

Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO

MARCIA HELENA DE ANDRADE (UEG E ALFA) - marciahandrade@hotmail.com

Mariano Yoshitake (ALFA) - kimimarinamariano@gmail.com

Marinette Santana Fraga (UFJF) - marinettefraga@gmail.com

João Eduardo Prudêncio Tinoco (FACCAMP) - tinocojoao@uol.com.br

Resumo:

O presente estudo demonstra a necessidade da aplicação de um modelo adequado ao sistema de informação de custos no setor público. Experiências de outros países são apresentadas juntamente com exemplos de instituições públicas brasileiras em nível federal, além de posicionamentos de autores, que defendem modelos específicos. Neste contexto surge um questionamento: Qual o modelo de sistema de informação de custos adequado a ser adotado na administração pública municipal de Itaguari? Em decorrência realizou-se uma pesquisa qualitativa, exploratória, com experiência na Secretaria de Educação de Itaguari, município do Estado de Goiás. Os resultados apontam que a projeção do sistema SimCAQ para o ano de 2015 com o CASP já efetivado em 2014, evidencia que o município aplica com eficiência os recursos públicos com aderência aos indicadores de qualidade. Indicam que a implantação poderá trazer benefícios e apresenta um método de custeio adequado ao sistema de informação de custos. Diante do fato, a temática ganha ênfase por representar uma mudança no modo de administrar da gestão pública, permitindo a mensuração e a alocação dos recursos públicos eficientemente e um subsídio à tomada de decisão.

Palavras-chave: *Sistema de Informação, Custos e Administração Pública*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO

Resumo

O presente estudo demonstra a necessidade da aplicação de um modelo adequado ao sistema de informação de custos no setor público. Experiências de outros países são apresentadas juntamente com exemplos de instituições públicas brasileiras em nível federal, além de posicionamentos de autores, que defendem modelos específicos. Neste contexto surge um questionamento: Qual o modelo de sistema de informação de custos adequado a ser adotado na administração pública municipal de Itaguari? Em decorrência realizou-se uma pesquisa qualitativa, exploratória, com experiência na Secretaria de Educação de Itaguari, município do Estado de Goiás. Os resultados apontam que a projeção do sistema SimCAQ para o ano de 2015 com o CASP já efetivado em 2014, evidencia que o município aplica com eficiência os recursos públicos com aderência aos indicadores de qualidade. Indicam que a implantação poderá trazer benefícios e apresenta um método de custeio adequado ao sistema de informação de custos. Diante do fato, a temática ganha ênfase por representar uma mudança no modo de administrar da gestão pública, permitindo a mensuração e a alocação dos recursos públicos eficientemente e um subsídio à tomada de decisão.

Palavras-chave: Sistema de Informação, Custos e Administração Pública.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A obrigatoriedade de apuração dos custos e mensuração dos resultados da Administração Pública conta com dispositivos legais desde a Lei nº 4.320/64, ganhando ênfase na Constituição Federal de 1988, no Decreto nº 2.829/98 e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Para o desempenho das funções de planejamento e controle, Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.28) relatam que “os administradores necessitam receber informações sobre a organização e estas informações dizem respeito aos custos da organização”. E complementam que “cada aplicação diferente de dados de custo requer uma classificação e uma definição distinta de custos”.

Diversos são os meios de controle e fiscalização adotados na Administração Pública na busca do equilíbrio da política fiscal, na qualidade dos gastos e na alocação eficiente dos recursos públicos. De acordo com Silva (2007, p.26), “atualmente na gestão pública há uma busca constante de sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração de custos dos serviços prestados”. Outra mudança apontada por Silva é a “tendência das entidades públicas utilizarem informações gerenciais nas tomadas de decisões internas à administração”.

A Portaria do Ministério da Fazenda n. 184 de 2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O Conselho Federal de Contabilidade regulamentou a NBC T SP 16.11, que objetiva estabelecer as normas do sistema de custeio aplicado às instituições públicas.

O estudo está fundamentado na esfera municipal, o que leva a preocupação, pois existem municípios brasileiros que não promoveram ensaios visando à adoção de sistema de

custos e não dispõem de estrutura organizacional para tal, o que pode dificultar ou impedir o cumprimento das legislações. Existem dificuldades adicionais, como a escassez de recursos financeiros que os municípios brasileiros enfrentam, a ausência de infra-estrutura e sistema de informações e pessoal qualificado para atender às demandas. Tal situação pode culminar com uma aplicação inadequada ou a impossibilidade de implantação do sistema de custos, o que irá dificultar a atuação dos órgãos fiscalizadores e o controle social exercido pela população. Desta forma o tema ganha relevância, pelo fato do setor público estar em processo de mudanças, onde a adoção de um sistema de apuração de custos no serviço público é extremamente oportuna e precisa, tendo em vista seu potencial de tornar mais técnica e profissional a tomada de decisão, com reflexos positivos sobre os indicadores de desempenho que avaliam a eficiência, a eficácia e a economicidade na aplicação dos recursos públicos.

Nesse contexto o objetivo deste artigo é propor um sistema de informação de custos adequado à realidade do setor público municipal goiano.

2. Marco Teórico: Aspectos Conceituais

O presente estudo faz uma abordagem à implantação do sistema de informação de custos junto à Administração Pública, em específico nas administrações municipais, com visualização na concepção da adoção do sistema, conceitos epistemológicos e experiências expressivas sobre a temática, considerando as perspectivas e desafios deste processo.

2.1 A Implantação do Sistema de Custo no Setor Público

Para dispor do sistema de custos Machado (2002) observou que os termos sistema de custos, sistema de custeio, método de custeio e técnica de custeio, entre outros, têm sido descritos na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem. Machado adota a terminologia de Guerreiro, apresentada por Peter (2001), onde sistema de custo é formado por três elementos:

- Sistema de Acumulação de Custos cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Os sistemas de produção mais conhecidos são o de produção contínua e o por ordem, de onde derivam os sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção, respectivamente.
- Sistema de Custeio está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados.
- Método de custeio ou método de apropriação de custos associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado. Machado (2002, p.137)

Cabe ressaltar que a classificação é aplicável ao setor público. E partindo do pressuposto levantado por Machado (2002, p.137-141), onde o sistema de acumulação de custos está associado à forma de produzir e aos sistemas de controle da produção, ou seja, o fluxo da informação de custos tende a seguir o fluxo do controle da produção que, por sua vez, deve estar aderente ao fluxo físico, real, da produção, gerando a possibilidade de programação da produção em dois modelos básicos de acumulação de custos: por processo e por ordem. Já o termo sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração, que custeia os agentes de acumulação de acordo com as unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. As unidades mais utilizadas são: custo histórico, custo corrente, custo estimado, custo-padrão, entre outros. E finalmente o método de custeio pode ser considerado pelo Custeio por Absorção; Custeio Pleno; Custeio por Atividades; Custeio Variável; Custeio Direto, entre outros.

Silva (2007, p.4) classifica a contabilidade de custos no setor público como pilar de apoio ao processo decisório, auxiliando os gestores em:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobreatividades;
- e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo;
- f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
- g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
- h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;
- i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Desse modo, o sistema de informação está ligado à contabilidade e destaca a necessidade de ser um sistema que promova benefícios. Para enfatizar Alonso (1999, p.45) destaca que a apuração e divulgação dos custos no setor público exerceriam papel de poderosos instrumentos de controle social, por permitir aos usuários e à auditoria a avaliação de eficiência dos serviços prestados. Diante das evidências o propósito da implantação de um sistema de informação com foco na mensuração e evidenciação dos custos, irá proporcionar diversas vantagens no modo de gerir a coisa pública, desde a fase do planejamento até a tomada de decisão dos responsáveis pela administração.

2.2 Escolha do Sistema de Custeio no Setor Público

Dada a necessidade da implantação de um sistema de informação que mensure os custos no setor público, surge a indagação qual seria o melhor sistema de custeio a ser implantado. A seguir, serão apresentados métodos de custos, bem como seus fundamentos e aplicações no setor público.

2.3 Método de custeio do setor público

Os fundamentos legais não preceituam qual o método de custeio deve ser adotado, apenas destacam a implantação do sistema no setor público. Desta forma, qualquer um dos métodos evidenciados a seguir pode ser considerado, surgindo assim, diversas discussões de qual seria o método adequado de informação de custos a ser adotado no setor público, especificamente ao setor público municipal.

2.3.1 Método de custeio direto no setor público

Um dos proponentes do sistema de custos pelo método direto Machado (2002, p.05) especificou que a proposta de implantação foi construída em três áreas de conhecimento: orçamento público, contabilidade governamental e gestão de custos, sendo ressaltados três pontos: a classificação orçamentária como base de definição dos objetos de custos; o conceito de despesa orçamentária liquidada como elo entre o sistema de custos e a contabilidade governamental e a utilização do método de custeio direto.

Machado apresenta três argumentos positivos que fundamentam a sua proposta, sendo:

- 1) Não contém qualquer tipo de rateio, permitindo analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos.
- 2) Esse método está interligado ao sistema de planejamento/orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos e
- 3) A relação custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua

implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que aos funcionários e gestores esse método soa familiar, já que há um relacionamento direto entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custos.

2.3.2 Sistemas de custeio pela gestão econômica

A abordagem da gestão econômica (GECON) propõe um conjunto de agentes de acumulação de custos, receitas e resultados. Essa proposta ancora-se na diversidade das formas de produzir, tem presente que a transação é a entidade geradora de resultados e que “a eficácia empresarial é obtida pela eficácia de cada transação realizada dentro de um evento econômico e cada evento por possuir um modelo de decisão específico, deve ter um modelo de identificação e acumulação coerente com suas particularidades” (CATELLI, 1999, p.361).

Catelli defende que um sistema por gestão de resultados implica em critérios de mensuração aptos a identificar receitas e custos apenas com as áreas e decisões que os originaram, evitando-se todo rateio. E ainda prevê dois subsistemas orçamentários nas organizações: o SOP – Subsistema Orçamentário Público, que abrange as contas globais de acordo com o plano de contas e critérios de mensuração do setor público; e o SOG – Subsistema Orçamentário Gerencial que define como os recursos previstos nas contas globais serão mais bem aplicados nas ações concretas das diversas áreas de responsabilidades.

2.3.3 Sistema de custeio ABC

O método de custeio conhecido como ABC foi considerado por Alonso, o sistema de custos como um dos principais indicadores de desempenho, que segundo o autor (1999, p.45) quando comparados a algum padrão-custo de organizações ou serviços, eles podem orientar decisões de melhoria ou reestruturação de processos de trabalho, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização e adoção de contratos de gestão.

Alonso (1999, p.45) fundamenta duas causas da inexistência de sistemática de custos no setor público. A primeira resulta “da histórica falta de motivação para a apuração de custos no serviço público”, a segunda da “inadequação dos métodos de custeio tradicional às características do serviço público”. Essa inadequação, segundo Alonso, reside no fato de que “no custeio tradicional o custo é determinado pelos centros de custo e critérios de rateio”. Desta forma, a escolha inadequada dos centros de custo, as mudanças de estrutura dos órgãos governamentais e o elevado peso dos custos fixos e custos indiretos no setor público, que problematizam a escolha de critérios de rateio, fundamentam a alegada inadequação do custeio tradicional. Assim sendo, conclui Alonso, “sustentamos a tese de que a administração pública deve ser dotada de sistemas de custo ABC e não de sistemas de custo tradicionais”.

2.3.4 Sistema de custeio pelo processo orçamentário

Uma forma bem característica do setor público é a mensuração do sistema de custos considerando uma das peças orçamentárias, o orçamento público, alocando os custos pela classificação funcional-programática. Baseado neste entendimento Luque *et al* (2008, p.17-19) afirmam que os registros das despesas nos sistemas de informação no setor público contemplam a indexação pelo nível administrativo e pela funcional-programática a que se destinam. Assim sendo, essas duas classificações são a base em torno da qual o sistema de custos aqui sugerido se organiza.

2.4 Perspectivas e Desafio na Aplicação do Sistema de Custo no Setor Público

Um dos benefícios promovidos pelo Sistema de Informação de Custos na Administração segundo a Resolução nº 1.366/2011, é a de gerar informações aos usuários, a utilidade e oportunidade de informação tempestiva, promover a valorização da sociedade ao

tornar acessíveis o uso dos recursos públicos, garantia da fidedignidade da informação e especificidade no detalhamento das informações relativos aos custos, de forma que proporcione comparações com a geração de relatórios.

A implantação do sistema de custos tem como objetivos a mensuração, o registro e a evidenciação dos custos dos produtos, serviços, programas, projetos e outros custos da entidade, subsidiar a avaliação de resultados e desempenho, promover o auxílio à tomada de decisão, bem como apoiar medidas de redução de custos e qualidade do gasto público, conforme cita a Resolução CFC nº 1.366/11, em seu art. 2º.

De fato, podem-se notar os benefícios oferecidos a Administração Pública que no entendimento Miranda Filho (2003, p.24) possibilita: mensurar os custos sociais de cada ações de governo, revelando para a sociedade os recursos sacrificados para realizar as ações de governo; apurar os custos organizacionais, através de um sistema de coleta, mensuração e o tratamento de informações dos gastos de funcionamento das organizações públicas.

Neste cenário, surge o entendimento que a adoção do sistema de custos no setor público será diferente em cada realidade. Segundo Alonso (1999, p.39), “o governo e a sociedade não sabem em regra gerais, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência. Considerando, que a eficiência é a relação entre os resultados alcançados e o custo para obtê-los, a Administração Pública fica carente de instrumentos adequados de gestão, o que abre margem para a ocorrência de ineficiências”.

Quanto à definição sobre qual seria o sistema de custo mais adequado à gestão pública, Alonso (1999, p.48-53) defende o método do Sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC, argumentando ser uma ferramenta em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é ferramenta de planejamento. Por outro lado, Machado (2002, p.148-154) argumenta que a escolha do método de custeio para o setor público depende da situação, contudo, poderia ser adotado qualquer um dos métodos de custeio conhecidos, mas opta pelo sistema de custeio direto. De acordo com Mauss e Souza (2008, p.41), não existe um modelo de sistema de custos que possa ser aplicado em qualquer entidade, cada organização deverá estruturar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, informações desejadas e realidade operacional. Martins (2003, p.360) comenta que a decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas. Isso definirá o modelo. Tal visão também é adotada tanto por Mauss e Souza (2008, p.42-45) quanto por Machado (2002, p.137). Esses pesquisadores explicitaram que para um sistema de custo ser considerado adequado precisa atender às particularidades e as necessidades específicas do usuário.

Desse modo, fundamenta-se o estudo proposto no desafio da escolha do método de custeio a ser implantado, cabendo nesta pesquisa apresentar uma proposta de modelo conceitual aplicável a esta realidade, partindo das primícias dos dados do município de Itaguari, detalhadamente da Secretaria Municipal de Educação.

3 Metodologia

O propósito da pesquisa se fundamentou nos objetivos e na problemática, caracterizando-se com uma pesquisa exploratória, que conforme Gil (2007, p.41-42) busca uma visão geral acerca de determinado fato, e que este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Como procedimento de pesquisa usou-se de ampla pesquisa bibliográfica, com coleta de dados e informações. No entendimento de Gerhardt e Silveira (2009, p.50) a coleta de informações exploratórias pode ser realizada através de entrevistas, de observações ou de busca de informações/dados em bancos de dados secundários. Neste caso, realizou-se a coleta de dados junto a Secretaria Municipal de Educação do município, no Controle Interno e

perante o Departamento de Contabilidade, buscando dados que contemplem a realidade da rede de ensino municipal nos balancetes, relatórios e anexos contábeis, contratos e prestações de contas no recorte temporal compreendido entre o ano de 2013 e 2014.

O modelo conceitual de Sistemas de Informação de Custos fundamentado neste estudo considera as seguintes premissas:

- Base de Dados: As informações foram retiradas do banco de dados dos registros contábeis do Sistema de Gestão Pública – Megasoft;
- Custos e Despesas: Foram considerados todos os dados da Administração Direta, Autarquias e Fundações que estejam ligadas ao objeto de estudo;
- Método de Alocação de Custos e Despesas: A metodologia aplicada foi o Plano Sequencial de Custeio que incluiu todos os custos que a Secretaria Municipal de Educação de Itaguari/GO incorre para realizar a prestação de serviços. A base conceitual do Plano Sequencial de custeio é o método de custo por absorção; não há distinção entre custos e despesas, sejam elas diretas ou indiretas e não há de rateio de custos.

4. Análise e Discussão de Resultados

4.1 O Conceito de Plano Sequencia de Custeio

O plano sequência de custeio é um modelo em que o pesquisador precisa identificar as menores unidades de um processo, em se tratando de uma área operacional produtiva; de um procedimento, em se tratando de uma área operacional de serviço (YOSHITAKE, 2011). Segundo Yoshitake (2011), as menores unidades de um processo ou de um serviço são denominadas de procedimentos. Durante o procedimento ocorrem as mais diversas modalidades de operações, tais como: manutenção, preparação de merendas, aulas presenciais, assessoria e sistemas de informação, transportes. Cada procedimento é composto por eventos que somados dão origem a uma sequência. Assim, dependendo da natureza do procedimento de serviço é possível identificar uma ou mais de uma sequência que, no conjunto ou individualmente, passa a constituir uma unidade de ação.

Pode-se afirmar que um específico conjunto de eventos dá origem a sequências e estas as unidades de ação. Por sua vez, as unidades de ação formam um plano sequência. O plano sequência, se mais de um for construído, formam um plano sequência global. Os procedimentos ocorrem em função do material, do equipamento, do recurso humano, do tempo, do espaço, da tecnologia, do processo operacional, do modo de registro dos eventos. Em consonância com o exposto, define-se custeio sequência como a sucessão lógico-temporal de planos ou cenários de avaliação financeira de planos, programas e das unidades da administração pública que formam um conjunto ordenado de informações de custos.

4.2 Fatores e Critérios de Alocação de Custos e Despesas

4.2.1 Relações de Nexo Causal

- Identificações possibilitadas por meio de tecnologia

Na presente pesquisa, os custos e despesas ocorridos na prestação de serviços educacionais por parte do Município de Itaguari/GO são os custos diretos registrados no sistema educacional da Secretaria de Educação do Município, portanto sem o uso de rateios.

Teoricamente, um custo incorrido possui relação direta com o produto ou o centro de custo que lhe deu origem. Assim, pode-se afirmar que o custo é sempre identificável diretamente ao produto ou ao centro de custo. A atual tecnologia permite a medição de recursos que são utilizados na produção de bens e serviços. A tecnologia de informação aperfeiçoou a técnica ou método de identificar o relacionamento entre custos e produtos. Em consequência torna-se possível imputar custos a produtos e centros de custos em algum grau diferente e em termos mais gerais do que nos métodos utilizados no passado.

- Imputabilidade direta de custos e despesas à prestação de serviços

A alocação de custos e despesas do sistema educacional é imputável diretamente à prestação de serviços do Município de Itaguari/GO, em razão de nele se incorporar e ser especificamente identificado com a prestação de serviços. Esses custos e despesas são apropriados aos serviços pelo custo histórico e pelo princípio da competência.

- Imputabilidade direta dos salários aos serviços prestados

A alocação dos salários no presente estudo é feita diretamente aos serviços prestados em razão de seu nexos com os mesmos e ser especificamente identificados com a Creche Municipal e Escola Municipal.

4.4.2 Alocações de Custos Indiretos diretamente a Unidades e Sequências.

As alocações dos Custos e Despesas aos Objetos de Custeio são aplicadas quando há ligação entre os custos e despesas registrados nos objetos de custeio. O modelo adotado para o presente estudo é mostrado no quadro 1 a seguir:

PLANO DE CUSTEIO SEQUENCIAL	
CUSTEIO SEQUENCIAL	DESCRIÇÃO
Salários	Vencimentos e Vantagens Fixas dos Profissionais
– Folha de Pagamento	60%, 40%, 25% e Comissionados
– Previdência Social	Regime Próprio e Regime Geral
Assessorias e Sistemas de Informação	Assessorias e Software
– Contabilidade	Assessor Contábil da Educação
– Jurídico	Assessor Jurídico da Educação
– Engenharia	Engenheira da Educação
– Software	Sistema Contábil e Gerencial da Educação
Vestuário	Uniformes e Aventais
– Alunos	Camiseta de Uniformes aos alunos
– Profissionais da Educação	Camiseta de Uniformes e aventais aos profissionais
Manutenção	Manutenção com os imóveis, móveis e máquinas e equipamentos
- Imóveis	Manutenção aos Prédios da Escola e Creche Municipal
– Móveis	Manutenção aos móveis da Escola e Creche Municipal
– Máquinas e Equipamentos	Manutenção as máquinas e equipamentos das unidades
Transporte Escolar	Custos com a Frota Escolar
– Manutenção Frota Escolar	Custos com serviços de eletricitistas, borracharia, funilaria, mecânico, aquisição de peças e mão de obra em serviços de reparos na frota Escolar.
– Pneus	Aquisição de pneus para a frota
– Combustível	Fornecimento de Combustível.
Gêneros Alimentícios	Custos com gêneros alimentícios com os alunos e profissionais da rede de ensino
– Merenda Escolar	Custos com merenda da Escola e Creche Municipal
– Lanches profissionais	Custos com lanches das unidades de ensino
Materiais de Consumo	Gastos com materiais necessários ao desenvolvimento das atividades das unidades
– Papelaria e Expediente	Custos com materiais de papelaria e expediente das unidades
– Higiene e Limpeza	Custos com materiais de higiene e limpeza das unidades
– Material Gráfico	Custos com materiais gráficos das unidades de ensino
– Didático e Pedagógico	Custos com materiais didáticos e pedagógicos
– Copa e Cozinha	Custos com materiais de copa e cozinha das unidades
– Cama	Custos com materiais de cama da Creche municipal
Serviços	Gastos com a prestação de serviços de profissionais e empresas para atender as necessidades das unidade de ensino
– Nutricionista	Custos com profissional em nutrição das unidades
– Psicopedagoga	Custos com profissional em psicopedagogia das unidades
– Manutenção Computador	Custos com profissional em manutenção de hardware e software nos computadores das unidades
– Recarga Toner e Tinta	Custos com empresa em recarga de toner e cartucho de tinta das impressoras das unidades

– Internet	Custos com empresa no fornecimento de internet as unidades
– Energia	Custos com empresa no fornecimento de energia as unidades
– Telefone	Custos com empresa no fornecimento de telefonia as unidades
– Treinamento e Capacitação	Custos com empresa em treinamento e capacitação dos profissionais das unidades
Eventos e Festividades	Gastos com eventos e festividades nas unidades de ensino
Outras Despesas	Gastos diversos necessários as atividades
– Despesas Financeiras	Custos com tarifas bancárias

Quadro 1 – Plano de Custeio Sequencial

Fonte: Elaborado pelos autores

As unidades recebem alunos da zona urbana e rural do município de Itaguari, com os quantitativos de 551 alunos, sendo 517 da Escola e 34 da Creche, no ano de 2013 e de 582, sendo 541 da Escola e 41 da Creche, no ano de 2014.

4.3 Discussões de Resultados

A metodologia empregada para análise dos dados buscou inicialmente entender os resultados e oscilações, evidenciando as evoluções e representabilidade de cada item dentro de um gasto como um todo, sendo assim utilizada a análise horizontal e vertical de cada unidade de ensino separadamente depois em conjunto. Em seguida procedeu-se a comparação, ao calcular-se o custo aluno da Secretaria Municipal de Educação de Itaguari, com o custo aluno do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e com o Programa SimCaq.

4.3.1 Considerando o IPCA

Ao encontrar o montante gasto foi necessário considerar um índice de inflação, de forma a permitir a comparabilidade das grandezas da moeda, monetárias dos dois períodos. O índice considerado foi o IPCA - Índice de Preços ao Consumidor Amplo. A acumulação referente ao ano de 2014 foi de 6,4076%.

Tabela 1 – Comparação do Gasto com o IPCA

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA/CRECHE	VALOR R\$ 2013	IPCA 2014	VALOR R\$ 2013 INFLACIONADO	VALOR R\$ 2014	Variação Absoluta R\$ (2013-2014)	Variação Real % (2013-2014)
Salários	1.808.762,03	6,4076%	1.924.660,27	2.000.350,08	75.689,81	3,9%
Assessorias e Sist. de Informação	62.700,00	6,4076%	66.717,57	75.550,00	8.832,43	13,2%
Vestuário	17.740,00	6,4076%	18.876,71	1.654,80	-17.221,91	-91,2%
Manutenção	34.323,02	6,4076%	36.522,30	15.250,87	-21.271,43	-58,2%
Transporte Escolar	302.474,81	6,4076%	321.856,19	347.296,29	25.440,10	7,9%
Gêneros Alimentícios	89.602,25	6,4076%	95.343,60	141.328,14	45.984,54	48,2%
Materiais de Consumo	99.443,32	6,4076%	105.815,25	60.490,08	-45.325,17	-42,8%
Serviços	48.905,07	6,4076%	52.038,71	71.444,22	19.405,51	37,3%
Eventos e Festividades	7.772,76	6,4076%	8.270,81	2.523,60	-5.747,21	-69,5%
Outras Despesas	698,61	6,4076%	743,37	750,5	7,13	1,0%
TOTAL	2.472.421,87	6,4076%	2.630.844,77	2.716.638,58	85.793,81	3,3%

Na primeira coluna são custos sequenciais das unidades, na segunda os gastos em 2013; na terceira a variação do IPCA em 2014; na quarta os valores de 2013 inflacionados pelo IPCA, enquanto na quinta são valores nominais de 2014. Na sexta e sétimas têm-se as variações absolutas e reais de 2013 e 2014, ou seja, a variação descontada a inflação, tanto em termos absolutos quanto percentual. Desta forma, os itens em 2014 que demonstraram queda em relação a 2013 foram: gastos com uniformes, manutenção e materiais de consumo, aliado a eventos e festividades. No que se refere ao aumento de gastos, observa-se maior crescimento nos gêneros alimentícios, transporte escolar e serviços, que se incrementaram

aproximadamente R\$ 45 mil, R\$ 25 mil e R\$ 19 mil, respectivamente. Na totalidade o aumento nos gastos de 2014 em relação a 2013, foi de 3,3%, em termos reais 85 mil.

4.3.2 Considerando Análise Horizontal e Análise Vertical

Aplicando a análise horizontal AH e a análise vertical - AV nas unidades de ensino em específico e posteriormente acumulando seus valores, foram obtidos os seguintes resultados com as devidas interpretações:

Tabela 2 – Análise Horizontal/Vertical - Escola

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA	VALOR R\$ 2013	VALOR R\$ 2014	AH %	AV % 2013	AV % 2014
Salários	1.469.481,34	1.612.195,18	109,71	71,00	71,06
Assessorias e Sist. de Informação	44.500,00	51.800,00	116,40	2,15	2,28
Vestuário	17.740,00	1.654,80	9,32	0,86	0,07
Manutenção	27.146,39	11.112,55	40,93	1,31	0,49
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	114,82	14,61	15,31
Gêneros Alimentícios	70.922,74	129.174,30	182,13	3,43	5,69
Materiais de Consumo	86.021,18	47.881,05	55,66	4,16	2,11
Serviços	42.889,18	64.336,05	150,00	2,07	2,84
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	32,47	0,38	0,11
Outras Despesas	698,61	750,50	107,43	0,03	0,03
TOTAL	2.069.647,01	2.268.724,32	109,62	100	100

Fonte: Elementos da pesquisa

Observa-se que 2013 foi considerado o ano base, com percentual de 100%, os resultados da coluna AH, se refere à evolução de 2014 em relação a 2013, assim índices com percentuais acima de 100% correspondem um aumento. Desta forma o item com maior crescimento foi os Gêneros Alimentícios com 182,13%, precedido de Serviços de 150,00%. Já os índices com valores menores de 100 representam queda, por exemplo, o item Manutenção com 40,93%, representa um decréscimo de 59,07% (100 – 40,93). Assim, o item que mais sofreu diminuição foi o Vestuário com o índice de 9,32 e queda de 90,68%.

Na análise vertical, fica nítida em 2013, a quase totalidade dos gastos com Salários, que representa 71%, permanecendo em 2014 praticamente com o mesmo percentual. A ênfase na análise é o aumento dos Gêneros alimentícios de mais de 2% e a diminuição do gasto com Material de consumo de mais de 2%, os demais itens sofreram alterações irrelevantes.

Tabela 3 – Análise Horizontal/Vertical - Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL CRECHE	VALOR R\$ 2013	VALOR R\$ 2014	AH %	AV % 2013	AV % 2014
Salários	339.280,69	388.154,90	114,41	84,56	87,03
Assessorias e Sist. de Informação	18.200,00	23.750,00	130,49	4,54	5,32
Vestuário	-	-	-	-	-
Manutenção	7.176,63	4.138,32	57,66	1,79	0,93
Transporte Escolar	-	-	-	-	-
Gêneros Alimentícios	17.149,51	12.153,84	70,87	4,27	2,72
Materiais de Consumo	13.422,14	10.707,60	79,78	3,35	2,40
Serviços	6.015,89	7.108,17	118,16	1,50	1,59
Eventos e Festividades	-	-	-	-	-
Outras Despesas	-	-	-	-	-
TOTAL	401.244,86	446.012,83	111,16	100,00	100,00

Fonte: Elementos da pesquisa

A Creche não é contemplada por todos os itens. Verifica-se na análise horizontal que ocorreu incremento em relação a 2014 de 11,16%, com crescimento aos itens Assessorias e

Sistemas de Informação, Serviços e Salários, de 30,49%, 18,16% e 14,41, respectivamente, ocorrendo diminuições na Manutenção, Gêneros Alimentícios e Material de Consumo, com índices de 57,66%, 70,87% e 79,78%, respectivamente e queda de 42,32%, 29,13% e 20,22%.

Considerando as duas unidades de ensino com seus valores acumulados, obteve-se:

Tabela 4 – Análise Horizontal/Vertical - Escola/ Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA/CRECHE	VALOR R\$ 2013	VALOR R\$ 2014	AH	AV 2013	AV 2014
Salários	1.808.762,03	2.000.350,08	110,59	73,16	73,63
Assessorias e Sist. de Informação	62.700,00	75.550,00	120,49	2,54	2,78
Vestuário	17.740,00	1.654,80	9,33	0,72	0,06
Manutenção	34.323,02	15.250,87	44,43	1,39	0,56
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	114,82	12,23	12,78
Gêneros Alimentícios	89.602,25	141.328,14	157,73	3,62	5,20
Materiais de Consumo	99.443,32	60.490,08	60,83	4,02	2,23
Serviços	48.905,07	71.444,22	146,09	1,98	2,63
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	32,47	0,31	0,09
Outras Despesas	698,61	750,50	107,43	0,03	0,03
TOTAL	2.472.421,87	2.716.638,58	109,88	100,00	100,00

Fonte: Elaborada pelos autores

No ano de 2014 em relação ao ano de 2013 ocorreu incremento de 9,88% no total dos itens, sendo que nos Gêneros Alimentícios e Serviços, ocorreram aumentos mais acentuados de 57% e 46%, respectivamente. Por outro lado, observou-se queda dos Vestuários de 90,67%. Na análise vertical fica comprovado o comprometimento do item Salários frente aos gastos totais, com mais de 73% nos dois anos analisados, precedido do Transporte Escolar com 12%, o que praticamente compõem 85% dos gastos, restando 15% para os demais itens.

4.3.3 – Considerando a Relação Custo/Aluno

Esta análise faz relação do gasto considerando o número de alunos matriculados, identificando o gasto com cada aluno frente à realidade. Abaixo dados da unidade Escola.

Tabela 5 – Análise Custo/Aluno - Escola

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA	VALOR R\$ 2013	VALOR R\$ 2014	Nº ALUNO 2013	Nº ALUNO 2014	CUSTO/ ALUNO 2013	CUSTO/ ALUNO 2014
Salários	1.469.481,34	1.612.195,18	517	541	2.842,32	2.980,03
Ass.e Sist. de Informação	44.500,00	51.800,00	517	541	86,07	95,75
Vestuário	17.740,00	1.654,80	517	541	34,31	3,06
Manutenção	27.146,39	11.112,55	517	541	52,51	20,54
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	517	541	585,06	641,95
Gêneros Alimentícios	70.922,74	129.174,30	517	541	137,18	238,77
Materiais de Consumo	86.021,18	47.881,05	517	541	166,39	88,50
Serviços	42.889,18	64.336,05	517	541	82,96	118,92
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	517	541	15,03	4,66
Outras Despesas	698,61	750,50	517	541	1,35	1,39
TOTAL	2.069.647,01	2.268.724,32	517	541	4.003,19	4.193,58

Fonte: Elaborada pelos autores

A tabela 5 evidencia gasto de R\$ 4.003,19 por aluno em 2013 com aumento de 4,75% em 2014, perfazendo o valor de R\$ 4.193,58, justificado pelo aumento na quantidade de alunos. A tabela 6 demonstra o custo/aluno na unidade Creche.

Tabela 6 – Análise Custo/Aluno - Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL	VALOR R\$	VALOR R\$	Nº	Nº	CUSTO/	CUSTO/
---------------------------	------------------	------------------	-----------	-----------	---------------	---------------

CRECHE	2013	2014	ALUNO 2013	ALUNO 2014	ALUNO 2013	ALUNO 2014
Salários	339.280,69	388.154,90	34	41	9.978,84	9.467,19
Ass.e Sist. de Informação	18.200,00	23.750,00	34	41	535,29	579,27
Vestuário	-	-	-	-	-	-
Manutenção	7.176,63	4.138,32	34	41	211,08	100,93
Transporte Escolar	-	-	-	-	-	-
Gêneros Alimentícios	17.149,51	12.153,84	34	41	504,40	296,44
Materiais de Consumo	13.422,14	10.707,60	34	41	394,77	261,16
Serviços	6.015,89	7.108,17	34	41	176,94	173,37
Eventos e Festividades	-	-	-	-	-	-
Outras Despesas	-	-	-	-	-	-
TOTAL	401.244,86	446.012,83	34	41	11.801,32	10.878,36

Fonte: Elaborada pelos autores

A relação Custo/aluno demonstrou que apesar do aumento do número de alunos matriculados, o quantitativo do gasto diminuiu em 8,48%, apenas o item Assessoria e Sistema de Informação obteve aumento, os demais itens sofreram redução.

Tabela 7 – Análise Custo/Aluno - Escola/Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA/CRECHE	VALOR R\$ 2013	VALOR R\$ 2014	Nº ALUNO 2013	Nº ALUNO 2014	CUSTO/ ALUNO 2013	CUSTO/ ALUNO 2014
Salários	1.808.762,03	2.000.350,08	551	582	3.282,69	3.437,03
Ass. e Sist. de Informação	62.700,00	75.550,00	551	582	113,79	129,81
Vestuário	17.740,00	1.654,80	551	582	32,20	2,84
Manutenção	34.323,02	15.250,87	551	582	62,29	26,20
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	551	582	548,96	596,73
Gêneros Alimentícios	89.602,25	141.328,14	551	582	162,62	242,83
Materiais de Consumo	99.443,32	60.490,08	551	582	180,48	103,93
Serviços	48.905,07	71.444,22	551	582	88,76	122,76
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	551	582	14,11	4,34
Outras Despesas	698,61	750,50	551	582	1,27	1,29
TOTAL	2.472.421,87	2.716.638,58	551	582	4.487,15	4.667,76

Fonte: Elaborada pelos autores

Ao considerar a soma dos valores das unidades, destaque-se que a Creche não está contemplada com todos os itens. A análise permitiu explicitar que o Custo/aluno em 2013 foi de R\$ 4.487,15 com aumento de R\$ 180,61 por aluno em 2014, perfazendo um percentual de acréscimo de 4%, e um montante de R\$ 105.115,02.

4.3.4 Comparativo Custos/Aluno FNDE

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, todo ano emite uma Portaria Interministerial com o valor anual por aluno estimado. A seguir com base na Portaria Interministerial nº 04/2013, que se refere ao ano de 2013, comparou-se o Custo/aluno que foi evidenciado na pesquisa, ao qual denominou-se como Custo CASP, explicitado na tabela 8.

Tabela 8 – Análise Custo/Aluno - MDE X CASP

UNIDADE DE ENSINO	CUSTO/ALUNO – MDE	CUSTO/ALUNO – CASP	VARIAÇÃO R\$
Creche	3.495,50	11.801,32	8.305,82
Escola	2.957,73	4.003,19	1.045,46

Fonte: Elaborada pela autora

A análise dos custos efetivos com aqueles estimados pelo FNDE destaca que há uma variação negativa de R\$ 8.305,82, por aluno, que o município desembolsa a maior, no que tange à creche, o que representa 237,61%. Já na Escola a realidade é mais branda com diferença de R\$ 1.045,46, a mais que o município desembolsa por aluno, o que representa um

percentual de 35,35% superior. Há que se ponderar o não detalhamento do FNDE dos elementos envolvidos no cálculo, em relação aos custos efetivos da unidade municipal. Observe-se, ademais, que o CASP, não faz distinções entre custos e despesas, é um modelo de absorção que agrega todo elemento vinculado a atividade educacional, todavia, os custos por aluno são significativamente superiores na creche municipal, demandando por parte do município identificar a origem e os motivos dessas discrepâncias significativas.

4.3.5 Comparativo SimCAQ

SimCAQ é um software, composto por um conjunto de planilhas eletrônicas, cálculos e operações lógicas que descreve as funções do simulador com vistas a estimar os custos, os investimentos aos sistemas públicos de educação básica e o impacto orçamentário para a garantia do direito à educação em condições de qualidade. O modelo estima o custo por aluno necessário para garantir o padrão mínimo de qualidade do ensino nas Escolas públicas, não sugerindo o estabelecimento de um padrão único para as Escolas brasileiras, diante da diversidade de contextos educacionais impostos por fatores culturais, ambientais, históricos, sociais e políticos que envolvem as Escolas no Brasil.

Foi considerado no SimCAQ o relatório Custo/Aluno por Etapa e Localidade, ao qual faz um recorte temporal de 10 anos, de 2015 a 2024, elaborado a partir do Censo 2010/IBGE e microdados do EducaCenso 2013/INEP. Na análise foi considerado o ano de 2015, ao qual se pode considerar e comparar se a unidade de ensino em termos de custos por aluno está próxima ou distante dessa meta, considerando que a sua ocorrência será o ano seguinte.

Tabela 9 – Análise Custo/Aluno - SimCAQ X CASP

UNIDADE DE ENSINO	CUSTO/ALUNO – SimCAQ 2015	CUSTO/ALUNO – CASP 2014	VARIAÇÃO
Creche	10.206,00	10.878,36	672,36
Escola	4.327,00	4.193,58	133,42
Creche/Escola	4.471,00	4.667,76	196,76

Fonte: Elaborada pelos autores

Ao se comparar a projeção do SimCAQ para 2015 com o CASP já efetivado em 2014, infere-se que o município tem aplicado com eficiência o recurso público frente aos indicadores de qualidade de órgãos competentes e estudos comprovados. O valor gasto em 2014 em relação à Creche ultrapassou o valor do Custo Padrão em R\$ 672,36, acima 6,59%, assim o município pode manter o gasto que atingirá o recomendado pelo sistema. Por outro lado, a Escola deve aumentar seus gastos em 3,18%, aproximadamente R\$ 133,24 por aluno. Aproximadamente o valor de projeção para 2015 foi atingido em 2014, pois ao se calcular a média se obteve um valor de R\$ 196,76 por aluno, ou seja, somente de 4,4% acima do estimado, totalizando um montante de R\$ 114.514,32.

Cabe ressaltar que os métodos do SimCAQ e do CASP, apresentam semelhança, por considerar todo gasto atribuído a Educação como base de cálculo, o que enfatiza proximidade de um modelo adequado de custos ao setor público.

Ao se comparar o SimCAQ com o Custo/Aluno do MDE, obteve-se os resultados e as respectivas variações, explicitados na tabela 10:

Tabela 10 – Análise Custo/Aluno - SimCAQ X MDE

UNIDADE DE ENSINO	CUSTO/ALUNO – SimCAQ - 2015	CUSTO/ALUNO – MDE	VARIAÇÃO
Creche	10.206,00	3.495,50	6.710,50
Escola	4.327,00	2.957,73	1.369,27

Fonte: Elaborada pelos autores

Constatou-se divergências no valor a maior do SimCAQ em relação ao MDE, com quase três vezes a mais para Creche, bem como uma diferença de R\$ 1.369,27 por aluno referente a Escola.

5 Considerações Finais

Os órgãos reguladores contábeis vêm através das Normas Brasileiras de Contabilidade buscar métodos de mensuração que harmonize os parâmetros internacionais e brasileiros frente aos registros contábeis, na produção de informações atualizadas e claras para a tomada de decisão gerencial. Dessa forma, surgiram várias tratativas pelos órgãos fiscalizadores e por estudiosos do assunto de qual seria o sistema de custos mais adequado a realidade do setor público. Aliado a estes entendimentos foram promovidos ensaios em empresas públicas em nível federal, permitindo assim, partir para o foco da pesquisa que é a viabilidade da implantação do sistema de custos em um município, promovendo levantamento de todos os custos realizados junto a Secretaria Municipal de Educação do Município de Itaguari, referente ao ano de 2013 e 2014.

A pesquisa partiu de premissas, com a aplicação de um Plano Sequencial de Custeio que incluiu todas as relações de custos que a Secretaria Municipal de Educação de Itaguari/GO incorre para realizar a prestação de serviço, ou seja, educação de qualidade; como base conceitual do plano sequencia de custeio foi considerada o método de custo por absorção. Não houve distinção entre custos e despesas, sejam elas diretas ou indiretas e não houve rateio de custos. Perante os resultados da pesquisa foram realizadas as interpretações e análises de cada custo seqüencial, evidenciando os motivos e justificativas de suas oscilações.

Como base de comparabilidade foi realizada a atualização monetária do ano de 2014 frente a 2013, com a aplicação do índice IPCA, evidenciando os decréscimos e acréscimos de cada custo seqüencial, sendo constatado um aumento no gasto de 2014 em R\$ 85.793,81. Constatou-se que o nível de comprometimento do item Salários frente aos gastos totais, atingiu 73% nos dois anos analisados, precedido do Transporte Escolar com 12%, compondo 85% dos gastos, restando apenas 15% para os demais itens. Crescimento de 9,88% nos custos/despesas de um ano para o outro, influenciado, sobremaneira, pelo aumento dos Gêneros Alimentícios e Serviços, de 57% e 46%, respectivamente, alinhado a queda dos Vestuários. Para melhor interpretação analítica foi calculado o custo/aluno do ambiente de pesquisa com resultados de R\$ 4.003,19 em 2013 na Escola e R\$ 11.801,32 em 2013 na Creche, que quando comparados com o custo/aluno estimado pelo MDE com o valor de R\$ 2.957,73 para a Escola e R\$ 3.495,50 para Creche, chegando a uma variação de R\$ 8.305,82, que o município desembolsa a maior na Creche, o que representa 237,61%, enquanto na Escola ocorreu uma diferença de R\$ 1.045,46, a mais que o município arca com a Educação em comparação ao valor estimado para o Estado, o que representa um percentual de 35,35%.

Realizou-se análise comparativa com o SimCAQ, que apresentou uma previsão de custo/aluno de R\$ 4.327,00 para a Escola e de R\$ 10.206,00 para a Creche em 2015, que quando confrontado com o custo/aluno do CASP, constatou-se uma realidade bem próxima entre o programa e a pesquisa, onde na Escola houve um gasto a menor de R\$ 133,42 por aluno, representando 3,18%, lembrando que se refere a 2014 e a projeção para 2015 pode ser alcançado pela secretaria, já na Creche ocorreu um gasto a maior de R\$ 672,36, acima 6,59%. De modo geral, o valor atribuído para 2015 foi atingido em 2014 pelo município, ao se aplicar a média, obteve-se um valor de R\$ 196,76 por aluno, correspondente a um incremento de 4,4%, totalizando R\$ 114.514,32. E ao se comparar o SimCAQ com o estipulado pelo MDE observou-se uma diferença significativa entre os valores de R\$ 1.369,27 para a Escola e R\$ 6.710,50 para a Creche a maior para o programa municipal, permitindo inferir que o valor do MDE é pequeno diante das necessidades educacionais, fato comprovado na pesquisa que se assemelha aos valores gastos com o SimCAQ.

Desse modo, os objetivos propostos em estudo foram atingidos ao demonstrar a possível implantação do sistema de custos no setor público com ênfase no nível municipal, com o experimento de um modelo de custo denominado CASP, que contempla as normas exigíveis juntamente com suas premissas, dando ênfase ao critério de custos por absorção, uma vez ser este o método considerado como legal perante os órgãos fiscalizadores, não restando questionamentos sobre a sua aplicabilidade e eficiência. Cabe ressaltar que a pesquisa foi desenvolvida na Secretaria de Educação, parte de um todo na Administração Pública, não obtendo obstáculos que o CASP seja implantado na amplitude do Setor Público, por ser um modelo adequado de mensuração de custos que auxilie na tomada de decisão do administrador público.

Referências

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. São Paulo. Revista do Serviço Público. Jan-Mar, 1999.

ALVES, Thiago. **Desenvolvimento de um Modelo de Previsão de Custos para Planejamento de Sistemas Públicos de Educação Básica em Condições de Qualidade: Uma Aplicação a Municípios de Goiás**. Tese. Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo. 353p. São Paulo: 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, **Lex**: legislação federal, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº 4.320 (1964) – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços. **Lex**: legislação federal, Brasília, de 17 de março de 1964.

BRASIL. Decreto nº 2.829 (1998). Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. D.O.U. **Lex**: legislação federal, Brasília, de 03 de outubro de 1998.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. D.O.U. **Lex**: legislação federal, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Portaria nº 184. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Lex**: legislação federal, Brasília, de 25 de agosto de 2008.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo, Atlas, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.366. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Lex**: Legislação do Conselho, Brasília, de 25 de novembro de 2011.

FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, Brasil. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br/financiamento/fundeb/fundeb-consultas>. Acesso em: 25 Mar. 2015.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. 1ª. ed. Rio Grande do Sul, UAB/UFRGS Editora, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. 9. São Paulo: Atlas, 2007.

LUQUE, Carlos A., CRUZ, Hélio N., AMARAL, Cicely M., BENDER, Siegfried e SANTOS, Paulo M. - O Processo Orçamentário e a Apuração de Custos de Produtos e Serviços no Setor Público do Brasil – **Revista do Serviço Público** – ENAP – Brasília, 2008.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, USP, São Paulo, 2002.

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

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MIRANDA FILHO, C. R. **Sistema de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais a luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activity Based Costing: uma abordagem de controladoria estratégica**. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 2001.

SILVA, Lino Martins da. Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC). **In: X Congresso Internacional de Custos**, 2007, Anais. 13 a 15 de junho. Lyon, França.

YOSHITAKE, Mariano; TINOCO, João Eduardo Prudêncio; FRAGA, Marinette Santana; HORTA, Rui. Americo Mathiasi; VASCONCELOS, Yumara Lucia . Plano-sequencia de custo: Estudo de caso da Tecfil. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos, 2011, Rio de Janeiro/Rio de Janeiro. XVIII Congresso Brasileiro de Custos, novembro de 2011.