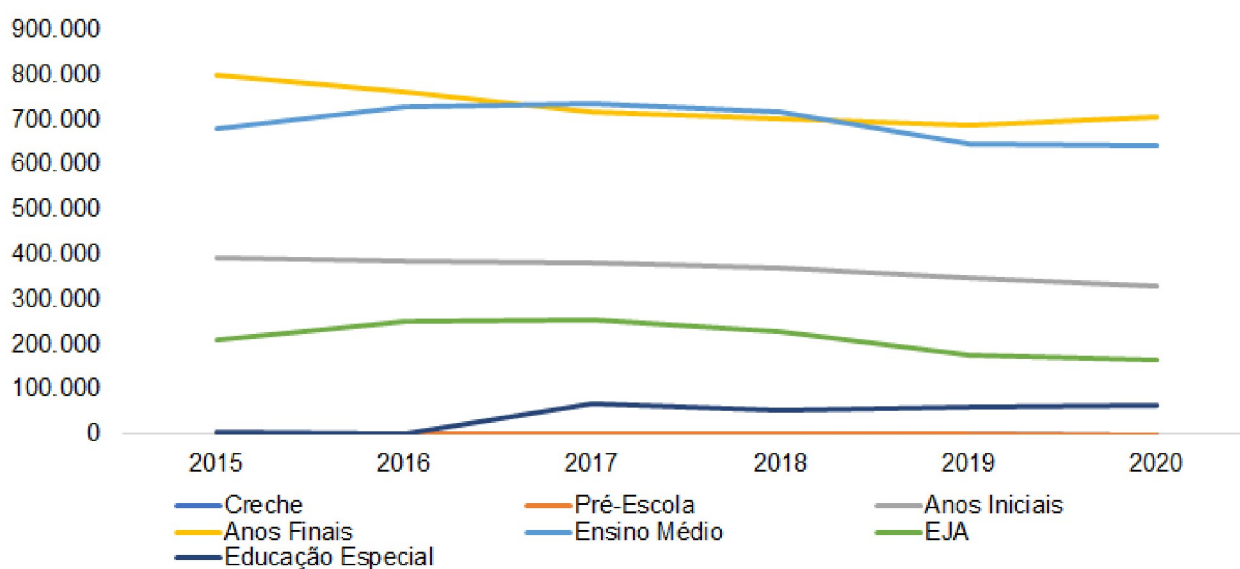
Fonte: INEP. Sinopse Estatística da Educação Básica 2019. Elaborado por Fundação João Pinheiro, 2020.

Nota: EF: Ensino Fundamental; EJA: Educação de Jovens e Adultos; EE: Educação Especial

No entanto, cabe destacar que, de acordo com o Informativo da FJP (2020), Minas Gerais possui maior participação da rede estadual na educação básica quando comparado ao restante do país, que possui uma média de 13,1% nos anos iniciais e de 41,6% nos anos finais do ensino fundamental. Isto indica que o estado tem absorvido parte da competência dos municípios e, conseqüentemente, dos custos para se oferecer estas políticas. Desta forma, ocorre uma concorrência no orçamento estadual entre as políticas de oferta de ensino médio, na qual o estado deveria concentrar seus esforços e recursos, e a de oferta do ensino fundamental, que deveria ser custeada pelos municípios.

Com relação a evolução do número total de matrículas na rede estadual, este tem percebido uma tendência de queda, principalmente no nível de ensino médio, conforme exposto no gráfico 3.

**Gráfico 3 - Matrículas por nível de ensino em escolas públicas da rede estadual
- Minas Gerais - 2015 a 2020**



Fonte: Censo Escolar. Elaboração Própria.

A diminuição no número de matrículas no ensino médio a partir de 2018 chama atenção e deve ser avaliada com cautela. Ao observar a taxa de evasão escolar² no estado de Minas Gerais para este nível de ensino nas escolas estaduais encontra-se uma possível justificativa para o comportamento de queda identificado no gráfico 3: em 2020 a taxa média de evasão no ensino médio foi de 8,2%, de acordo com dados do Censo Escolar. A título de comparação, a média de taxa de evasão no ensino médio nas escolas estaduais no Brasil foi de 2,6%, o que coloca Minas em situação de alerta e reforça que a evasão escolar é uma realidade a ser enfrentada no estado.

A queda do quantitativo de matrículas pode ser um problema para as escolas, uma vez que o recurso repassado pelo estado e pela união é, muitas vezes, calculado em função do número de estudantes nela matriculados. Além disso, para a apuração de custos é importante sempre considerar a efetividade da política pública. Isso porque levando em conta somente o custo-aluno, este pode apresentar aumento ao longo do tempo devido à queda das matrículas, uma vez que o estado é obrigado a aplicar um percentual mínimo na educação.

Com relação à infraestrutura das instalações escolares de competência estadual, averiguada por meio de dados do Censo Escolar de 2020, destaca-se que 96% das escolas possuem biblioteca, 99% possuem cozinha, 99% possuem acesso à internet e 89% possuem laboratório de informática. Já os pontos sensíveis em relação à infraestrutura das escolas são: somente 28% possuem laboratório de ciências, 72% quadra de esportes, 70% dependências acessíveis aos portadores de deficiência e 64% sanitário adaptado para este público.

Desta forma, apesar dos pontos positivos apresentados, percebe-se que ainda existem investimentos a serem feitos no sentido de melhoria da infraestrutura e acessibilidade desses espaços. Cabe ressaltar que na lógica de custos os investimentos não são considerados em um primeiro momento, sendo contabilizados somente sua depreciação à medida que são consumidos, conforme apresentado anteriormente. Torna-se essencial, então, ter mecanismos que permitam o controle

² A evasão escolar ocorre quando o aluno de determinado ano letivo não efetiva a matrícula no ano seguinte para dar continuidade aos estudos.

da informação patrimonial para uma apuração adequada e fidedigna do custo da política pública analisada.

Quando se trata do vínculo empregatício dos docentes da educação básica, as escolas da rede estadual em Minas Gerais chamam atenção devido ao alto percentual de contratos temporários, na ordem de 69,2% do total de professores que atuam em escolas do estado, de acordo com dado do INEP disponível em informativo elaborado pela Fundação João Pinheiro (FJP) em 2019. De forma comparativa, em escolas públicas que oferecem o ensino básico de responsabilidade federal e municipal, localizadas no estado, essa porcentagem é de 18,8% e 28,2%, respectivamente.

Conforme apontado no Informativo da FJP, “professores sem vínculo efetivo podem gerar maior rotatividade nas escolas, prejudicando o desempenho escolar, já que diminui a integração e a colaboração da equipe escolar e o vínculo do professor com o aluno” (FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO, 2020, p. 4). Desse modo, a valorização do profissional da educação básica na rede pública estadual, além de direito garantido em legislação, demonstra ser essencial para garantir a qualidade do ensino.

Analisando os contratos temporários na perspectiva do custo pode-se considerar, ainda, o impacto financeiro gerado pela necessidade de operacionalizar estas contratações, como por exemplo, avaliando o custo do tempo da equipe dedicada para tal fim, da realização dos processos seletivos, das publicações oficiais, entre outros.

Com relação a políticas inovadoras para a execução da política educacional, a SEE-MG tem implementado alguns projetos de destaque a partir de 2021: Mãos Dadas, Novo Ensino Médio, Trilhas de Futuro e Projeto Somar. A implementação da análise de custos pode ser um instrumento agregador na análise acerca da eficiência destas políticas que vêm implementadas, assim como uma ferramenta de prestação de contas à sociedade e aos órgãos de controle acerca da vantajosidade dos modelos implementados.

O Projeto Mãos Dadas, estabelecido pela Resolução SEE n 4.584/2021, visa oferecer apoio pedagógico, técnico e financeiro para os 442 municípios mineiros nos quais a rede de ensino estadual possui matrículas nos Anos Iniciais do Ensino Fundamental, que são prioritariamente de responsabilidade municipal, conforme

definição da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Ao aderir ao Projeto Mãos Dadas, o município estabelece um regime de cooperação com o estado, e os servidores vinculados a escola estadual que passa pelo processo de municipalização têm a opção de entrar em regime de adjunção e continuar atendendo nas turmas do ensino básico que foram absorvidas ou, então, permanecer na rede de ensino estadual e ser transferido para outra escola do município, podendo aderir à formação complementar em cursos de licenciatura gratuitos, oferecidos pelo estado.

O Projeto Trilhas de Futuro visa a oferta de cursos técnicos gratuitos, financiados pelo Governo de Minas Gerais, de instituições credenciadas por meio de editais de seleção publicados pela SEE-MG. O projeto é destinado a estudantes regularmente matriculados no 2º e 3º anos do Ensino Médio, estudantes regularmente matriculados em qualquer período da Educação de Jovens e Adultos - Ensino Médio, e a jovens que concluíram o ensino médio. Como forma de auxílio aos estudantes participantes, a SEE prevê, ainda, vale-refeição e vale-transporte diário no valor total de dezoito reais, durante a duração do programa, a ser repassado ao estudante pela instituição ofertante do curso.

O Novo Ensino Médio foi instituído pela Lei Federal nº 13.415/2017 e regulamentado pela Resolução SEE nº 4.692/2021. Este novo modelo propõe aulas adicionais, que terão conteúdo composto por trilhas formativas, de escolha do estudante, em várias áreas de conhecimento.

Por fim, o Projeto Somar prevê a gestão compartilhada de escolas de ensino médio da rede pública estadual de ensino em parceria com Organizações da Sociedade Civil Sem Fins Lucrativos (OSC). Dessa forma, por meio de edital de chamamento público publicado pela SEE-MG, as OSCs interessadas participam do processo, sendo a vencedora do certame a responsável por executar as atividades educacionais previstas na parceria, alocando os recursos humanos, insumos e equipamentos necessários para o desenvolvimento das atividades; realizando processo seletivo para os cargos de Diretor da Escola, Vice-Diretor de Escola e Secretário de Escola, dentre membros da carreira da Educação e observando; entre outras atividades de gestão. Com relação aos servidores da escola participante do

projeto, estes serão realocados para outras escolas, ficando a cargo da OSC responsável a contratação, via CLT, dos recursos humanos que atuarão no projeto.

Em 2021 foram publicados três editais contemplando, cada um, uma escola localizada na região metropolitana de Belo Horizonte, para implementação do projeto piloto em 2022. Os contratos a serem firmados têm a duração de cinco anos, sendo a remuneração OSC feita com base no valor anual por aluno estimado pelo Ministério da Educação, que em 2021 foi de R\$4.927,35 (quatro mil novecentos e vinte e sete reais e trinta e cinco centavos) e com o estabelecimento de metas a serem cumpridas pela organização, como por exemplo a pactuação de notas no IDEB, Taxa de Reprovação e Taxa de Abandono.

A partir do exposto percebe-se que a política educacional nas escolas estaduais em Minas Gerais está cercada de desafios: crescimento da evasão escolar, competências conflituosas entre os entes estatais, demanda por melhoria na infraestrutura física, além da necessidade de melhoria dos indicadores de qualidade de ensino e da valorização do corpo docente. Apesar desse contexto, foram apresentadas também iniciativas inovadoras que vêm sendo desenvolvidas pela SEE-MG buscando a melhoria da política desenvolvida.

5.2 Execução da política educacional pela SEE/MG

Conforme citado anteriormente, a principal obrigação do estado na educação pública é a oferta do ensino fundamental e médio. Essa atuação fica clara ao analisarmos as políticas públicas desenvolvidas pela SEE-MG, por meio de seus programas e ações do Plano Plurianual de Ações Governamentais (PPAG). O quadro 8 apresenta a estrutura programática da Secretaria de Estado de Educação para o exercício de 2021. Nele é possível perceber a divisão das políticas públicas finalísticas por nível e modalidade de ensino, em conformidade com as definições trazidas pela Constituição e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

**Quadro 9 - Estrutura Programática da Secretaria de Estado de Educação –
Minas Gerais – Exercício de 2021**

Programa	Ação
Programa 96 - Desjudicializa Minas	Ação 2076 -Utilização de Métodos Alternativos de Solução de Conflitos da SEE
Programa 105 - Educação Integral	Ação 4313 -Ensino Fundamental Integral
	Ação 4314 -Ensino Médio Integral
	Ação 4315 -Alimentação Escolar - Tempo Integral
Programa 106 - Ensino Fundamental	Ação 2065 -Proventos dos Profissionais do Magistério - Ensino Fundamental
	Ação 4297 -Desenvolvimento do Ensino Fundamental
	Ação 4298 -Educação de Jovens e Adultos - Ensino Fundamental
	Ação 4299 -Educação Especial - Ensino Fundamental
	Ação 4300 -Alimentação Escolar de Ensino Fundamental
	Ação 4301 -Transporte Escolar Ensino Fundamental
	Ação 4302 -Mãos à Obra - Ensino Fundamental
	Ação 4303 -Atendimento aos Municípios Mineiros
Programa 107 - Ensino Médio	Ação 2066 -Proventos dos Profissionais do Magistério - Ensino Médio
	Ação 4304 -Desenvolvimento do Ensino Médio
	Ação 4305 -Educação de Jovens e Adultos - Ensino Médio
	Ação 4306 -Educação Especial - Ensino Médio
	Ação 4307 -Alimentação Escolar Ensino Médio
	Ação 4308 -Transporte Escolar Ensino Médio
	Ação 4309 -Mãos à Obra - Ensino Médio
Programa 108 - Educação Profissional	Ação 4324 -Desenvolvimento da Educação Profissional
	Ação 4325 -Alimentação Escolar - Ensino Profissional
Programa 110 - Organização, Avaliação E Gestão Escolar	Ação 2061 -Gestão Pela Aprendizagem
	Ação 2062 -Avaliação Educacional
	Ação 2063 -Organização e Funcionamento Escolar

Programa 112 - Modalidades e Temáticas Especiais De Ensino	Ação 2070 -Desenvolvimento da Educação Infantil
	Ação 4326 -Atendimento às Escolas Família Agrícola
	Ação 4327 -Programa Convivência Democrática
	Ação 4328 -Educação das Relações Étnico-Raciais
	Ação 4330 -Mobilização das Juventudes
	Ação 4331 -Educação do Campo
	Ação 4332 -Educação Indígena
	Ação 4334 -Educação Quilombola
	Ação 4335 -Ensino do Sistema Socioeducativo
	Ação 4397 -Alimentação Escolar - Educação Indígena
	Ação 4398 -Alimentação Escolar - Educação Infantil
	Ação 4399 -Alimentação Escolar - Educação Quilombola
Programa 151 - Suporte ao Sistema Educativo Mineiro	Ação 2074 -Apoio ao Sistema Estadual De Educação
	Ação 2075 -Operacionalização das Ações dos Conselhos

Fonte: PPAG. Elaboração Própria.

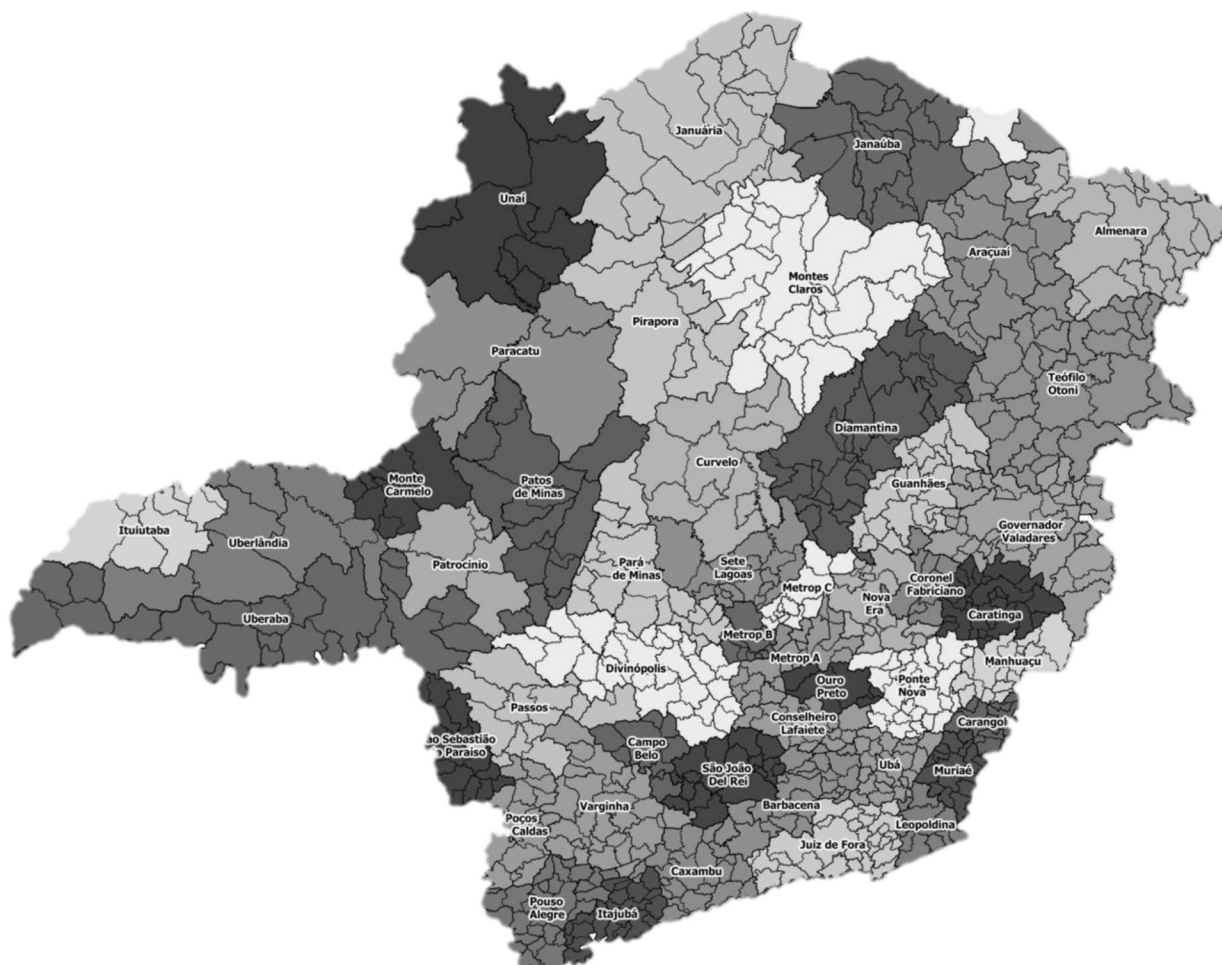
Para a execução da política educacional a SEE-MG conta com uma estrutura descentralizada, vinculada a sua Subsecretaria de Articulação Educacional, que se divide em 47 Superintendências Regionais de Ensino (SRE), de forma a atender todos os territórios do estado. A competência das SREs, de acordo com o Decreto 47.758 de 19 de novembro de 2019, é

exercer, em nível regional, as ações de supervisão técnico-pedagógica, administrativa e financeira, de pessoal, de orientação normativa, de cooperação, de articulação e de integração do Estado e Município, em consonância com as diretrizes e políticas educacionais (MINAS GERAIS, 2019).

Estas Regionais atuam, então, como unidades descentralizadas de suporte para as 3570 escolas estaduais existentes em Minas Gerais³. A vinculação da escola a uma determinada SRE depende de sua localização territorial, e está demonstrada na Figura 3. Já o quantitativo de escolas por SRE está detalhado na Quadro 9.

³ Conforme dados do Censo Escolar de 2020.

Figura 3 - Distribuição das Superintendências Regionais de Ensino no território do estado de Minas Gerais - 2020



Fonte: SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO DE MINAS GERAIS, 2021.

Quadro 10 - Quantitativo de escolas vinculadas a cada SRE

Superintendência Regional de Ensino (SRE)	Quantitativo de escolas estaduais vinculadas à SRE
SRE ALMENARA	63
SRE ARAÇUAÍ	96
SRE BARBACENA	54
SRE CAMPO BELO	31
SRE CARANGOLA	33
SRE CARATINGA	88
SRE CAXAMBU	43

SRE CONSELHEIRO LAFAIETE	56
SRE CORONEL FABRICIANO	72
SRE CURVELO	41
SRE DIAMANTINA	116
SRE DIVINÓPOLIS	128
SRE GOVERNADOR VALADARES	131
SRE GUANHÃES	73
SRE ITAJUBÁ	44
SRE ITUIUTABA	30
SRE JANAÚBA	89
SRE JANUÁRIA	134
SRE JUIZ DE FORA	94
SRE LEOPOLDINA	34
SRE MANHUAÇU	74
SRE METROPOLITANA A	144
SRE METROPOLITANA B	210
SRE METROPOLITANA C	166
SRE MONTE CARMELO	26
SRE MONTES CLAROS	167
SRE MURIAÉ	38
SRE NOVA ERA	58
SRE OURO PRETO	30
SRE PARÁ DE MINAS	60
SRE PARACATU	36
SRE PASSOS	50
SRE PATOS DE MINAS	62
SRE PATROCÍNIO	35
SRE PIRAPORA	38
SRE POÇOS DE CALDAS	45
SRE PONTE NOVA	77
SRE POUSO ALEGRE	69
SRE SÃO JOÃO DEL REI	41
SRE SÃO SEBASTIÃO DO PARAÍSO	38
SRE SETE LAGOAS	73
SRE TEÓFILO OTONI	155
SRE UBÁ	67
SRE UBERABA	99
SRE UBERLÂNDIA	108
SRE UNAÍ	36
SRE VARGINHA	116
TOTAL DE ESCOLAS	3568

Fonte: Censo Escolar. Elaboração Própria.

A escola, unidade mais descentralizada de execução da política educacional, também possui grande autonomia, isso porque uma parte dos recursos destinados à educação são executados por meio do Caixa Escolar, que são associações civis com personalidade jurídica de direito privado. Por meio do Caixa Escolar cada escola possui um CNPJ próprio, pelo qual aplica diretamente os recursos públicos recebidos, destinando-os para a realização de projetos, atividades educacionais, manutenção e conservação das escolas e outras despesas.

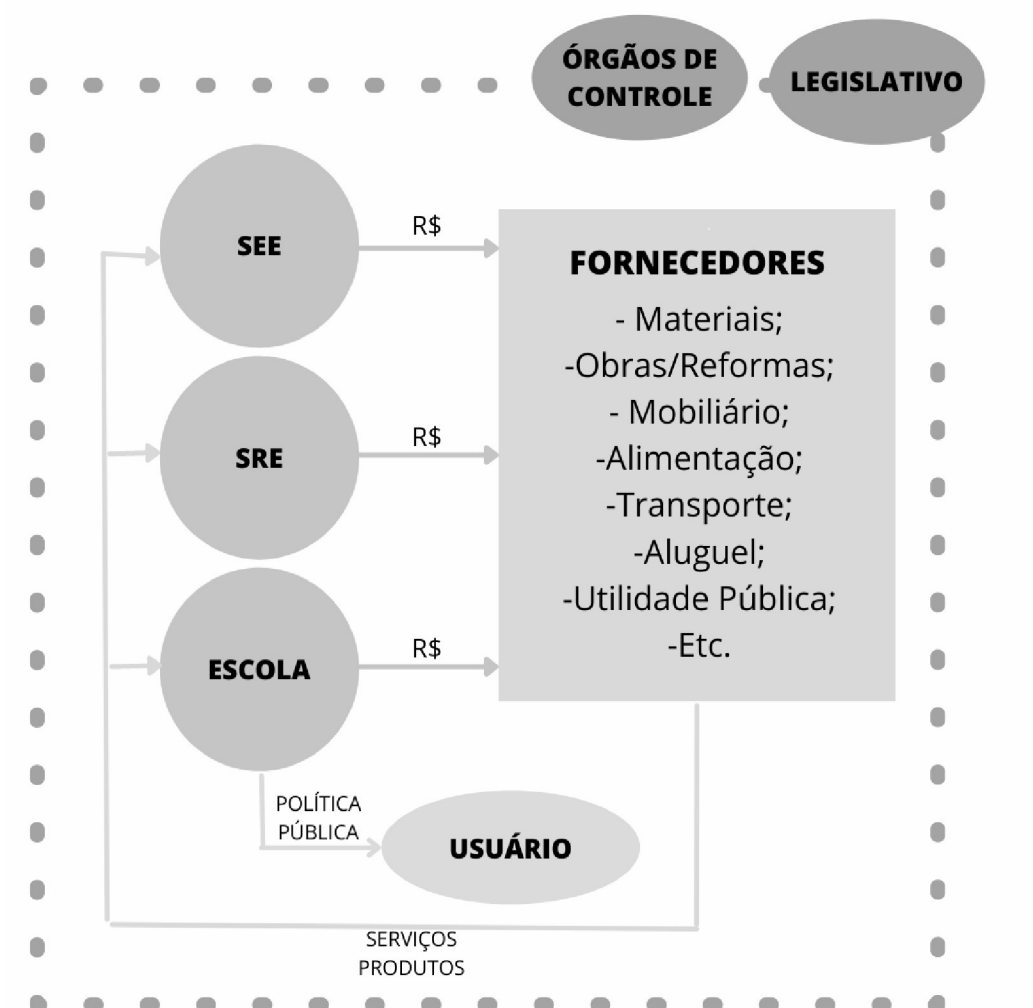
No estado de Minas Gerais a utilização e prestação de contas dos recursos repassados às Caixas Escolares é regulamentada pelo Decreto nº 45.085/2009. Primeiramente, para ser realizado o repasse, é firmado um Termo de Compromisso entre a Secretaria e a Caixa Escolar, que vincula a utilização do recurso repassado ao cumprimento do objeto pactuado, com observância da classificação orçamentária do repasse.

Uma vez pactuado o Termo de Compromisso, ocorre o repasse do recurso a uma conta específica, vinculada ao CNPJ daquela Caixa Escolar. Para a execução do recurso a escola realiza todo o processo de contratação, respeitando o regime de contratações públicas previsto na Lei Federal nº 8.666/93, além de regulamento próprio de licitação

Por fim, ocorre a prestação de contas: para cada Termo assinado elabora-se um processo de prestação de contas que é apresentado à Secretaria de Estado de Educação pela escola. Cabe, então, às Superintendências Regionais de Ensino a análise destas prestações

Outro ponto que elucida a complexidade da execução orçamentária é a multiplicidade de estruturas administrativas que são responsáveis pela aplicação dos recursos, sendo as principais a unidade central, as 47 regionais e cada uma das cerca de 3800 escolas, por meio de suas caixas escolares. Essa dinâmica da execução orçamentária na SEE-MG está representada na Figura 4. Destaca-se, também, a participação dos órgãos de controle e do Poder Legislativo, que fiscalizam a aplicação dos recursos públicos, e dos usuários, que recebem a política pública diretamente da Escola, que é a principal responsável pela prestação direta do serviço à população.

Figura 4 - Estrutura da execução orçamentária na SEE-MG

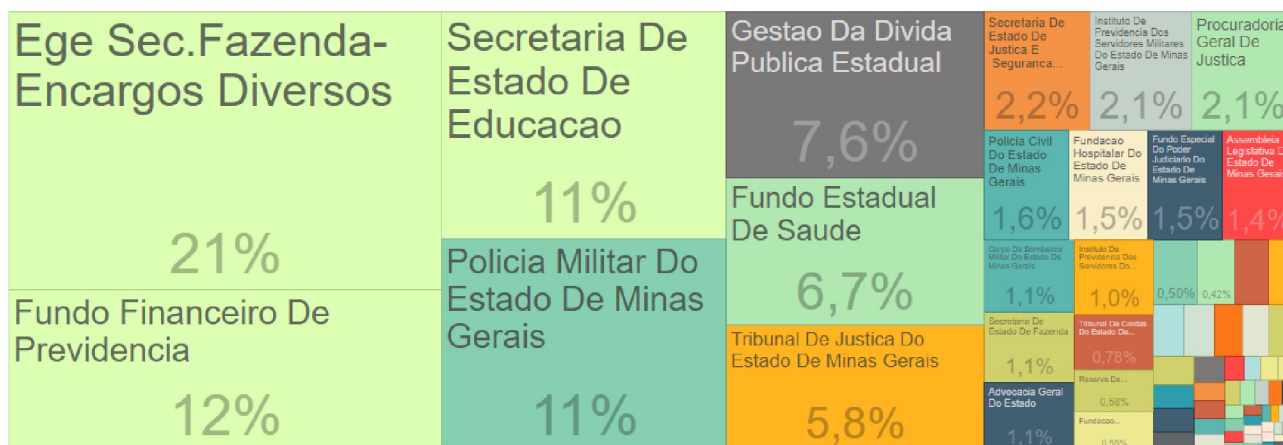


Fonte: Elaboração Própria.

Para financiar essa multiplicidade de ações a Secretaria de Estado de Educação conta com um orçamento robusto: em 2020 o crédito inicial disponibilizado para a SEE representou 11% do orçamento total do estado⁴, conforme detalhado no gráfico 4. Como apresentado anteriormente neste trabalho, o principal motivo da educação dispor de um volume elevado de recursos é a vinculação constitucional de 25% dos impostos, que devem ser destinados a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE).

⁴ Considerando o orçamento como um todo.

**Gráfico 4 - Percentual de crédito inicial disponibilizado na Lei Orçamentária
Anual por órgão - 2020 - Minas Gerais**



Fonte: Portal da Transparência de Minas Gerais.

Entretanto, não são todas as despesas executadas pela SEE que computam no cálculo do MDE. Além disso, mesmo despesas que computam no MDE podem estar vinculadas a objetos ou políticas específicas, como é o caso do FUNDEB, que só pode ser aplicado na educação básica, além de possuir um percentual mínimo que deve ser destinado ao pagamento de pessoal. Ainda existem aquelas fontes que não compõem o MDE e que possuem vinculação, como por exemplo a Cota Estado Salário Educação (QESE), devendo ser observadas caso a caso. O quadro 11 apresenta um resumo das fontes de financiamento e se elas computam ou não para fins de cálculo do MDE:

Quadro 11 - Fontes de financiamento da SEE-MG

Nome da Receita	Vinculação	Computa no MDE?
Recursos Ordinários	Não possui vinculação	Sim
Fundeb	Vinculado a despesas relativas ao financiamento da educação básica, nos termos da Lei de Diretrizes Básicas da Educação e da Lei do Fundeb	Sim
Fundo de Erradicação da Miséria	Sim	Sim
Quota-Estado Salário Educação (QESE)	Atende a finalidades específicas relacionadas ao ensino público, como transporte escolar, assistência à saúde, programas de material didático-escolar e alimentação	Não
Recursos da União Vinculados à Educação	Vinculados ao instrumento jurídico firmado entre as partes	Não
Recursos de Convênios e Portarias	Vinculados ao instrumento jurídico firmado entre as partes	Não
Recursos Recebidos por Danos Advindos de Desastres Socioambientais	Vinculado aos objetos pactuados pelo Comitê Gestor Pró-Brumadinho e Rio Doce	Não

Fonte: Elaboração Própria.

A multiplicidade de fontes de financiamento e suas diferentes vinculações demonstra a complexidade da gestão da política educacional, pois é necessário fazer a o correto planejamento das políticas e de seu financiamento, uma vez que ocorre de forma constante o controle do Tribunal de Contas e da sociedade acerca da aplicação dos recursos e sua correta destinação.

6. PROPOSIÇÃO DE UM MODELO DE CUSTOS PARA A SEE-MG

La Torre (2016) expõe que a aplicação de um sistema de custos no setor público deve levar em conta os seguintes elementos estruturais: acumulação de custos, predeterminação de custos e métodos de custeio.

A acumulação de custos divide-se em operações contínuas e operações por encomenda e pode ser descrita como “o processo de acumular o registro de todos os consumos de recursos utilizados que vão virando custos à medida que acontece a produção, e isso em função do sistema de produção e/ou execução de serviços prestados” (LA TORRE, 2016, p.72). Neste sentido, a SEE-MG desempenha, majoritariamente, operações contínuas, haja visto que a oferta da educação pública segue a Lei de Diretrizes e Bases da Educação e é ofertada continuamente seguindo as competências estaduais. Dessa forma, o autor aponta que o custo total dos processos pode ser dividido pelo volume de serviços ofertados à comunidade durante um período de tempo, possibilitando encontrar o custo unitário dos serviços prestados (LA TORRE, 2016).

Dantas (2014) expõe a necessidade de o sistema atender algumas condições para obter resultados exitosos em sua aplicação: o sistema precisa ser entendido e assimilado por toda a organização; o sistema precisa ser robusto conceitualmente e ao mesmo tempo gerar relatório de fácil interpretação; o modelo adota precisa ser capaz de expressão a realidade complexa da organização; e o modelo de propiciar o envolvimento de toda a organização.

6.1 Mapeamento dos sistemas de informação utilizados pela SEE-MG

Dantas (2014) organiza os sistemas de informação que servirão de base para fornecimento da informação de custo em quatro tipos: Contábeis e Orçamento; Planejamento; Recursos Humanos; e Administrativos/Operacionais. Os principais sistemas de informação utilizados pela SEE-MG estão detalhados no quadro 12:

Quadro 12 - Sistemas de informação utilizados pela SEE-MG

SISTEMA DE INFORMAÇÃO	SIGLA	UTILIZAÇÃO	CLASSIFICAÇÃO
Sistema Integrado de Administração Financeira	SIAFI	Processos de elaboração e execução orçamentária, administração e execução financeira, registros contábeis e gestão do patrimônio público	Contábeis e Orçamento
Sistema de Administração de Pessoal	SISAP	Processos relativos à Gestão de Recursos Humanos, tais como taxação da folha de pessoal, acompanhamento da vida funcional do servidor, entre outros.	Recursos Humanos
Sistema Integrado de Administração de Materiais e Serviços	SIAD	Processos relativos à controle do ciclo de materiais e serviços, tais como requisição, compra, movimentação, distribuição e baixa de bens patrimoniais	Administrativos/Operacionais
Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento	SIGPLAN	Processos relativos à elaboração e monitoramento do Plano Plurianual de Ação Governamental - PPAG	Planejamento
Sistema Orçamentário	SISOR	Processos relativos à elaboração do orçamento anual, tais como previsão das receitas e fixação da despesa	Contábeis e Orçamento Planejamento
Sistema de Gestão de Convênios, Portarias e Contratos do Estado de Minas Gerais	SIGCON - MÓDULO SAÍDA	Sistema para formalização de instrumentos de convênio e parcerias nos quais ocorra repasse de recursos.	Administrativos/Operacionais
Sistema de Gestão de Projetos e Orçamento	SGPO	Sistema utilizado para planejamento e acompanhamento da execução orçamentária por Unidade Executora	Contábeis e Orçamento Planejamento
Sistema de Monitoramento da	SYSMEAE	Acompanhamento da execução dos recursos de	Administrativos/Operacionais

Execução Alimentar Escolar		Alimentação Escolar, repassados para as caixas escolares, na fonte federal e estadual.	
Armazém de Informações da Administração Pública do Estado de Minas Gerais (Business Object)	BO	Sistema online desenvolvido pela Prodemge, para geração de relatórios com dados extraídos de diversos sistemas estruturantes do governo	Administrativos/Operacionais
Plataforma +Brasil	-	Sistema desenvolvido pela União para informatização e operacionalização das transferências de recursos oriundos do orçamento federal	Administrativos/Operacionais

Fonte: Elaboração Própria

Com relação ao acompanhamento dos recursos executados via caixa escolar, a Resolução SEE nº 3.380/2017 tornou obrigatória a utilização do Sistema de Monitoramento da Execução Alimentar Escolar (SYSMEAE) para acompanhamento e processamento dos recursos destinados à alimentação. Com relação aos demais recursos não existe, atualmente, um sistema de gerenciamento da execução da despesa via caixa escolar, ficando a supervisão da aplicação das transferências restritas ao acompanhamento feito por meio de prestação de contas à SRE. O controle da Unidade Central com relação ao repasse das SREs para os caixas escolares é feito pelo Sistema de Gestão de Projetos e Orçamento (SGPO).

Devido à inexistência de um sistema informatizado para acompanhar a execução final das despesas repassadas ao caixa escolar, a SEE- MG utiliza o registro por Unidade de Programação do Gasto (UPG), no momento da descentralização orçamentária para as unidades executoras das Regionais, que, então, farão o repasse financeiro às escolas. A UPG é uma variável personalizável do SIAFI que a SEE utiliza para rastrear o objeto do Termo de Compromisso que gerou o repasse. Para contextualizar a complexidade do controle realizado, em 2019 foram registradas 201 UPGs e em 2020 foram 172. Entre os exemplos de UPGs criadas, estão a alimentação

escolar, a aquisição de mobiliário, a reforma predial, além de um código para cada indicação de emenda parlamentar no orçamento da secretaria. Quando se gera um Termo de Compromisso para determinada escola, o valor do termo é repassado da Unidade Central para as SREs, unidades nas quais o valor é empenhado liquidado e pago para a caixa escolar.

O alto volume de UPGs criadas decorre da necessidade do SIAFI conversar com outro o SGPO, pois este último sistema lê as UPGs e as transforma em uma Unidade de Programação Especial correspondente. Com isso, a lógica de criação das UPGs é a de agregar as variáveis de Projeto/Atividade, grupo e fonte.

No SGPO a SEE distribui um limite orçamentário para cada Unidade Executora das SREs. Assim, quando um Termo de Compromisso é firmado, o valor correspondente é repassado pela unidade central para a unidade executora, sendo as Regionais as responsáveis por empenhar, liquidar e pagar os termos aos respectivos caixas escolares.

Diariamente são carregadas informações no SGPO, por meio da correspondência entre UPG e UPE, possibilitando que a SEE emita relatórios do status das execuções orçamentária realizadas pelas Regionais. Apesar de tal acompanhamento também poder ser realizado por meio do BO, uma vez que este permite gerar relatório com base nas informações do SIAFI, o SGPO agrega a fase de planejamento da distribuição de repasse de recursos da central para as regionais de forma anual, o que não é possível de ser feito no SIAFI.

Essas diferentes formas de acompanhamento podem ser justificadas pela grande complexidade da execução dos recursos da educação, já apresentados anteriormente.

6.2 Mapeamento das despesas executadas pela SEE-MG

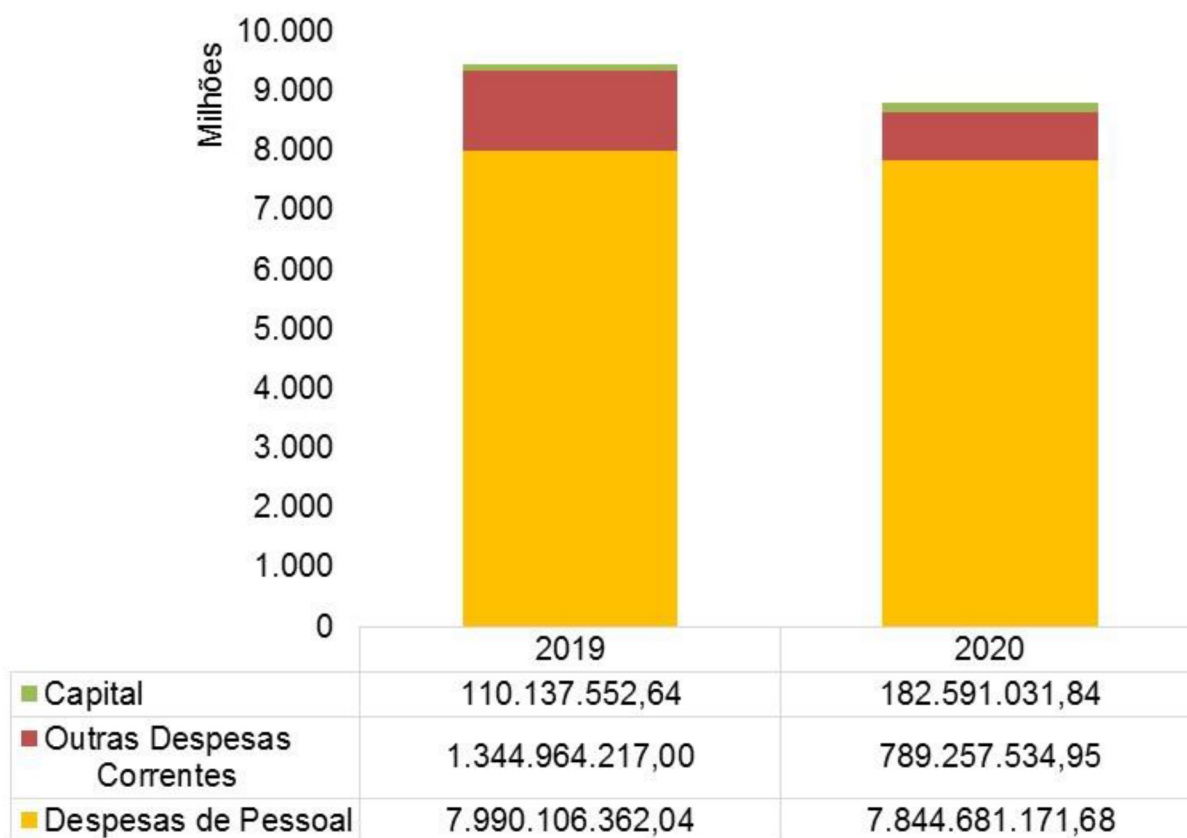
Para o mapeamento das despesas executadas pela SEE-MG foram escolhidos os anos de 2019 e 2020, de forma a permitir a análise antes e durante a pandemia decorrente da COVID-19, uma vez que esta pode ter impactado a execução dos recursos devido a suspensão das atividades pedagógicas e gerenciais desenvolvidas presencialmente, dada a adoção do Regime Emergencial de Teletrabalho e do

Regime de Estudo não Presencial. O ano de 2021 não foi incluído devido à falta de tempo hábil para o tratamento dos dados.

Utilizou-se para a análise a despesa liquidada, haja visto que esta é a que melhor reflete o conceito de custo, conforme exposto no tópico 2.1 deste trabalho.

A primeira análise, apresentada no gráfico 4, traz a composição da despesa liquidada por grupo de despesa, que é a classificação orçamentária que permite visualizar se o gasto é uma despesa corrente ou de investimento. Destaca-se a ocorrência de uma queda geral da despesa entre 2019 e 2020, no valor de R\$602.402.544, concentrada principalmente no grupo de outras despesas correntes, o que pode ter sido um impacto decorrente da pandemia de COVID-19.

Gráfico 5 - Despesa liquidada¹ por grupo de despesa - 2019 e 2020



Fonte: SIAFI-MG. Elaboração Própria.

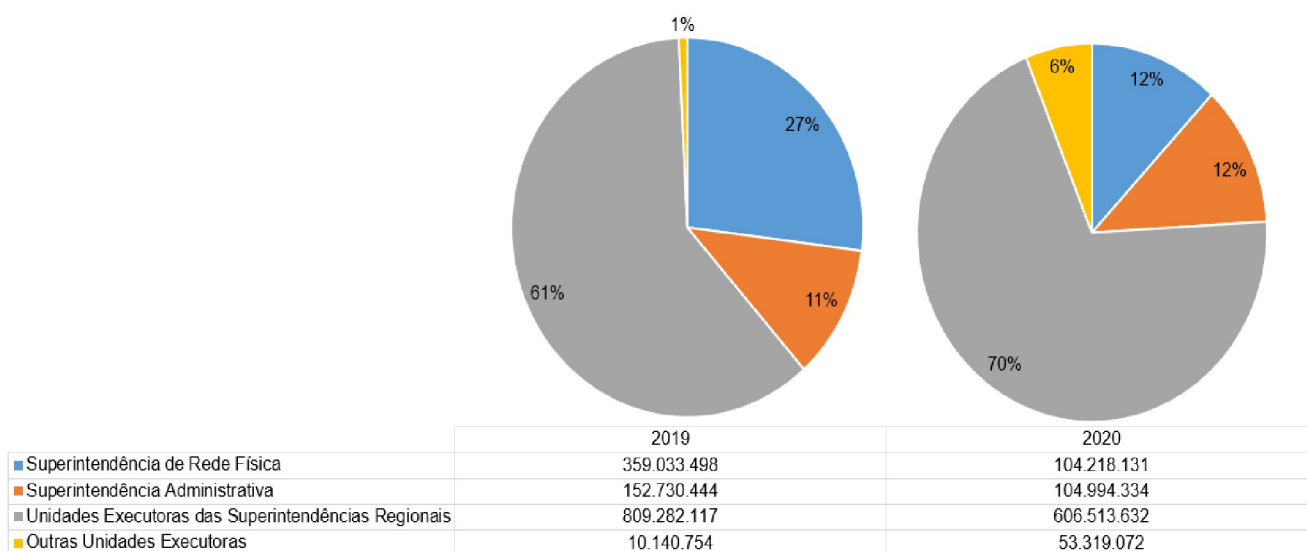
¹ Valores corrigidos pelo IPCA ano base 2019.

O gráfico acima permite observar que a maior parte das despesas da SEE é destinada ao grupo de pessoal, seguido do grupo de outras despesas correntes e pelo de investimentos, respectivamente. Esta análise é importante para a definição do modelo de custos, uma vez que as despesas com investimento devem ser desconsideradas, sendo apurados como custo somente a depreciação do bem durante seu uso no processo produtivo.

Reitera-se que na despesa de pessoal, podem estar incluídos os pagamentos dos servidores inativos, que devem ser considerados como gasto uma vez que não contribuem para o processo produtivo da organização.

Conforme exposto anteriormente, a SEE-MG se organiza em 47 Superintendências Regionais de Ensino, que são cadastradas como Unidades Executoras (UE) no Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI. Para melhor visualizar como se dá a execução das despesas no Órgão, as SREs foram consolidadas no gráfico 5, que também apresenta as outras duas principais UE centrais: a Superintendência de Rede Física e a Superintendência Administrativa. As despesas de pessoal, incluindo o pagamento de auxílios, que é executado no grupo de outras despesas correntes, foram excluídas para permitir uma melhor visualização das demais despesas gerenciáveis da SEE-MG.

Gráfico 6 - Despesa Liquidada em Outras Despesas Correntes¹ e Investimentos por Unidade Executora – Porcentagem e Valores Absolutos²



Fonte: SIAFI-MG. Elaboração Própria.

¹ Excluídas as despesas da procedência 7 (auxílios).

² Valor corrigidos pelo IPCA ano base 2019.

Para se ter mais informações acerca de quais são as principais despesas executadas na SEE e em suas respectivas Unidades Executoras, pode-se realizar uma análise utilizando o Elemento, classificação mais detalhada do orçamento que permite identificar o objeto de alocação do recurso.

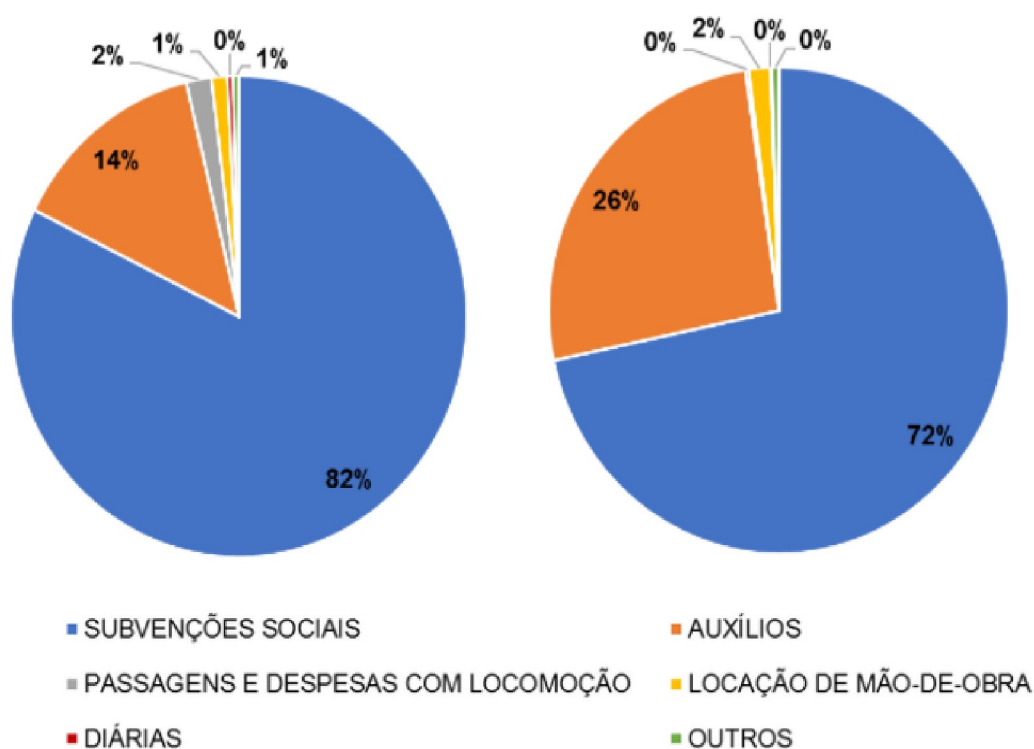
O gasto mais relevante executado na Superintendência de Rede Física é a de transporte escolar. Já a Superintendência Administrativa é a responsável pelas despesas referentes ao pagamento de tarifas de água e esgoto e da tarifa de energia elétrica das escolas.

As Superintendências Regionais de Ensino são responsáveis, principalmente, pela execução dos repasses financeiros aos Caixas Escolares a ela vinculados. Estes repasses podem ser identificados a partir de dois elementos: Subvenção Social - destinado a despesas de capital - e Auxílio - destinado a despesas de custeio. Além disso, cada SRE executa despesas referentes à sua própria manutenção, tais como locação de mão de obra, passagens e despesas com locomoção e diárias.

O repasse aos Caixas Escolares é, então, a despesa mais relevante das SREs, sendo seu valor absoluto R\$671.845.449 em 2019 e R\$572.610.785 em 2020. O gráfico 6 reforça a relevância destes elementos de despesa no orçamento da SEE-

MG, demonstrando que os repasses financeiros aos caixas escolares representam mais de 90% das despesas executadas pelas Regionais.

Gráfico 7 - Despesa Liquidada por Elemento nas Unidades Executoras da Regionais de Ensino - Investimento e Custeio - 2019 e 2020 - Minas Gerais



Fonte: SIAFI-MG. Elaboração Própria.
 * Excluídas as despesas da procedência 7 (auxílios).

Conforme apontado no tópico anterior deste trabalho, a única forma de se rastrear, por meio do SIAFI, o objeto de despesa para o qual se destinam os repasses aos Caixas Escolares é por meio das Unidades de Programação de Gasto (UPG) cadastradas no sistema, que refletem os fins dos Termos de Compromisso pactuados.

No ano de 2019 as UPGs com maior volume de repasse foram aquelas destinadas à contrapartida do Programa Nacional de Alimentação Escolar, manutenção das escolas; atendimento da alimentação escolar no ensino fundamental; construção de rede lógica e/ou elétrica e ampliação e/ou reforma de prédios escolares.

Já em 2020 as principais UPGs utilizadas foram para repasse de recursos para manutenção das escolas; atendimento da alimentação escolar no ensino fundamental; aquisição de mobiliário e/ou equipamentos escolares e construção/ampliação e reforma de prédios escolares.

O desafio para a apuração de custos utilizando esta lógica de execução é que a despesa constará como liquidada e paga no SIAFI uma vez que se concretize o repasse financeiro para a escola, mas isso não significa, necessariamente, que houve de fato aquisição de bens ou prestação dos serviços. A verificação da concretização da execução desse orçamento ficará a cargo das auditorias realizadas posteriormente nas prestações de contas dos caixas escolares. Cumpre salientar que, diante do tamanho da estrutura organizacional da SEE-MG, a conferência individual e manual de prestações de contas pode levar à uma impossibilidade de conferência da concretização da execução do orçamento.

Com isso, ao considerar o conceito de custo como o gasto efetivamente apropriado pelo processo produtivo, e tendo a política pública prestada pelas escolas como produto, conclui-se que: a partir dos sistemas existentes não é possível rastrear quando, e se, a despesa realizada pela SEE-MG efetivamente se transforma em custo na escola. O simples fato de existir uma despesa executada no sistema financeiro do Estado, não garante a execução real desse orçamento.

6.3 Definição do modelo

Para a escolha do modelo a ser utilizado pela instituição o primeiro passo é a definição, por meio do planejamento estratégico do órgão, de quais objetivos esta organização visa atingir no futuro, para, assim, definir as metas a serem acompanhadas durante o processo de implementação do modelo, e possibilitar a realização da medição de eficiência (ALONSO, 1999).

Conforme aponta Machado (2002), “a questão central do modelo de decisão do setor público é identificar os problemas a serem enfrentados e construir os programas para resolvê-los” (MACHADO, 2002, 145), de forma que o sistema de custo do setor público a ser adotado deve auxiliar a tomada de decisão do gestor, o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade dos programas.

Considerando as atividades desenvolvidas pela SEE-MG como contínuas, uma vez que não dependem de demanda específica para serem realizadas, sugere-se que seu custo seja apurado por processo. Quanto a metodologia de custeio a ser adotada, sugere-se a utilização, em um primeiro momento, do custeio variável/direto.

Este modelo seria o mais adequado por ter uma implementação mais simples e por gerar informações substanciais para a tomada de decisão quanto à alocação racional dos recursos públicos. Dessa forma, este método de custeio poderia ser o caminho para iniciar a discussão acerca da contabilidade de custos no órgão, ao mesmo tempo em que ocorre o amadurecimento dos sistemas utilizados, além de ser uma importante ferramenta gerencial.

Para apuração do custo pode-se utilizar como referência as informações orçamentárias disponíveis no SIAFI que permitem a definição dos custos a serem apurados.

O primeiro ajuste a ser realizado é a exclusão das despesas classificadas no grupo de investimentos, pois, conforme exposto no tópico 2.1, os investimentos somente são contabilizados como custo quando incorporados ao processo produtivo, por meio de sua depreciação. Além disso, devem ser excluídas as despesas relativas a liquidação forçada, compra de materiais para estoque e despesas de exercícios anteriores (MACHADO, 2002), conforme resumido no quadro 13:

Quadro 13 - Modelagem dos ajustes conceituais para adequação da despesa pública como custo

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

Fonte: Machado, 2002. Elaborado por Almeida, 2021.

Com relação ao produto - ou política pública - que terá seu custo apurado, esta pode ser identificada por meio da ação orçamentária. O quadro 8, que trouxe as ações desempenhadas pela SEE-MG no PPAG, deixou claro que as atividades são bem distribuídas considerando nível e modalidade de ensino, seguindo a legislação que disciplina a questão, permitindo assim uma associação clara entre os recursos consumidos e o produto de cada ação.

Esta clareza na definição das ações pode possibilitar uma melhor análise temporal dos custos, de forma a comparar os custos de uma mesma política em momentos e contextos diferentes. Neste caso seria possível, por exemplo, avaliar o custo de um estudante do ensino fundamental antes e durante a pandemia, e compará-la, também, aos impactos deste contexto na qualidade do ensino, possibilitando uma melhor avaliação da eficiência da política em cada contexto.

Pode-se, também, avaliar as oscilações do custo-aluno ao longo do tempo, possibilitando a adoção de estratégias para melhorar a alocação dos recursos e a eficiência da política desenvolvida.

Além da análise temporal seria possível fazer uma comparação entre políticas públicas. Por exemplo: qual a diferença entre o custo de um estudante participante da educação indígena e um da modalidade tradicional de ensino? Ou de um estudante do ensino fundamental para um do ensino médio?

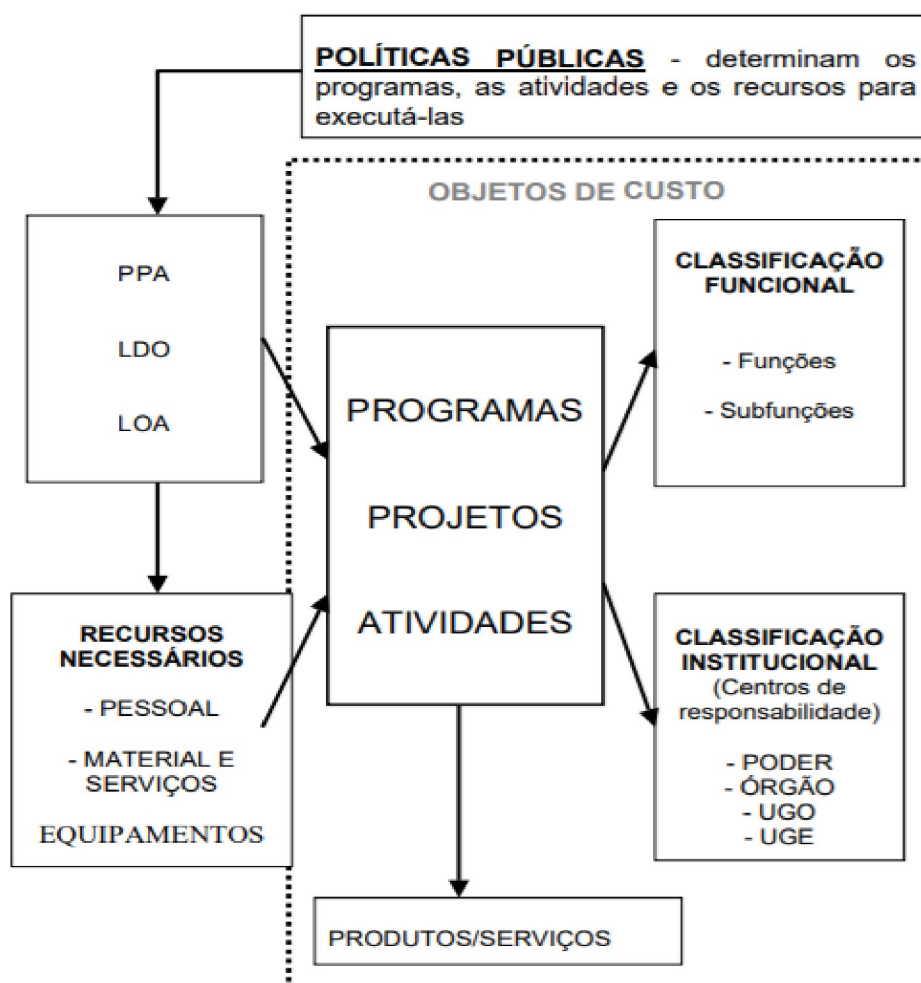
Tais questionamentos e suas respostas são essenciais para a tomada de decisão do gestor. O caso da municipalização é claro neste sentido: qual custo é maior para o estado: manter a escola de ensino fundamental sob sua gestão ou repassar os recursos para o município assumir sua responsabilidade? Qual trará maior eficiência na alocação do recurso público?

O mesmo pode ser observado no caso do Programa Somar, que faz parcerias com Organizações sem fins lucrativos: é vantajoso para o estado repassar os recursos em quais casos? Qual o valor a ser repassado? Caso o projeto seja expandido para diferentes modalidades de ensino, como chegar a um valor referência para cada uma destas políticas?

Por fim, a apuração de custo levando em conta as ações orçamentárias pode possibilitar um comparativo entre diferentes entes, caso eles se orientem pela mesma lógica de construção em seus Planos Plurianuais, haja visto que seria possível uma padronização se for utilizada a Lei de Diretrizes e Bases da Educação como referência.

O modelo apresentado por Machado (2002), por meio da figura 5, deixa claro essa relação entre políticas públicas, consumo de recursos, atividades e objetos de custo.

Figura 5 - Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo

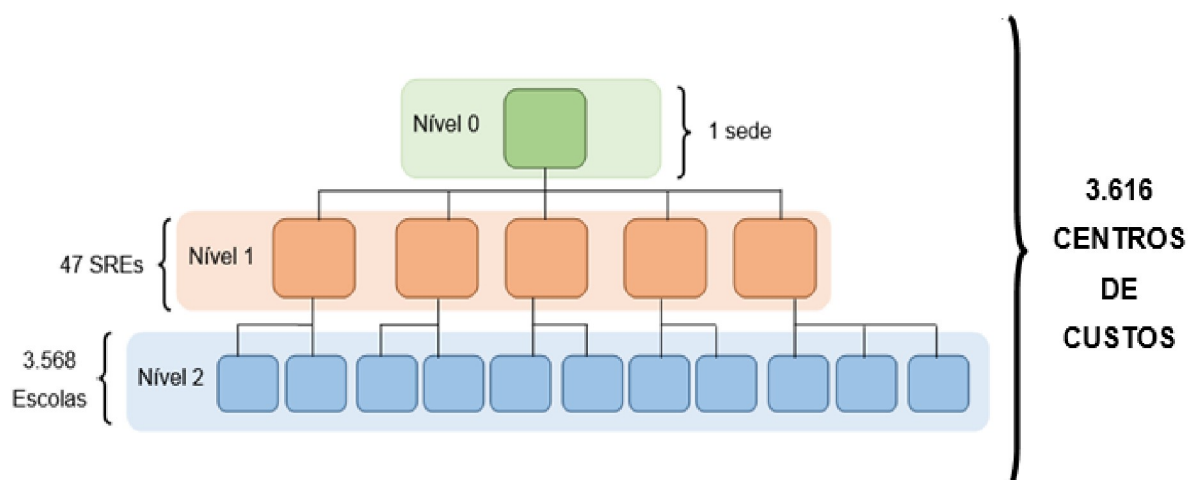


Fonte: MACHADO, tese, p. 151.

Com relação aos centros de operação, a SEE-MG pode ser organizada em centros de custos que considerem a unidade central, as Superintendências Regionais de Ensino e as escolas a elas vinculadas.

Este modelo resultaria em 3.616 centros de custo, conforme apresentado na figura 6, e é inviável sua execução neste nível de descentralização considerando os sistemas hoje utilizados pela Secretaria.

Figura 6 - Centros de Custos alinhados à estrutura organizacional da SEE



Fonte: Elaboração Própria.

O principal gargalo está nos centros de custos das escolas, pois eles executam seus recursos diretamente via caixa escolar. Conforme apresentado no tópico anterior, o registro de liquidação da despesa será feito no SIAFI no momento em que ocorrer o repasse financeiro para a escola, sendo o controle da execução destes recursos restrito a prestação de contas feita pelas escolas após a utilização do recurso.

Atualmente é possível, então, fazer a análise até o nível de centros de custos das SREs. No entanto, para realizar o rateio por centros de custos o indicado seria cadastrar estas unidades como UPGs no SIAFI, de forma a permitir que as despesas executadas nas Unidades Executoras centrais, como é o caso dos aluguéis e tarifas de água e esgoto, pudessem ser vinculadas ao respectivo centro de custo. Para a implementação nestes moldes seria necessário que a Secretaria deixasse de utilizar as UPGs para controle do caixa escolar e para carregamento das informações no SGPO.

Uma possibilidade seria, então, solicitar o cadastro de elementos-itens que detalhassem o objeto do gasto das subvenções sociais e auxílios. Dessa forma, as UPGs poderiam ser utilizadas para controle dos centros de custos e a classificação por elemento-item possibilitaria o acompanhamento dos repasses feitos aos caixas escolares.

O controle das despesas de pessoal também apresenta desafios para ser acompanhado na perspectiva de custo. O primeiro ponto é que elas são inteiramente processadas na Unidade Executora da Superintendência de Planejamento e Finanças, e sem vinculação a nenhuma UPG.

O segundo ponto é referente à complexidade de se fazer o rateio da despesa de pessoal por ação orçamentária. O SISAP permite a vinculação do servidor a uma única ação orçamentária, o que criaria limitações nos casos, por exemplo, de professores que atuam em mais de um nível ou modalidade de ensino. De forma prática, se um professor dá aula no ensino fundamental e no ensino médio, o sistema não permite que seja feito o rateio, sendo a remuneração deste servidor integralmente vinculada a uma única ação. Com isso, seria necessário criar um critério para escolher em qual ação a remuneração do servidor seria processada, o que prejudicaria a metodologia aplicada.

Além destas limitações, soma-se o fato das despesas com pessoal serem, em sua maioria, custos não controláveis, ou seja, que não possíveis de serem gerenciados e que se encontram fora da responsabilidade e controle do gestor de nível operacional (OLIVEIRA; OLIVEIRA; SILVA, 2003).

Dessa forma, sugere-se que, em um primeiro momento, as despesas com pessoal sejam desconsideradas do modelo, haja visto as limitações dos sistemas operacionais para sua correta alocação. No entanto, haja vista a relevância desta despesa dentro do montante executado pela SEE-MG, ela deve ser incluída na medida em que o sistema de custeio amadureça dentro da organização, o que deve ser acompanhado pela adequação dos sistemas de informação utilizados pelo estado.

Dessa forma, o modelo proposto para implementação na SEE-MG é o seguinte:

1. Apuração de custo por processo;
2. Método de custeio variável;
3. Estágio da despesa a ser considerado: liquidação;
4. Realização dos ajustes contábeis para maior aproximação ao conceito de custo;
5. Alocação das despesas em centros de custos, até o nível de SREs, por meio do cadastro das respectivas UPGs, e da vinculação das despesas executadas nas Unidades Executoras centrais ao correto Centro de Custo;

6. Criação de elemento-itens para acompanhamento dos objetos de repasse aos caixas escolares em substituição do modelo que utiliza as UPGs;
7. Deve desconsiderar as despesas de pessoal inativo caso estas ocorram no órgão.

Reitera-se que o modelo proposto seria utilizado pela gestão da SEE-MG como subsídio na tomada de decisão, para garantir maior eficiência na alocação dos recursos públicos. Esta utilização está alinhada ao que é defendido por Dantas (2014), de que

o sistema deve oferecer a comparabilidade da informação tanto de forma horizontal ao longo do tempo, quanto de forma vertical em um determinado momento do tempo “t”, propiciando a tomada de decisão em todos os níveis da administração pública, o estratégico, tático e operacional. (DANTAS, 2014, P. 15).

Por fim, destaca-se a importância do processo de capacitação dos agentes que estarão envolvidos no processo de implementação do projeto. Nas palavras de Alonso (1999, p. 53): “a revolução dos custos só será vitoriosa se os gestores abraçarem a causa”.

6.4 Desafios e limitações do modelo

A SEE-MG apresenta um orçamento composto por diversas fontes, com vinculações variadas e que estão dispersas em uma série de normativos legais. Esta complexidade é um dos desafios à implementação do modelo, haja visto atualmente este controle de execução por fonte é realizado por meio do SGPO e que, para a implementação de Centros de Custos seria necessário alterar a lógica de utilização das UPGs no SIAFI, variável que faz o cruzamento dos dados e carrega as informações no SGPO.

Além disto, a SEE-MG conta com uma estrutura descentralizada, ocorrendo execução financeira diretamente na sede, nas SRE e nas escolas, sendo estas últimas por meio do Caixa Escolar. Considerando a lógica de execução dos Caixas Escolares e a inexistência de um sistema de acompanhamento atualizado das despesas efetivamente alocadas em bens e serviços, não é possível apurar o custo-

aluno por escola, sendo possível chegar no detalhamento máximo de custo por regional.

Adicionalmente, para apuração adequada dos custos faz-se necessário a apuração das informações patrimoniais, tais como depreciação e baixa de bens, realizados por meio do SIAD. Para uma apuração mais real, estes dados precisariam estar constantemente atualizados e utilizando parâmetros bem definidos, inclusive considerando o patrimônio alocado nas mais de 3 mil escolas espalhadas pelo território do estado.

O resumo dos desafios enfrentados pela SEE-MG, tanto para a gestão dos recursos orçamentários quanto para a implementação de um método de custeio estão apresentados no quadro 14.

Quadro 14 - Resumo dos desafios enfrentados pela SEE-MG

Tipo de desafio	Descrição do desafio
Gestão dos recursos	- Execução do MDE - Multiplicidade de fontes com vinculações diversas - Unidades muito descentralizadas - Legislação extensa e complexa
Implementação do sistema de custos	- Multiplicidade de sistemas que não conversam entre si - Impossibilidade de apurar o custo dos caixas escolares no modelo atual de execução - Inexistência de rateio por centro de custo - Utilização das UPGs para controle dos objetos de repasse aos caixas escolares - Necessidade de capacitação dos servidores

	- Prestação de contas dos recursos executados via Caixa Escolar
--	--

Fonte: Elaboração própria.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa se propôs a analisar os principais métodos de custeio utilizados na iniciativa privada e indicar aquele que mais se adequasse à realidade da Secretaria de Estado de Educação do Estado de Minas Gerais (SEE-MG). Esse trabalho é relevante uma vez que a SEE-MG é o principal executor da política educacional em Minas Gerais, possuindo um percentual do orçamento constitucionalmente a ela vinculado, além de uma série de outros normativos que regulamentam tanto a oferta da política quanto seu financiamento, sendo importante a gestão do órgão possuir instrumentos e processos que auxiliem na tomada de decisão, no controle e na prestação de contas à sociedade. Em complementação, é uma exigência legal a apuração de custos no setor público.

Para subsidiar a análise o primeiro passo foi contextualizar a política educacional no estado de Minas Gerais, de forma a apresentar alguns dos desafios enfrentados pelos gestores, a complexidade da execução orçamentária na lógica dos caixas escolares e as limitações organizacionais em relação à uma possível implementação de sistema de custos na instituição.

A partir do exposto partiu-se para a análise quantitativa, por meio da avaliação das despesas executadas pela SEE. Foi identificado que a maior parcela dos recursos é executada pelas Superintendências Regionais de Ensino (SRE), por meio dos repasses aos caixas escolares. Também foi pontuado que, atualmente, utilizando somente os registros realizados no SIAFI, não é possível apurar adequadamente os custos executados diretamente pelo Caixa Escolar, uma vez que a despesa constará como liquidada no sistema, mas sem necessariamente ser garantia da execução real deste orçamento. Tendo em vista a complexidade da execução orçamentária na SEE-MG e o uso das informações de custos principalmente para uso gerencial, foi proposta a utilização do método de custeio variável, que tem uma metodologia de implementação mais simples e gera informações relevantes para a tomada de decisão.

Ademais, destaca-se a necessidade de implementação de um sistema ágil e informatizado para acompanhamento da execução dos recursos repassados aos Caixas Escolares. A prestação de contas em relação ao cumprimento do MDE é

apurada por meio da despesa liquidada registrada no SIAFI, ou seja, considera-se o repasse feito pela SRE à escola, mas não há garantia de que os recursos estão sendo alocados, de fato, em bens e serviço. Caso a prestação de contas e a cobrança devolução dos recursos não aplicados seja morosa, perde-se a eficiência do instrumento vinculatório previsto no texto Constitucional.

Para auxiliar no desenvolvimento do método de custeio foram apresentadas, também, algumas sugestões para a SEE-MG, tais como: criação de elemento-itens em substituição do uso de UPGs para acompanhamento do objeto dos Termos de Compromisso repassados aos Caixas Escolares e utilização das UPGs como centro de custos, até o nível de SRE.

Por fim, conclui-se que a plena adoção da contabilidade de custos no Estado de Minas Gerais depende da adoção do regime de competência e da convergência às normas internacionais de contabilidade, por meio da melhoria dos sistemas de informação utilizados pelo estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Kátia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**. Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012. 2012.

ALMEIDA, Matheus Cunha de. **MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DO INSTITUTO ESTADUAL DE FLORESTAS (IEF): CUSTEIO DIRETO POR CENTROS DE CUSTOS A PARTIR DA INTEGRAÇÃO DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO INTERNOS**. Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Política Pública e Gestão Governamental. 2020.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340/346>>. Acesso em: 10 fev 2022.

ARAÚJO, Celina Aureliano de; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v. 20, n.2, p. 66 - p. 84, maio/dez., 2015.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 47(2):469-491, mar./abr. 2013.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 mar 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986. **Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências**. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 25 jan 2022.

BRASIL. Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990. **Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências**. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional**. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998. **Altera a legislação que rege o Salário-Educação, e dá outras providências**. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9766.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 10 mar 2021.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. Lei nº 10.880, de 09 de junho de 2004. **Institui o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar - PNATE e o Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos, dispõe sobre o repasse de recursos financeiros do Programa Brasil Alfabetizado, altera o art. 4º da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e dá outras providências**. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/l10.880.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. **Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005**. 2005.

BRASIL. Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009. **Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica; altera as Leis nos 10.880, de 9 de junho de 2004, 11.273, de 6 de fevereiro de 2006, 11.507, de 20 de julho de 2007; revoga dispositivos da Medida Provisória no 2.178-36, de 24 de agosto de 2001, e a Lei no 8.913, de 12 de julho de 1994; e dá outras providências**. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l11947.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências**. 2009. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm>.
Acesso em: 26 jan 2022.

BRASIL. **Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia?** Brasília: MF, STN, 2012. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013_cartilha_sistema_de_custos_do_governo_federal.pdf>. Acesso em: 10 jan 2022.

BRASIL. Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014. **Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências.** 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

BRASIL. Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015. **Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência).** 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm>. Acesso em: 25 jan 2022.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. 2011. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro, v.45, n.5. Set./out. 2011.

CARMO, Carlos Roberto Souza; LIMA, Igor Gabriel. A utilização conjunta das técnicas de OBZ e ABC como contribuição ao aprimoramento dos sistemas de planejamento e controle das organizações. In **XVI Congresso Brasileiro de Custos.** 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade: Contabilidade Aplicada ao Setor Público: NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade. 2012. Disponível em: <http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/NBCT-16_1-a-16_11_Setor_P%C3%BAblico.pdf> . Acesso em: 25 jan 2022.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. **Coleta, análise e interpretação dos dados.** In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DANTAS, José Marilson Martins. **Sistema de Custos para Organizações de Serviços Complexos: o caso do setor público.** In: VII Congresso CONSAD de Gestão Pública. Brasília/DF: CONSAD. 2014.

DIEHL, Carlos Alberto; MAUSS, César Volnei. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo.** Volume 6. Número 3. Jan-Jun. 2015

FERNANDES, Elisangela Santos; BEZERRA FILHO, João Eudes. Subsistema de Informação de Custos no Setor Público: Proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. **Advances in Scientific & Applied Accounting**. São Paulo, v. 9, n. 2, p. 204 – 223. 2016.

FREIRE, Paula Vaz. **A produção privada de Bens Públicos**. 2013.

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. **Informativo FJP. Área Temática: Educação**. Belo Horizonte, v. 1, n.1. 2020. Disponível em: <http://fjp.mg.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/26.5_Inf_DPP_Educa%C3%A7%C3%A3o_01_2020.pdf>. Acesso em: 14 fev 2022.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. Resolução nº 05, de 08 de maio de 2020. **Estabelece os critérios e as formas de transferência de recursos financeiros do Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar – PNATE**. 2020. Disponível em: <<https://www.fnnde.gov.br/index.php/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/item/13510-resolu%C3%A7%C3%A3o-n%C2%BA-5,-de-08-de-maio-de-2020>>. Acesso em 25 jan 2022.

LA TORRE, José Alfredo Pareja de. **Gestão de Custos no Setor Público**. Uniasselve. 2016.

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

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Doutor em Controladoria e Contabilidade. 2002.

MAUSS, César Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudécir. A Gestão de Custos como Instrumento da Eficiência Pública no Brasil e em Outros Países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**. Volume 6, número. Jan - Jun. 2015.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31181>. Acesso em: 14 jul 2020.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welinton Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. **O processo de implementação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil**. 2015. Disponível em:

<

NETO, Oscar Guimarães. **Análise de Custos**. Curitiba: IESDE BRASIL S.A. 2012.

OLIVEIRA, Ridalvo Medeiros Alves de; OLIVEIRA, Atelmo Ferreira de; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Custos controláveis e não controláveis na determinação das tarifas das concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica.

QUEIROZ, Kaline Ferreira Fróes; SILVA, Maria Valesca Damásio de Carvalho; CERQUEIRA, Anderson José Freitas de; PESENTE, Ronaldo. **Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: Um estudo das concepções sobre a importância da informação de custos pelos agentes públicos**. In XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo. 2019.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. Jul/Ago. 2010

SANTOS, A. R. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO. **Superintendências Regionais de Ensino de Minas Gerais**. 2021. Disponível em: <https://www2.educacao.mg.gov.br/images/2019/Superintend%C3%A7%C3%A3o_Regi%C3%B5es_de_Ensino_de_MG.pdf>. Acesso em: 25 jan 2022.

SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO. Resolução SEE nº 4.584/2021. **Dispõe sobre o Projeto Mãos Dadas**. 2021. Disponível em: <<https://www2.educacao.mg.gov.br/images/documentos/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20SEE%20N%C2%BA%204.584-2021.pdf>>. Acesso em: 14 fev 2022.

SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO. **Trilhas de Futuro: Perguntas e Respostas**. 2021. Disponível em:

<<https://www2.educacao.mg.gov.br/images/documentos/Perguntas%20e%20Respostas.pdf>>. Acesso em: 14 fev 2022.

SOUZA, Sheila Elisabete Regiane de; SANTOS, Tayara Cristiane da Silva. Contabilidade Pública: Considerações relativas ao Caixa Escolar e sua prestação de contas. **Revista Científica Multidisciplinar das Faculdades ISEIB**. v 1, n. 2. 2017. Disponível em: <<http://cienciacontemporanea.com.br/index.php/revista/article/view/5>>. Acesso em: 18 fev 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão de Relação nº 1.078, de 24 de junho de 2004**. 2004. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1078%2520ANOACORDAO%253A2004/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1/%2520>. Acesso em: 26 jan 2022.

PIGATTO, José Alexandre M.; HOLANDA, Victor Branco de; MOREIRA, Cristiane R.; CARVALHO, Frederico A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 44(4):821-37, jul./ago. 2010.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

ZAMIN, Leoni Menta; MAUSS, César Volnei.; BLEIL, Claudécir; GIACOMIN, Juciléia. **A Modelagem do Processo de Custos: Uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da Apuração de Custos no Setor Público**. In: XXIII Congresso Brasileiro de Custos. Porto de Galinhas/PE. 2016.