

**INSTITUTO VALE DO CRICARÉ
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**INGRED BARBOSA DOS SANTOS
ISRAEL FRANCISCO PETRONETTO DE ALMEIDA
MARIA JULIA SANTOS GOMES DE LIMA SIQUEIRA**

**O CUSTO CONTÁBIL SOBRE A ÓTICA DAS REGRAS DE CUSTEIO
POR ABSORÇÃO. UM ESTUDO DE CASO DO CUSTO ALUNO NA
ESCOLA DORA ARNIZAUT SILVARES**

**SÃO MATEUS
2014**

**INGRED BARBOSA DOS SANTOS
ISRAEL FRANCISCO PETRONETTO DE ALMEIDA
MARIA JULIA SANTOS GOMES DE LIMA SIQUEIRA**

**O CUSTO CONTÁBIL SOBRE A ÓTICA DAS REGRAS DE CUSTEIO
POR ABSORÇÃO. UM ESTUDO DE CASO DO CUSTO ALUNO NA
ESCOLA DORA ARNIZAUT SILVARES**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Faculdade Vale do
Cricaré, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

**Orientador: Prof. Esp. Helvécio A.
Faustini Junior.**

SÃO MATEUS

2014

**INGRED BARBOSA DOS SANTOS
ISRAEL FRANCISCO PETRONETTO DE ALMEIDA
MARIA JULIA SANTOS GOMES DE LIMA SIQUEIRA**

**O CUSTO CONTÁBIL SOBRE A ÓTICA DAS REGRAS DE CUSTEIO
POR ABSORÇÃO. UM ESTUDO DE CASO DO CUSTO ALUNO NA
ESCOLA DORA ARNIZAUT SILVARES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis em 2014.

Aprovado em ____ do mês de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

**PROF. HELVÉCIO A. FAUSTINI JR.
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
ORIENTADOR**

**PROF. EDUARDO HENRIQUE
NASCIMENTO SANT'ANNA
FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

**PROF. JOSÉ MARIA FERREIRA
FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

Dedicamos este trabalho a cada um que de alguma forma colaborou para que este sonho se realizasse. E principalmente as nossas famílias que, com muito carinho estiveram nos apoiando em cada momento e não mediram esforços para que chegássemos até a conclusão de mais esta etapa de nossa vida.

Agradecemos primeiramente a Deus, que nos fez fortalecer durante toda esta longa caminhada, que nos deu coragem para nunca desistir. Agradecemos também ao nosso orientador pela paciência sem limites, pela dedicação em nos fazer aprender um pouco mais com sua vasta experiência, e aos mestres que nos acompanharam por esses quatro anos de aprendizado intenso que levaremos ao longo de nossa jornada profissional.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

RESUMO

Neste trabalho apresentam-se os resultados de pesquisa realizada na escola Dora Arnizaut Silveiras, localizada no Município de São Mateus, sobre o custo-aluno na modalidade de ensino fundamental (1ª a 9ª Série). Os Municípios, sob as regras da Lei de Responsabilidade Fiscal devem destinar um percentual nunca inferior a 25% das receitas oriundas de impostos à educação, e para isto é salutar conhecer a realidade das Instituições de Ensino sob a sua tutela. A pesquisa procurou responder aos seguintes *questionamentos*: De posse das receitas destinadas a educação, o Município está considerando corretamente os custos educacionais por aluno da rede de ensino para poder aplicá-las? Mais ainda: como os métodos e ferramentas da contabilidade de custo, contribuem para a otimização dos recursos disponíveis para educação? Os resultados da pesquisa mostram que existe desconexão entre os gastos com educação e o real custo/aluno, sendo que para sanar esta, fazem-se necessários ajustes na metodologia de apuração para que se tracem por parte da Secretaria Municipal de Educação parâmetros adequados de gestão para as unidades escolares.

Palavras-chave: custo-aluno, custo ensino fundamental, gestão da educação.

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Despesa com educação por aluno.....	44
Tabela 02 – Participação média nos gastos com educação.....	20
Tabela 03 – Infraestrutura e equipamentos da escola Dora Arnizaut Silves.....	27
Tabela 04– Pessoal com atividade direta em sala de aula.....	29
Tabela 05 – Pessoal sem atividade direta em sala de aula.....	29
Tabela 06– Quadro de composição de custo do magistério.....	30
Tabela 07 – Pessoal c/ atividade direta em sala de aula – MOD.....	31
Tabela 08– Pessoal s/ atividade direta em sala de aula – MOI.....	31
Tabela 09 – Média de alunos por turma (MEC).....	51
Tabela 10 – Distribuição do custo/aluno por série/ano.....	52
Tabela 11 – Variação do custo unitário da merenda escolar e média mensal.....	53
Tabela 12 – Apuração de custos diretos e indiretos com análise vertical.....	54
Tabela 13 – Distribuição do custo/aluno por série/ano.....	34

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – Custeio baseado em atividades

AEE – Atendimento Educacional Especializado

CAPE – Centro de Apoio Operacional de Implementação das Políticas de Educação

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNM – Confederação Nacional dos Municípios

EJA – Educação para Jovens e Adultos

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

IE – Instituição de Ensino

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação e Cultura

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Percentual de participação de mão de obra.....	32
Gráfico 2: Meio de transporte no trajeto casa – escola.....	37
Gráfico 3: Renda familiar.....	37
Gráfico 4: Mapeamento do grau de escolaridade dos pais.....	38
Gráfico 5: Mapeamento do grau de escolaridade das mães.....	39

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 – A FUNDAMENTAÇÃO CONTÁBIL DA GESTÃO DE CUSTOS	15
1.1 – A CONTABILIDADE	15
1.1.1– A História da Contabilidade no Brasil	17
1.1.2– Finalidades e Aplicações da Contabilidade	19
1.2– A CONTABILIDADE PÚBLICA.....	19
1.3– A CONTABILIDADE DE CUSTOS	21
1.3.1– Aspectos Conceituais: Custos, Gasto e Investimentos.....	22
1.3.2– Métodos de apropriação de custos	23
1.3.3– Custeio por absorção, conceitos e justificativas para utilização.	23
2 – A EDUCAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL E OS CUSTOS DE REFERÊNCIA.....	25
2.1 – OS CUSTOS EDUCACIONAIS - REVISÃO DE LITERATURA.....	25
2.2 – OS GASTOS EDUCACIONAIS NOS MUNICÍPIOS DO ESPÍRITO SANTO	27
2.3 – OS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO MUNICÍPIO DE SÃO MATEUS	29
3 – O CUSTO ALUNO NA REDE MUNICIPAL	32
3.1 – OS CRITÉRIOS DE FORMAÇÃO DO CUSTO ALUNO	32
3.1.1 – Composição do Custo Educacional	33
3.1.1.1 – Despesas de Capital	33
3.1.1.2 – Despesas Correntes.....	34
4 – A APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO NA ESCOLA DORA ARNIZAUT SILVARES.....	35
4.1 – A HISTÓRIA DA ESCOLA.....	35

4.2 – INFRAESTRUTURA E INSTALAÇÕES DA ESCOLA	35
4.3 – METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DOS DADOS DA AMOSTRA	36
4.3.1 – Dados Quantitativos da Amostra	37
4.4 – ANÁLISES DA AMOSTRA	41
 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52
 APÊNDICES	54
APÊNDICE I – Despesas Educacionais por Aluno nos Municípios do ES	55
APÊNDICE II – Orçamento Municipal para a Sec. Municipal de Educação 2014.	57
APÊNDICE III – Orçamento 2014 para Secretaria Municipal de Educação	58
APÊNDICE IV – Planilha de Levantamento de dados de mão de obra direta	59
APÊNDICE V – Planilha de Levantamento de dados de mão de obra direta	60
APÊNDICE VI – Planilha de Levantamento de dados de gastos gerais	61
APÊNDICE VII – Média histórica de alunos por turma segundo o MEC	62
APÊNDICE VIII – Distribuição dos alunos por série/ano na IE	63
APÊNDICE IX– Custo Variável Unitário da Merenda Escolar	64
APÊNDICE X– Apuração dos custos diretos e indiretos	65

INTRODUÇÃO

A palavra Contabilidade, dentre os diversos significados, é “Ciência que estuda e interpreta os registros dos fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade (empresa, instituição pública, pessoa física, instituição sem fins lucrativos, entre outros.)”.

Quanto a sua aplicabilidade, normalmente é dividida em áreas ou ramos, que tem por objetivos o aprimoramento das técnicas aplicadas a determinadas atividades e ao estudo de aspectos específicos da Contabilidade. Estas podem ser estudadas de forma autônoma, no entanto, não são matérias independentes, pois tratam do mesmo assunto: o patrimônio.

No estudo da contabilidade percebe-se que alguns conceitos são unânimes, como por exemplo, o conceito de Patrimônio que em qualquer bibliografia levará o leitor a entender que é um conjunto formado por bens, direitos e obrigações; e que bens são todas as coisas capazes de satisfazer as necessidades humanas, sejam de pessoas físicas ou jurídicas, que direitos são recursos a receber que cedo ou tarde gerarão benefícios e obrigações são valores que deverão ser pagos a terceiros.

Trazendo o foco para o objeto de nosso estudo, onde enfatizaremos o conceito de bens, teremos como dizer que: “a educação é um bem capaz de satisfazer uma das necessidades humanas, que serve na sociedade como estrutura intermediária, e para tanto essencial para a promoção da dignidade do ser humano, para a construção da cidadania e consolidação de um Estado Democrático de Direito.” Desta forma é fato e notório que o conhecimento adquirido nas escolas é uma ferramenta que liga a realidade do ser humano a seu crescimento como cidadão. A educação deve ser tratada como um processo de humanização do sujeito, que contribui na construção de políticas que efetivam melhorias da condição humana. Ao assegurar a qualidade educacional no País, busca-se promover o crescimento da sociedade e a redução das desigualdades.

As principais fontes de financiamento da educação pública no Brasil são as arrecadações de impostos federais, estaduais e municipais e o salário-educação. No caso dos impostos, há percentuais mínimos a serem destinados à manutenção e desenvolvimento da educação, estabelecidos nas constituições nacional e estaduais

e em leis municipais. Nossa Lei Maior estabelece também que os Municípios devem atuar prioritariamente na educação infantil e no ensino fundamental, ficando a cargo dos estados e o distrito federal o ensino médio, e em regime de colaboração com os municípios o ensino fundamental.

O Município, sob as regras da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve destinar um percentual nunca inferior a 25% da receita de impostos para a educação. Observa-se, porém, que os mecanismos para organização e distribuição destes recursos, por vezes, não são processados da forma adequada, se forem considerados os conceitos fundamentais sobre custos pela ótica da contabilidade. Se os recursos destinados, no Município, forem mal alocados e economicamente mal distribuídos, talvez, os custos envolvidos com a atividade de ensino não sejam adequadamente conhecidos, o que tornaria pouco eficaz o processo de planejamento educacional.

O presente trabalho concentrar-se-á nas áreas de contabilidade de custos e contabilidade pública, focado em estudo de caso, para apuração dos custos por aluno na Escola Municipal Dora Arnizaut Silvaes, localizada no Município de São Mateus / ES, e pretende responder aos seguintes *questionamentos*: De posse das receitas destinadas a educação, o Município está considerando corretamente os custos educacionais por aluno da rede de ensino para poder aplicá-las? Mais ainda: como os métodos e ferramentas da contabilidade de custo, contribuem para a otimização dos recursos disponíveis para educação?

Em várias oportunidades, o custo por aluno é obtido simplesmente dividindo-se o valor total gasto com as Instituições de Ensino (IE) pelo total de alunos matriculados, sem que outras alíquotas sejam avaliadas, por conta de estarem, às vezes, em centros de custos diferentes ou geridos por outras secretarias. A aplicação dos conceitos da ciência contábil na avaliação correta dos custos educacionais é a motivação para elaboração deste Trabalho Científico de Conclusão de Curso, considerando-se a importância relevante deste para aplicação prática em prefeituras, em especial na de São Mateus/ES.

Este trabalho tem como objetivo principal analisar o cenário e fornecer uma visão mais centrada dos métodos contábeis para gestão do custeio educacional municipal, mediante estudo de caso. Assim, considerar-se-á como *hipótese* que considerando o uso acertado das teorias e ferramentas contábeis na gestão de custos, pode-se fornecer uma correta compreensão do custeio por aluno nas

escolas públicas municipais, permitindo uma visão mais adequada do uso das receitas legais destinadas, respeitando-se as condições orçamentárias previstas.

A metodologia utilizada no presente estudo compreende pesquisa de campo, com uma abordagem quantitativa e também qualitativa, utilizando-se para uma correta mensuração do custo/aluno o método contábil de custeio por absorção, com período de tempo fixado para a realização das despesas nas Instituições compreendidas entre os meses de janeiro a outubro de 2014, seguida de pesquisa bibliográfica inerente ao tema, devidamente publicadas e com respaldo científico reconhecido. Dados socioeconômicos da região e do setor estudado também foram utilizados.

Em função da dificuldade operacional em se obter o custo-aluno/ano de todas as Instituições de Ensino Municipais, o estudo centrou sua análise em uma amostragem de quatro Instituições selecionadas e, dentre elas, concentrou-se o estudo na Escola Municipal de Ensino Fundamental Dora Arnizalt Silveiras, situada no bairro Bom Sucesso – São Mateus, Espírito Santo. A pesquisa chegou a ser realizada em outras escolas, mas a massa de dados foi reduzida para uma análise mais precisa dos resultados de uma única escola de porte grande, com aproximadamente 1500 alunos. Foram aplicados questionários para levantamento de dados relevantes, divididos em categorias como: pessoal, instalações, material de consumo, material permanente, dentre outros.

Em sua grande maioria os estudos sobre custo/aluno atêm-se as receitas recebidas oriundas das esferas de governo e outros órgãos confrontando-as com as despesas realizadas pelas IE. O intuito deste trabalho é apurar somente os custos realizados, tentando assim delimitar um valor mais próximo do justo a ser repassado para a instituição por aluno. Paralelamente a esta pesquisa, não como objetivo principal, mas apenas no intuito de aquilatar o conhecimento sobre a realidade destas IE, serão demonstrados outros dados coletados, por amostragem, que contemplam heterogeneidades locais. Os dados obtidos serão analisados e registrados de acordo com os princípios contábeis vigentes.

1 – A FUNDAMENTAÇÃO CONTÁBIL DA GESTÃO DE CUSTOS

A evolução do homem e da sociedade como um todo é resultado, principalmente, de estudos, pesquisas, descobertas e revoluções. Com a contabilidade não é diferente, pois ela está presente tanto no âmbito pessoal como no empresarial e, nesse sentido, configura-se como uma ciência de vital importância para o desenvolvimento da sociedade. Com a característica de uma ciência social aplicada, a contabilidade deve evoluir acompanhando a demanda apresentada pela sociedade. A fim de cumprir esta missão, ela deve buscar continuamente ser um sistema de informações que atenda as mais variadas necessidades e interesses de seus usuários.

1.1 – A CONTABILIDADE

A palavra Contabilidade deriva do latim *computare* e significa contar ou calcular e sua história é tão antiga quanto a própria História da Civilização. Durante longo período, foi descrita como a arte da escrituração mercantil e utilizava-se de técnicas específicas que foram sendo aperfeiçoadas com o passar dos tempos.

A civilização antigavivia em comunidades e sempre buscou formas de evoluir. O comércio era praticado à época através de trocas de objetos, animais, alimentos e etc. Com a criação da moeda, tornou-se importante ter o conhecimento de quanto pertencia a cada pessoa, os lucros, os prejuízos, e com isto toda a movimentação precisava ser documentada. Quanto mais o homem evoluía economicamente e em suas relações comerciais, mais dúvidas eles tinham acerca do que ganhavam, ou perdiam, sobre suas negociações e com quem negociavam, a necessidade e relevância de documentar estes fatos se tornaram importantes, pois quando os patriarcas morriam, deixavam seu espólio como herança para os filhos. Esta herança herdada passou a denominar-se patrimônio, e com o passar do tempo, este termo passou a ser utilizado para outros valores, mesmo que não houvessem sido herdados.

Com a expansão do comércio, este patrimônio não mais poderia ter seu controle apenas na mente, havia a necessidade de se manter um controle escrito a fim de que pudesse ser contado e mensurado com exatidão. Com tamanha evolução

os egípcios desenvolveram o papiro o que facilitou extraordinariamente o registro de informações para controle sobre os negócios.

Vem dos egípcios um riquíssimo acervo para os historiadores da Contabilidade, e seus registros nos levam aproximadamente há 6.000 anos antes de Cristo. Os escritos contábeis no Egito eram fiscalizados pelo Fisco Real, o que tornava os escriturários esmerados em sua profissão. Inscreviam-se bens móveis e imóveis, e já se estabeleciam, à época controles administrativos e financeiros. Há na Bíblia Sagrada relatos sobre controles contábeis da época, um dos quais no tempo de José, no Egito, houve tal acumulação de bens que José parou de anotar, pois já não se podia mensurar a medida (Gênesis 41:49). Também há relatos sobre um homem muito rico, chamado Jó, que teve seu patrimônio detalhadamente descrito no livro de mesmo nome (Jó 1:3).

Com o passar dos tempos o homem evoluiu em conhecimentos comerciais e em suas formas de registros financeiros. Na Itália do século XI, o comércio exterior deu um salto com o surgimento de novas técnicas no sistema de mineração e metalurgia, tendo como resultado das necessidades da época, o Livro-Caixa, no qual se efetuavam registros de recebimentos e pagamentos em dinheiro. Já se utilizava mesmo de forma simples, o Débito e o Crédito, provenientes das relações entre direitos e obrigações, e inicialmente, referiam-se a pessoas.

O primeiro livro impresso sobre o sistema contábil foi a obra *La Summa de Arithmetica, Geometria, ProportionietProportionalitá*, de 1494, de autoria do frei franciscano Luca Pacioli. O livro era uma obra de aritmética que continha apenas um tratado, composto por 36 capítulos, falando sobre a parte contábil, sendo a distinção IX, tratado XI, denominado *Tractatus de computisetscripturis*, que tratava do processo das partidas dobradas, conhecido na época como o método de Veneza.

Desse tratado, como descreve Paulo Schmidt (2000), surgiram alguns legados de suma importância para a Contabilidade, como a definição de inventário e explicações sobre como realizar os registros; a organização dos lançamentos contábeis no *memoriale* (livro no qual as operações eram registradas à medida que iam ocorrendo), no *giornale* (livro diário) e no *quaderno* (livro razão) e a autenticação desses livros como meio para evitar fraudes nos registros; o registro de despesas e receitas e proposta de resultado financeiro levantado no final do ano; o confronto entre os lançamentos do razão e do diário; o sistema de partidas dobradas, entre

outros, sem esquecer a evidencia de que primeiro deveria vir o devedor e depois o credor.

1.1.1 –A História da Contabilidade no Brasil

O início da história da Contabilidade no Brasil se dá a partir da época Colonial, visto a necessidade de controles contábeis para o desenvolvimento das primeiras Alfândegas criadas a partir de 1530. Em 1549 são criados os primeiros armazéns alfandegários e para controlar os mesmos, Portugal nomeou Gaspar Lamego como o primeiro Contador Geral das terras do Brasil, cuja expressão era utilizada para denominar os profissionais que atuavam na área pública.

Um marco importante para a história da contabilidade no Brasil deu-se em 16 de julho de 1679, quando através da Carta Régia é criada a Casa dos Contos, órgão que tinha a incumbência de gerir e processar as receitas e despesas de Estado. Com a chegada da Família Real ao Brasil em 1808, ocorreram diversos fatos que propiciaram um maior desenvolvimento socioeconômico e cultural. Com a abertura dos portos às nações amigas, a colônia passou a comercializar produtos de outros países, além de Portugal, concorrendo assim para a necessidade de um maior controle das receitas e despesas oriundas destas transações e para este fim foi implantado o órgão denominado Erário Régio, que introduziu o método das partidas dobradas, já utilizado em Portugal. A composição do órgão se dava por um presidente com funções de Inspetor Geral, um contador e um procurador fiscal, encarregados de toda arrecadação, distribuição e da administração financeira e fiscal. Em 24 de dezembro de 1768 tornou-se obrigatório o processo de escrituração contábil nos órgãos públicos em Portugal. No Brasil, a primeira referência oficial à escrituração de relatórios contábeis ocorreu no ano de 1808, de acordo com a carta elaborada pelo Príncipe Regente D. João VI:

Para o método de Escrituração e fórmulas de Contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrário a maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criarem para o referido Erário: - ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade, para o manejo de grandes somas como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.

O processo de escrituração das contas só poderia ser feito por profissionais que estudassem aulas de comércio, ministradas no Brasil, porém originárias

de Portugal e preparavam os empregados do comércio para o exame na Junta Comercial. Com a publicação do Alvará de 15 de julho de 1809, foram oficializadas as Aulas de Comércio no Brasil, sendo nomeado o Sr. José Antônio Lisboa, nascido na Bahia em 1756, também conhecido como Visconde de Cairu, e que vem a se tornar o primeiro professor de Contabilidade no Brasil. Em 1905 foi criada na Bahia uma fundação em sua homenagem, Fundação Visconde de Cairu, com a finalidade de formar peritos comerciais e habilitar os jovens para cargos de cônsules e chefes de Contabilidade, esta Fundação funciona até os dias atuais.

Outro fato marcante para a contabilidade no Brasil ocorreu em 1869, quando foi criada a Associação dos Guarda-Livros da Corte, oficialmente reconhecida no ano de 1870 através do Decreto Imperial nº 4.475, tornando esta a primeira profissão liberal reconhecida do Brasil. Os contabilistas nesta época eram conhecidos como “guarda-livros”, sendo a origem desse estranho nome advinda de sua principal função à época, escriturar e manter em boa ordem os livros mercantis das empresas comerciais.

Em 27 de maio de 1946, foi publicado o Decreto-Lei 9.295 criando os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, com a incumbência de fiscalizar e enormatizar a profissão contábil. Ficou também definido o perfil dos contabilistas, sendo que contadores eram os graduados em cursos universitários de Ciências Contábeis; técnicos em contabilidade eram os de nível médio oriundos das escolas comerciais; e para guarda-livros não havia necessidade de escolaridade formal, porém com a regulamentação da Lei 3.384/58 estes passaram a ser exercer a função de técnico contábil.

O patrono da classe contábil no Brasil, senador João Lyra, nasceu em 23 de novembro de 1871 e em dezembro de 1925, foi eleito presidente do Conselho Perpétuo dos Contabilistas Brasileiros. Em 1926, por ocasião de um discurso de agradecimento a uma homenagem que recebia dos profissionais contábeis, João Lyra, com a frase: “Trabalhemos, pois, bem unidos, tão convencidos de nosso triunfo, que desde já consideramos 25 de abril o Dia do Contabilista Brasileiro”, instituiu o Dia do Contabilista, prontamente adotado pela classe contábil.

No Brasil, a Ciência Contábil não está parada no tempo, ela acompanha os avanços tecnológicos e as mudanças de postura que ocorrem na sociedade, tanto no cenário nacional, como também no internacional. O contabilista assume assim papel

fundamental no cenário do desenvolvimento, como cita o professor José Maria Ferreira (2013):

[...] só depende de nós mesmos para assumirmos o papel de profissionais respeitados e imprescindíveis para as empresas, seja pública ou privadas, em todos os seguimentos. Para tal precisamos primeiramente nos respeitar, sermos unidos, compartilharmos informações, conhecermos as empresas e especializarmos em um seguimento, e acima de tudo, sermos profissionais ÉTICOS e DIGNOS em todos os trabalhos que executarmos, dos menos aos mais importantes.

1.1.2 – Finalidades e Aplicações da Contabilidade

Segundo a Resolução 774 do CFC, de 16 de dezembro de 1994 “[...] a existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência pura, aquela que se concentra exclusivamente no seu objeto.” (RESOLUÇÃO nº 774, 1994, CFC). Esta mesma Resolução ressalta ainda que o objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e análise das causas das suas mutações. Esta é uma visão científica, porém existe uma visão pragmática da Contabilidade adotada por diversos estudiosos, defendendo que a aplicação da Contabilidade a uma entidade particularizada busca fornecer aos usuários informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas respectivas mutações, o que compreende registros das demonstrações, análises e diagnósticos, expressos sob diversas formas de relatos como pareceres, tabelas, planilhas e outros.

Em suma, o campo de aplicação da Contabilidade se estende a todas as entidades que possuam patrimônio, sejam estas pessoas físicas ou jurídicas, de fins lucrativos ou não, cujos objetivos podem ser sociais e/ou econômicos.

1.2 – A CONTABILIDADE PÚBLICA

Conforme resolução do CFC, a Contabilidade Pública tem o seguinte conceito: “[...] é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público [...]”. (RESOLUÇÃO CFC nº. 1.128/08).

Sendo também denominada de contabilidade governamental, a Contabilidade Pública, está inserida no campo da ciência contábil, podendo ser percebida como uma ramificação desta, segundo Silva (2003). Este ramo da contabilidade é bem complexo, uma vez que “estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações.” (KOHAMA, 2006, p.25). Dessa forma, a Contabilidade Pública é um grande utensílio de registro, análise e controle dos procedimentos ocorridos na administração pública. Legitimando essa ideia, (ARAÚJO *et al*, 2009) afirmam que a contabilidade aplicada ao setor público está direcionada ao registro, controle e demonstração de todos os fatos mensuráveis em moeda que atingem o patrimônio da União, dos Estados, dos Municípios, das autarquias e das fundações.

Aplicada à administração pública, a contabilidade governamental tem o seguinte conceito:

[...] fornecer informações atualizadas e exatas, à administração, para subsidiar as decisões dos gestores; aos órgãos de controle interno e externo, para o cumprimento da legislação; e às instituições governamentais e particulares, para fins estatísticos ou de interesse dessas instituições [...].” (Bezerra Filho, 2006, p.132)

A contabilidade pública no Brasil vem evoluindo e se modernizando com o passar dos anos, visto se adequar às necessidades atuais do setor público. Desde a aprovação do Código de Contabilidade da União em 1922, até os dias atuais, os controles contábeis da União, Estados, Municípios e Distrito Federal têm sofrido atualizações quase que anuais, através de Leis, Decretos e Portarias.

Em 25 de fevereiro de 1967, foi emitido o Decreto-Lei nº 200 que instituía a Inspeção Geral de Finanças, nos ministérios e órgãos da Presidência da República, tendo por finalidade zelar pela administração financeira, contabilidade e auditorias das citadas organizações governamentais.

Para Piscitelli e Timbó (2010), outro fato de grande impacto para a contabilidade pública, foi a publicação da Lei Complementar nº 101, em 04 de março de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual rege as normas das finanças públicas, na tentativa de evitar riscos e retificar desvios que possam afetar as mesmas.

No ano de 2004, através da Portaria nº 37 do CFC, foi criado o chamado Grupo Assessor, composto por contabilistas, mestres e doutores em ciências contábeis com vínculo na área pública, servidores da Secretaria do Tesouro

Nacional e de tribunais de contas, que segundo (ARAÚJO *et al*, 2009), tinha como objetivo propor normas de contabilidade voltadas para a área pública e em consonância com as normas internacionais aplicadas a este setor.

Já em 25 de agosto de 2008, foi publicada a Portaria nº 184, pelo Ministério da Fazenda (MF), a qual dispõe sobre: “[...]os procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público” (PORTARIAMF nº 184,2008). Com esta, foi determinada a adequação e promoção de medidas para a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público com as mesmas aplicadas no âmbito internacional.

Em síntese, as atualizações e adequações pelas quais vem passando o setor contábil, principalmente no que tange à contabilidade governamental, demandam maior maturidade no processo de coleta, escrituração e disponibilização dos dados referentes ao controle das arrecadações e gastos públicos. O anseio crescente pela transparência de atos e fatos dos gestores públicos começa a se materializar por meio de normas legais que permitem sanções administrativas, políticas e judiciais. Os objetivos da Ciência Contábil e por sua vez da contabilidade governamental são mensurar de forma adequada os elementos patrimoniais, obedecendo à legislação fiscal e aos princípios fundamentais de contabilidade, privilegiando assim os usuários da informação.

1.3 – A CONTABILIDADE DE CUSTOS

De acordo com o Mestre Genésio Moreira Filho (2012. p, 4), “A sistemática de Custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (revolução industrial), tendo por objetivo calcular os custos dos produtos fabricados.”.

Martins (2003) salienta que até a época, tanto a apuração do resultado de cada período, assim como o levantamento do balanço em seu final, eram feitos através do levantamento dos estoques em termos físicos, pois a medida em valores monetários era extremamente simples.

A chegada da Primeira Grande Guerra, trouxe consigo o incremento do processo produtivo, gerando aumento na concorrência entre empresas e a escassez de recursos. Com isso surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle, tendo as informações de custos como auxílio para o

planejamento e controle empresarial. A partir de então, a contabilidade de custos torna-se, devido a grande variedade e confiabilidade de informações que a compõem, um sistema de informações gerencial primordial.

Constata-se que, por volta de 1925, possivelmente, todas as práticas de contabilidade gerencial hoje utilizadas já haviam sido desenvolvidas. Elas foram elaboradas com o intuito de atender às necessidades de informação e controle dos gerentes de empresas que estavam crescendo e se tornando cada vez mais complexas e diversificadas. O ritmo das inovações nas empresas estava aumentando rapidamente e a criação de técnica e sistemas de contabilidade não estava acompanhando esse ritmo. (STARK, 2007, p.5)

O desenvolvimento da indústria a partir de então, foi o responsável por tornar o trabalho do contador mais complexo. Já não eram mais facilmente obtidos os dados imperativos para fazer o balanço e a apuração de resultado. De acordo com Martins (2003, p. 21), “[...] a preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não de fazer dela um instrumento de administração”.

A Contabilidade de Custos, com o passar do tempo, passou ao papel de geradora de informações essenciais para a tomada de decisões, processando os dados apurados, de forma organizada, analisando e interpretando estes, produzindo informações confiáveis sobre os custos para os diversos níveis gerenciais.

1.3.1 –Aspectos Conceituais: Custos, Gasto e Investimentos.

Para a contabilidade, os conceitos referentes a gasto, custo e investimento são distintos. Gasto é determinado como o total do sacrifício financeiro com que as empresas ou instituições arcam para a obtenção de um produto ou serviço. Este pode se consolidar por duas formas, ou a partir do reconhecimento da dívida assumida; ou com base no pagamento da obrigação. Já o custo é uma categoria de gasto que se integra à soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados na produção de outros bens ou serviços.

Quanto à classificação os custos podem ser definidos como: diretos – aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou a um só serviço; indiretos – aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem decompostos e apropriados aos produtos ou serviços. Relativos à sua concepção no processo produtivo, os custos podem ser dispostos em: fixos –

aqueles que independem do fato da empresa ou instituição estarem produzindo, ou não; variáveis – são os valores consumidos que variam em função da quantidade produzida.

Em relação ao investimento, resumidamente, este corresponde à parcela do gasto que gera ativos estocados.

Observa-se, que em geral, o gasto corrente diferido custo, visto que o gasto incorpora outras categorias não diretamente ligadas à atividade de produção propriamente dita, enquanto o custo integra estritamente a esta.

1.3.2 – Métodos de apropriação de custos

Com o intuito de aprimorar as informações sobre os custos contábeis, adequando o sistema de apuração de custos aos mais diversos ramos de atividades, emergem novas metodologias de custeio, que vão de sistemas clássicos aos mais modernos, e cada qual apresenta pontos positivos e negativos. Dentre os mais utilizados atualmente, destacam-se o sistema de Custeio por absorção, Custeio variável ou direto e o Custeio baseado em atividades (ABC).

Para uma abalizada tomada de decisão, faz-se necessário considerar, por parte da entidade, primariamente o real motivo da adoção determinado sistema, visto que, o resultado final difere de um sistema de custeio para outro.

1.3.3 – Custeio por absorção, conceitos e justificativas para utilização.

Para Filho (2012, p, 17), Custeio por absorção pode ser definido como:

[...] um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais. Este sistema de custeio também é conhecido por Custeio Pleno ou Custeio Convencional.

Ainda, segundo Martins (2001, p.41): o custeio por absorção se dá por um método derivativo dos princípios da contabilidade, como referência histórica já aceita e, da mesma forma que a contabilidade financeira, válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados.

Já para Leone (1981, p. 238):

O custeio por absorção apropria aos custos dos produtos todos os custos de produção, fazendo com que cada produto/serviço absorva, além dos custos variáveis, também parcelas de custos fixos e indiretos relacionados à produção, provendo assim o seu rateio.

Vale ressaltar, contudo, que o custeio por absorção é o método que atende às exigências fiscais e societárias, sendo utilizado na elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados. Tendo em vista ser a metodologia de custeio amplamente aceita e adotada pela legislação brasileira, justifica-se sua utilização na apuração dos resultados deste trabalho.

2 – A EDUCAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL E OS CUSTOS DE REFERÊNCIA

Não é de hoje que a educação vem sendo dita e elevada ao nível de importância superior a ela cabido, mesmo que os governos não consigam prontamente destacá-la, mas existe a consciência de que a esta requer investimentos e que o desenvolvimento de uma nação passa, obrigatoriamente, pela melhoria dos níveis educacionais, em todas as instâncias. Claro que, para tanto, considerando a existência de orçamentos para atender a toda uma demanda de outros importantes pilares sociais, o estudo referencial dos custos passa a ser fundamental, ainda mais quando se avalia a Educação Pública, inserida em um contexto municipal. Conhecer os custos e as teorias envolvidas na questão também acaba por embasar a tomada de decisão nos investimentos educacionais, acrescida da análise dos gastos educacionais no estado onde está inserido o caso estudado, aspectos tratados a seguir.

2.1 – OS CUSTOS EDUCACIONAIS - REVISÃO DE LITERATURA

Nos anos 70, iniciaram-se os estudos sobre custos educacionais e seus pioneiros foram Levy, Caprino e Nunes (1970), Castro, Assis e Oliveira (1972) e Castro (1973). Foram investigações desbravadoras e metodologicamente austeras que buscaram mensurar custos a partir de uma perspectiva econômica ortodoxa. Ainda nos anos 80, 90 e 2000 outros estudos buscaram fornecer informações para subsidiar políticas governamentais de educação, dentre os quais, três merecem atenção especial em virtude de seu escopo e rigor metodológico.

Xavier e Marques (1987) realizaram estudo que priorizou as escolas públicas de Ensino Fundamental, direcionado para a apuração dos custos diretos de funcionamento destas escolas. Neste estudo não foram levados em consideração os custos privados dos alunos e suas famílias e os custos associados à administração central do sistema. Para facilitar os procedimentos, não foram contemplados os custos com a implantação da escola, isto é, investimento em terreno, construção do prédio e aquisição de materiais necessários à instalação. Os custos compreendidos nestas análises foram, pessoal docente; pessoal não docente; material de consumo;

material permanente e serviços de terceiros. Em todos os cálculos houve a divisão pelo número de alunos matriculados no Ensino Fundamental, para a determinação do custo-aluno-ano.

O segundo estudo, digno de nota foi intitulado Custos na área educacional pública na região metropolitana de São Paulo (FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS, 1994). A pesquisa focou as categorias de pessoal, instalações, equipamentos, materiais e outros recursos e, a metodologia não era muito diferente das utilizadas até então. Entretanto, quatro aspectos merecem ser destacada, a determinação do custo indireto da administração central do sistema de ensino pela mensuração do valor do conjunto de atividades-meios da Secretaria da Educação e da mesma forma a atribuição de parte desse valor aos cálculos de custo total da escola; o cálculo dos custos de capital, empregando formas ordenadas de anualização; o cálculo do valor presente de custo, permitindo comparações intertemporais, por meio de cálculo que considera o fluxo de custo anual, a taxa de juros e o período de tempo futuro no qual o desembolso do custo estará ocorrendo e a proposição de um instrumento permanente para institucionalização da análise de custo por aluno/ano, por meio de um austero processo de amostragem de escolas e a construção de um índice de preços pelo acompanhamento de despesas nas escolas de ensino público.

Já houve um terceiro estudo mais amplo, de uma equipe coordenada por Farenzena e Machado (2006), que realizou uma pesquisa em que foram levantados os custos por aluno em escolas municipais brasileiras, que abrangeu, dentre outros, dois municípios do Espírito Santo, sendo eles Colatina e Mucurici. A iniciativa da pesquisa coube a Confederação Nacional dos Municípios (CNM) e tiveram como base os custos por aluno nas modalidades de educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, seguindo, em parte, a mesma metodologia aplicada por Xavier e Marques (1987), onde foram contemplados somente os custos diretos de funcionamento das escolas. Já neste estudo as autoras sugeriam uma concepção de custo por aluno mais abrangente do que um valor mínimo por aluno, calculado a partir da razão entre receitas orçamentárias e matrícula. Os custos apurados na pesquisa foram consolidados por escola, município e estado. Porém, mesmo neste estudo a nível Brasil, constata-se que os padrões e médias adotadas não contemplam as especificidades e desigualdades regionais, locais e organizacionais,

em sentido amplo, o que ainda acarreta uma subestimação no valor dos custos conforme opinião das autoras:

Os custos aqui apresentados referem-se, pois, a uma estimativa do custo direto de funcionamento das escolas da amostra, não contemplando, pois, os custos de implantação das escolas (terreno, prédio, etc.) e tampouco os custos indiretos (por exemplo, salários do pessoal das secretarias municipais da educação e transporte escolar). Essa delimitação é de suma importância, devendo entender-se, assim, que os valores de custo aluno/ano estão subestimados. (FARENZENA e MACHADO, 2006)

Portanto, mesmo o estudo mais recente desenvolvido pelos autores partiu da visão de custos diretos de funcionamento, não levando em consideração os custos de implantação e custos indiretos, elementos que, de fato, precisam existir em um estudo efetivo do custo educacional por aluno em uma secretaria de educação municipal, até para atender as normativas legais documentadas no início deste trabalho. A subestimação dos custos reais por aluno podem trazer prejuízos, aos municípios, visto que torna ilusório o cálculo orçamentário feito para investimento no ano subsequente, trazendo como carga suplementar o déficit no balanço final, pois não haverá equilíbrio entre ativos e passivos nesta rubrica, também não possibilitara estabelecer um padrão mínimo de oportunidades educacionais para o ensino, pois a IE não terá suas reais necessidades atendidas sendo obrigada a desenvolver projetos paralelos para a captação de recursos junto à comunidade.

2.2 – OS GASTOS EDUCACIONAIS NOS MUNICÍPIOS DO ESPÍRITO SANTO

O Centro de Apoio Operacional de Implementação das Políticas de Educação (CAPE), divulgou em julho de 2014, um resumo da situação recente sobre os gastos na educação em setenta e três municípios no Estado do Espírito Santo. De acordo com estes dados, as receitas municipais no geral sofreram uma queda orçada em R\$ 628,6 milhões impactando diretamente nestes gastos. Porém, apesar desta intensa redução, os municípios capixabas, como um todo, conseguiram manter os gastos com educação, uma vez que, quando somados os valores de todos os setenta e três municípios, a variação foi muito pequena, de apenas 0,2%. Essa pequena redução significou um corte de R\$ 4,5 milhões no total destinado à educação, entre 2012 e 2013, quando o valor ficou em R\$ 2.699.764.639,30. (CAPE, 2014)

Os dados consolidados foram publicados no anuário Finanças dos Municípios Capixabas, 20ª edição, 2014, onde se apurou que durante o ano de 2013, o gasto médio com educação por aluno caiu 1,0%, passando de R\$ 5.344,51 para R\$ 5.288,99, resultado do crescimento de 0,9% no número de matrículas na rede municipal de ensino, conjugado à redução de 0,2% da despesa com educação. De acordo com os dados estratificados, os maiores gastos com educação por aluno, conforme apresentado na Tabela 01 que se encontra disponível no APÊNDICE I, foram realizados pelos municípios de Presidente Kennedy (R\$ 15.685,40), Anchieta (R\$ 12.248,55), Divino de São Lourenço (R\$ 8.468,85), Vitória (R\$ 7.300,84) e Itapemirim (R\$ 7.223,72), enquanto que Ibatiba (R\$ 3.837,53), Viana (R\$ 3.983,29), São Gabriel da Palha (R\$ 4.020,81), Atílio Vivacqua (R\$ 4.085,24) e Guarapari (R\$ 4.135,08) apresentaram os menores valores.

Ainda segundo o anuário, a despesa com educação por aluno está ligada a dois fatores: receita corrente per capita e número de matrículas na rede municipal de ensino. Dessa forma, cidades com níveis de receita corrente *per capita* mais elevados ou com reduzido número de alunos matriculados na rede municipal, tendem a ter as maiores despesas por estudante, em função da exigência constitucional de vinculação de parte das receitas à educação. A tabela 01 disponível no APÊNDICE I retrata o posicionamento dos municípios no Estado e suas despesas com educação por aluno, ainda galgado no princípio trazido por Farenzena e Machado (2006), anteriormente colocado.

Devido à obrigatoriedade constitucional de aplicação mínima de 25% da receita de impostos e de algumas transferências, a educação é a área de atuação governamental que mais consome recursos municipais. Em 2013, a participação média dos gastos com educação no total da despesa dos municípios capixabas foi de 31,9% da despesa total. Digno de nota é, que mesmo com a queda das receitas, conforme já citado anteriormente, doze municípios, conforme demonstrado na tabela citada acima, aplicaram mais de 30% dos recursos vinculados em ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, sendo que os maiores percentuais aplicados foram em, São Mateus com 35,7% - município escolhido para o estudo que aqui se desenvolve, Itapemirim com 34,9%, Afonso Cláudio com 33,7%, Pancas com 32,7% e Águia Branca com 31,3%.

TABELA 02 - PARTICIPAÇÃO MÉDIA NOS GASTOS COM EDUCAÇÃO

Municípios	2013	Partic. desp. total 2013	% das rec. de imp. na MDE (CF art. 212)¹ 2013	Gasto/aluno da Rede Municipal 2013	Nº de Matric. na Rede Munic. 2013
	em R\$ mil -	em %em %		em R\$	
São Mateus	98.017,80	39,3	35,7	5.164,81	18.978
Itapemirim	40.972,90	22,0	34,9	7.223,72	5.672
Afonso Cláudio	23.617,80	35,2	33,7	5.688,29	4.152
Pancas	12.514,00	32,8	32,7	5.916,76	2.115
Águia Branca	8.724,30	33,0	31,3	5.415,48	1.611
S.J.do Calçado	6.697,80	25,2	31,3	5.054,91	1.325
B. de São Francisco	31.592,90	39,1	30,9	5.551,38	5.691
Ibitirama	9.665,00	37,3	30,7	6.223,41	1.553
Mucurici	6.050,20	27,4	30,6	6.519,61	928
Linhares	124.601,90	30,0	30,5	5.190,45	24.006
Mantenópolis	10.115,40	31,8	30,5	5.929,30	1.706
Cariacica	186.316,60	41,9	30,1	4.456,27	41.810

Fonte: balanços municipais coletados no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE--ES).
Produzido pelo Autor

Portanto, os municípios acima descritos demonstram um direcionamento que ultrapassa o percentual mínimo com educação e procuram fortalecer a educação como pilar social, mas usar corretamente os recursos que atualmente destinam é fundamental para o aumento produtivo da educação que ultrapassa a simples visão da boa vontade de gestão e deve se concentrar em mecanismos de controle adequados e claros quanto a composição dos gastos reais de cada aluno dentro da rede pública. Desta feita, uma análise detalhada das informações do município de São Mateus, prefeitura que abriga a escola estudada, passa a ter relevância e permitirá a correta composição do custo aluno, como visto a seguir.

2.3 – OS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO MUNICÍPIO DE SÃO MATEUS

O município de São Mateus conta hoje com um total de 106 escolas municipais de portes distintos, atendendo a 20.904 alunos, divididos em diversas modalidades, tanto no âmbito urbano como também no rural. O quadro do magistério municipal conta hoje, segundo dados constantes no Anexo I da Lei Complementar nº 074/2013 com um efetivo de aproximadamente 1527 funcionários na parte permanente, subdivididos nas classes de professor, pedagogo, inspetor

educacional e coordenador de turno, e 02 funcionários na parte suplementar (Professor E – 6), perfazendo um total de 1529 funcionários.

Ressalta-se que o quantitativo acima exposto obedece ao critério contido no Art. 2º, Parágrafo Único da Lei supracitada:

Art. 2º. O regime jurídico dos servidores enquadrados no Plano de Cargos e Carreiras instituídos nesta Lei é o estatutário.

Parágrafo Único. Para os efeitos desta Lei, são servidores do Quadro de Pessoal do Magistério aqueles legalmente investidos em cargo público, de provimento efetivo, cargos estes criados por esta Lei e remunerados pelos cofres públicos, para exercer atividades de docência ou oferecer suporte pedagógico e multidisciplinar direto a tais atividades, incluídas as de direção, coordenação e pedagógica. (Lei Complementar nº 074/2013)

Já, segundo a Secretaria Municipal de Administração, em relação ao Quadro de Pessoal nas escolas do município, a quantidade de profissionais atuantes aumenta, devido à inclusão de outras funções não contempladas anteriormente, como veremos mais a frente.

De acordo com dados do Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de São Mateus, constante no Apêndice II, para o ano de 2014 o orçamento para despesas com a Secretaria Municipal de Educação, seguindo a classificação e hierarquização das despesas orçamentárias, foi de R\$ 88.741.718,00. No link Contabilidade Pública Eletrônica, sob a rubrica Unidade Orçamentária: 010010 – Secretaria Municipal de Educação (Administração Geral) foram orçados R\$ 9.299.500,00, para a Unidade Orçamentária: 900002 – Manutenção da Educação Infantil Municipal foram orçados R\$ 25.543.218,00, para a Unidade Orçamentária: 900003 – Fundo Munic. de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental o orçamento foi de R\$ 44.531.000,00, finalmente sob a rubrica Unidade Orçamentária: 900003 – Educação Para Todos, foram orçados R\$ 9.368.000,00, perfazendo assim o total citado inicialmente.

Nota-se, que classificando os valores orçados de forma decrescente em percentual, a rubrica que se refere ao Ensino Fundamental, ficou com 50,18 % do total orçado, seguida pela Manutenção da Educação Infantil com 28,78 %, Educação Para Todos com 10,56 % e finalmente a Secretaria Municipal de Educação (Gestão Pedagógica) com 10,48 %.

Dos R\$ 44.531.000,00 orçados para a Manutenção do Ensino Fundamental, R\$ 39.489.000,00 são destinados à folha de pagamento de salários e encargos, e R\$ 2.601.000,00 destinados para despesas com ticket alimentação dos servidores.

Os valores orçados, destinados à folha de pagamento tem como fonte de recurso o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), e estão inscritos nas contas 11030000 – FUNDEB – PAGAMENTO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO (60%) e 11020000 – FUNDEB – OUTRAS DESPESAS (40%), sendo estas contas alocadas no Grupo de Despesas 31000000000 – PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS.

Os valores e percentuais estratificados por Unidade Orçamentária/Subfunção estão expostos no Apêndice III, onde também podemos visualizar os gastos com transporte e merenda, alocados sob a rubrica Unidade Orçamentária: 900005 - Educação Para Todos, Subfunção: 306 - Alimentação e Nutrição, com valor orçado de R\$ 3.587.000,00 e Subfunção: 361 - Ensino Fundamental com valor de R\$ 5.476.000,00.

Diante do exposto, cabe ressaltar que os dados acima se referem apenas aos valores orçados. Tal observação se faz necessária visto que, no capítulo que se segue, utilizaremos valores efetivamente realizados na IE na apuração do custo/aluno.

3 – O CUSTO ALUNO NA REDE MUNICIPAL

A Lei nº 9.394 estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, e define que o custo/aluno deverá se dar de forma que não se deixe de considerar acima de tudo a qualidade do ensino.

Art. 74. A União, em colaboração com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estabelecerá padrão mínimo de oportunidades educacionais para o ensino fundamental, baseado no cálculo do custo mínimo por aluno, capaz de assegurar ensino de qualidade.

Parágrafo único. O custo mínimo de que trata este artigo será calculado pela União ao final de cada ano, com validade para o ano subsequente, considerando variações regionais no custo dos insumos e as diversas modalidades de ensino. (LEI Nº 9.394, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1996).

Cabe frisar que a própria legislação impõe a correta mensuração do custo, não podendo e não devendo neste processo se abrir mão da qualidade efetiva na educação fornecida. Portanto, caso não se leve em conta todos os aspectos, não existirá a garantia de que um dado percentual de recursos aplicados assegure um ensino de qualidade. Para tanto, temos não só que definir critérios claros e abrangentes, como também atrelar este quesito à apuração do custo/aluno.

3.1 – OS CRITÉRIOS DE FORMAÇÃO DO CUSTO ALUNO

A análise dos custos com educação no Brasil, não é algo recente, e a cada pesquisa é utilizada uma nova metodologia. Entretanto, grande parte destes métodos é importado da indústria, onde este processo de apuração já está mais desenvolvido e possibilita uma maior segurança e exatidão na obtenção de resultados. Não obstante, mesmo que na análise dos dispêndios com a educação municipal, não se possa exigir a mesma precisão dos cálculos presentes em estudos de custo industrial, ainda assim deve ser feito esforço no sentido de buscar o maior número possível de informações da área, com vistas a trazer para este o resultado mais próximo possível da realidade. As informações sobre custo/aluno são hoje uma categoria importante para se definir a necessidade de recursos educacionais, sua redistribuição e o desenho de políticas que procurem dotar as IE dos insumos tidos como imperativos ao processo educacional.

Concentrada a apuração dos custos na instituição de ensino, faz-se necessário equiparar o aluno pronto com o produto acabado na indústria, para aplicação de um correto sistema e obtenção do resultado desejado.

3.1.1 – Composição do Custo Educacional

De modo geral, todos os membros da sociedade são os agentes financiadores da educação pública, e este financiamento é feito diretamente por duas vias, sendo estas, ou os municípios, através de sua rede de instituições de ensino e órgãos administrativos, ou pelas famílias, que arcam com outros custos para manter os filhos nestas instituições, custos estes que vão desde o material didático até o custo com transportes e uniformes. Mesmo sendo de enorme importância a contribuição direta da família na parcela de custos com educação, não se considera esta, sendo apenas as despesas realizadas pelo poder público avaliadas como custos da educação escolar.

Nas instituições de ensino encontramos a rigor, dois tipos de despesas: as de capital e as despesas correntes. Tendo em vista uma análise mais detalhada dos custos na Instituição, pode-se acrescentar às duas rubricas anteriores, as chamadas despesas sociais, as quais as instituições de ensino, foram e ainda são, pressionadas por fatores econômicos, sociais ou políticos, a incorporar em seus custos, mas que não foram pontuadas no presente estudo, por conta da documentação disponível na pesquisa.

3.1.1.1 – Despesas de Capital

São as despesas efetuadas com bens duráveis, ou bens de capital, os quais ou não sofrem desgaste com o uso, ou somente sofrem estes desgastes após um longo período de utilização. Basicamente existem três elementos que compõem as despesas de capital nas IE, o terreno, os prédios da instituição e as máquinas/equipamentos. Para os prédios e máquinas/equipamentos, existe a necessidade de se utilizar o cálculo da depreciação. Parafraseando a autora, diz-se que a “Depreciação é a despesa com a perda de valor dos bens tangíveis do Ativo Permanente, sujeitos ao desgaste, pelo uso, pela ação da natureza ou por se tornar obsoleto.” (MOTTA, 2011, p. 43). Dentre as diversas formas de cálculo da depreciação, uma das mais utilizadas é a da depreciação linear, que nada mais é do que, o valor total do bem dividido pelo seu tempo total de vida útil, o resultado desta divisão nos fornece a taxa de depreciação no período de tempo estipulado. Um bem,

portanto que tenha vida útil de dez anos terá uma taxa de depreciação mensal de dez por cento ao ano.

Pode-se, contudo, prolongar a vida útil de um bem, imputando-lhe alguns cuidados, via de regra, através de gastos adicionais. Senso assim entram em cena as despesas de manutenção, as quais adicionam valor ao bem, sendo justo o seu computo como despesas de capital.

Outro item listado na literatura contábil como componente do custo de capital é denominado custo de oportunidade, que consiste em comparações do quanto se deixa de ganhar por investir o dinheiro em determinada aplicação em detrimento de outra. Este componente, entretanto, não será levado em consideração em nosso estudo, visto que não se pode comparar nem mensurar o valor do conhecimento adquirido na IE para o ser humano. O terreno, um dos elementos do custo de capital, possui vida útil infinita, portando não lhe será imputada depreciação.

3.1.1.2 – Despesas Correntes

São as para despesas de custeio de manutenção das atividades dos órgãos da administração pública. No presente estudo consideramos dois grupos principais as despesas de pessoal e as despesas de material de consumo, sendo esta última subdividida em dois subgrupos, os quais se apresentam distribuídos em:

- Material de consumo em geral – materiais utilizados diariamente para a operação diária em sala de aula como, por exemplo, giz, pincel atômico, apagadores, folhas de papel, mapas, etc...
- Serviços públicos – fornecimento de água, luz, esgoto e telefone.

As despesas obtidas para esta rubrica, assim como para as Despesas de Capital poderão ser mais bem compreendidas no próximo capítulo, pois a elas serão atribuídos os valores e percentuais coletados no decorrer da pesquisa.

4 – A APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO NA ESCOLA DORA ARNIZAUT SILVARES

4.1 – A HISTÓRIA DA ESCOLA

Localizada a Avenida Ayrton Senna, bairro Bom Sucesso, na cidade de São Mateus – ES, a Escola Municipal de Ensino Fundamental Dora Arnizaut Silvares, foi criada pelo Decreto-Lei nº 749 de 02 de março de 1998 e recebeu esse nome em homenagem à professora de Língua Inglesa, filha de família tradicional de São Mateus. A escola conta com área construída de 2900m², em terreno de aproximadamente 3500m², doado pela professora Dora, em 1996, na administração do Prefeito Amocim Leite, que somente começou a funcionar em 1998.

A primeira diretora foi Elizabeth Maria Caran Quinquim, que permaneceu até o ano de 2000. Em 2001, Edson Pirola Filho assumiu a direção, ficando até o ano de 2007, sendo sucedido por Raquel da Silva Rocha. Já entre 2010 e 2012, a diretora foi Rosilene Wandel-Rei Moraes. Em 2013, a direção ficou com Célio do Carmo Soares. Atualmente, a diretora é Rosanni Machado da Costa.

A escola atende a quase 1.500 alunos do Ensino Fundamental. O Projeto Político Pedagógico indica como missão a formação do homem para a vida e para a família. A visão da escola é A educação como processo transformador de realidade. Para isso são desenvolvidos projetos setoriais envolvendo a comunidade escolar em prol de equacionar as diferenças sociais e o envolvimento da família. Nestes projetos vivencia-se a socialização e intervenção pedagógica dos alunos por meio de trabalhos esportivos, valorizando a educação como um dos principais pilares da sociedade para a nossa formação.

4.2 – INFRAESTRUTURA E INSTALAÇÕES DA ESCOLA

Durante a pesquisa de campo, constatou-se que, considerando o atual padrão das escolas públicas brasileiras, a IEDora Arnizaut Silvares, possui infraestrutura e instalações de bom nível e de padrão médio de qualidade, conforme demonstrado na Tabela 03.

**TABELA 03 - INFRAESTRUTURA E EQUIPAMENTOS DA ESCOLA DORA
ARNIZAUT SILVARES**

As dependências da escola são acessíveis aos portadores de deficiência?	Sim
Os sanitários são acessíveis aos portadores de deficiência?	Sim
Existe sanitário dentro do prédio da escola?	Sim
Existe sanitário fora do prédio da escola?	Sim
A escola possui biblioteca?	Sim
A escola possui cozinha?	Sim
A escola possui laboratório de informática?	Sim
A escola possui laboratório de ciências?	Não
A escola possui sala de leitura?	Não
A escola possui quadra de esportes?	Sim
A escola possui sala para a diretoria?	Sim
A escola possui sala para os professores?	Sim
A escola possui sala de atendimento especial?	Sim
A escola possui computadores com internet?	Sim
A escola possui internet Banda larga?	Sim

Em relação ao fornecimento de água, energia e o destino da rede de esgoto, estes são oriundos da Rede Pública e a coleta de lixo é realizada em forma de coleta seletiva. No quesito Equipamentos, a IE conta com aparelho de DVD, impressoras, copiadoras e aparelho de TV. Possui também sala de recursos multifuncionais para Atendimento Educacional Especializado (AEE).

Enfim, constata-se que a IE possui estrutura para fornecer uma educação de qualidade, sendo esta aquela que disponibiliza para os alunos uma infraestrutura física adequada para a aprendizagem, professores devidamente qualificados, recursos didáticos satisfatórios e regularidade das atividades didáticas.

4.3 – METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DOS DADOS DA AMOSTRA

No Universo das IE do Município, a Escola Dora Arnizaut Silves foi selecionada para este estudo, pois, dentre outros parâmetros, atende a 7,5% dos alunos matriculados na rede municipal. As particularidades, como localização e

população educacional também foram outro fator preponderante para sua escolha, porém, estes aspectos serão demonstrados mais a frente.

Na IE, as planilhas utilizadas para a pesquisa, constantes nos APÊNDICES IV e V foram elaboradas de forma diferenciada para o registro dos custos com mão de obra direta (MOD), docentes com atuação direta em sala de aula, e mão de obra indireta (MOI), pessoal sem atividade ou atividade indireta em sala de aula. Além destas, também foi elaborada planilha para registro dos demais custos, conforme Apêndice VI, denominados gastos gerais, ou seja, gastos com material didático ligados diretamente à produção e desenvolvimento pedagógico, material de limpeza, com outros insumos e com manutenção. Os dados constantes nas planilhas de gastos com pessoal e infraestrutura, foram fornecidos pela direção da escola, em 28 de outubro de 2014, levando-se em consideração, em alguns casos, a primeira prestação de contas feita pela escola para com o Município, já a Secretaria de Administração Municipal, forneceu os dados com efetivo total e salários e encargos do magistério, em 07 de novembro de 2014.

Há que se observar que, a limitação de determinados aspectos desta amostra, deveu-se, em grande parte, ao curto período de tempo para a obtenção de alguns valores, mesmo buscando um modelo mais simplificado de coleta, para os quais, em alguns casos, serão aplicados os cálculos através de média ponderada. Salienta-se que também foram utilizados na pesquisa, até mesmo com a finalidade de tentar aproximarem-se ao máximo do custo real por aluno, dados obtidos no Censo Escolar 2013, através do portal do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira (INEP).

4.3.1 –Dados Quantitativos da Amostra

Comparando os dados fornecidos pela Secretaria de Administração Municipal, com os dados coletados na IE, em relação ao Pessoal com atividade direta em sala de aula, observamos que o cargo de Professor com licenciatura completa, é a classe que mais absorve profissionais do total do efetivo municipal, 10,56% do total. Já o cargo de Professor com especialização, é o que menos absorve profissionais, algo em torno de apenas 0,21%. Outro dado interessante demonstrado, é que a IE não conta com Professores que possuem apenas nível médio, conforme demonstrado na Tabela a seguir.

TABELA 04 - PESSOAL COM ATIVIDADE DIRETA EM SALA DE AULA

Cargo	Município	IE Dora A. Silves	% de Participação da IE
Professor (Nível Médio)	255	0	0,00%
Professor (Licenciatura completa)	875	92	10,51%
Professor (Com especialização)	475	1	0,21%
Cuidadores	40	5	12,50%
Total	1645	98	5,96%

Fontes – Secretaria Municipal de Administração e IE Dora Anizaut Silves

Já em relação a pessoal sem atividade direta em sala de aula, os percentuais apurados, não tiveram grande variação, conforme demonstrados na Tabela 05. Nota-se, porém, que de acordo com a informação da Secretaria de Administração Municipal, existem apenas 19 profissionais ocupando cargos de direção nas escolas do Município, o que sugere que, das 106 IE Municipais, 87 tem o cargo de direção acumulado com outra função.

TABELA 05 - PESSOAL SEM ATIVIDADE DIRETA EM SALA DE AULA

Cargo	Município	IE Dora A. Silves	% de Participação da IE
Diretor(a)	19 ¹	1	5,26%
Pedagogos(as)	145	7	4,83%
Coordenadores(as)	85	5	5,88%
Cantineiros(as)	85	1	1,18%
Vigias	245	8	3,27%
Total	560	21	3,75%

Fontes – Secretaria Municipal de Administração e IE Dora Anizaut Silves

¹Informado pela Secretaria de Administração o nº de 19 ocupantes de cargo de direção nas Escolas do Município.

Devemos salientar que nas tabelas demonstradas acima, não estão inclusos 32 profissionais do quadro da IE, que à época desta pesquisa estavam afastados, sendo as causas dos afastamentos não questionadas pelos pesquisadores. Contudo, ressalta-se que esta quantidade corresponde a 21% da composição do quadro de profissionais da IE.

Os dados apurados com salários e benefícios têm como base as cargas horárias estipuladas em Lei Municipal Complementar, de 03 de dezembro de 2013, Art. 40, que cita: “A jornada de trabalho das classes de Professor Municipal do Quadro do Magistério Público de São Mateus será de 25 (vinte e cinco) horas/aula semanais de 50 (cinquenta) minutos para o diurno e 40 (quarenta) minutos para o

noturno.”(Lei Complementar nº 074/2013). Também consideram-se desta os Art. 42, 43 e 44, que tratam de outras funções diretamente ligadas à IE.

Na Tabela06, apresentam-se os dados de composição da remuneração e do custo do Magistério Municipal, de acordo com os dados e quantidades fornecidos pela Secretaria de Administração do Município.

TABELA 06 - QUADRO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTO DO MAGISTÉRIO

Cargo	Quant. no Município (A)	Salário (B)	Prêmio (C)	Apropr. Férias + 50% (D)	Apropr. 13º (E)	Compos. da Remun. (F)= (B + C)	Custo Total = Remuner. + Apropr. (F) +(E+D)	A.V. ¹
		em R\$	em R\$	em R\$	em R\$	em R\$	em R\$	em %
Cantoneiros	85	724,00	181,00	90,50	60,33	905,00	89.745,83	2%
Coordenador	85	2.207,96	-	276,00	184,00	2.207,96	226.775,89	5%
Cuidadores	40	800,00	-	100,00	66,67	800,00	38.666,67	1%
Diretor	19	3.342,68	835,67	417,84	278,56	4.178,35	92.620,09	2%
Pedagogos	145	1.683,56	420,89	210,45	140,30	2.104,45	356.002,79	7%
Professor (Com espec.)	475	2.263,14	565,78	282,89	188,60	2.828,92	1.567.693,56	33%
Professor (Licenciatura completa)	875	1.379,97	344,99	172,50	115,00	1.724,96	1.760.896,67	37%
Professor (Nível Médio)	255	1.060,86	265,21	132,61	88,41	1.326,07	394.506,04	8%
Vigias	245	787,28	196,82	98,41	65,61	984,10	281.288,58	6%
Total	2224						4.808.196,13	100

Apesar de não perceberem mensalmente os valores referentes a férias e 13º salário, estes valores foram imputados nos cálculos do custo acima, em obediência ao princípio da competência. Resta ainda observar que os valores provisionados para férias, são acrescidos de 50 %, conforme parágrafo único do Art. 54 da Lei Complementar nº 074/2013.

Nota-se, de acordo com o exposto na tabela acima, algumas constatações interessantes, sendo uma delas, por exemplo, que, Coordenadores e Cuidadores não recebem o prêmio, que corresponde a 25% do valor do salário. Faz-se, contudo, necessário explicar que não estão inclusos nos valores acima alguns percentuais contemplados pela Lei complementar, como os constantes no Art. 51:

¹Percentual de Participação do valor no Custo Total

Art.51 – Além dos vencimentos, gratificações e adicionais previstos nesta Lei e no Estatuto dos Servidores Públicos Municipais de São Mateus, no que couber, os servidores integrantes do Quadro de Pessoal do Magistério poderão perceber:

I – bolsa-auxílio no que trata o § 2º do art. 18;

II – dedicação exclusiva, do que trata o art. 41;

III – extensão da jornada, de que trata o art. 46, parágrafos e incisos;

IV – gratificações por participação em órgãos colegiados, quando assim dispuser sua regulamentação;

Também não estão computados os percentuais constantes no Capítulo III da mesma Lei. Contudo desconsiderar estes percentuais, não trará prejuízos ao resultado final da pesquisa, pois apenas a uma pequena parcela do quadro de profissionais aqui estudados seria contemplado com estes benefícios.

Em relação ao custo com mão de obra na IE, estes foram devidamente divididos em MOD e MOI. A Tabela 07 demonstra o custo de pessoal com atividade direta:

TABELA 07 - PESSOAL C/ ATIVIDADE DIRETA EM SALA DE AULA - MOD

Tipo	Quant.	Remuneração + Apropriações	Total
Professor (Nível Médio)	0	1.547,08	0,00
Professor (Licenciatura completa)	92	2.012,45	185.145,71
Professor (Com especialização)	1	3.300,41	3.300,41
Cuidadores	5	966,67	4.833,33
Total	98		193.279,45

A Tabela abaixo demonstra o custo de pessoal sem atividade direta em sala de aula, que não atuam em sala como professores:

TABELA 08 - PESSOAL S/ ATIVIDADE DIRETA EM SALA DE AULA - MOI

Tipo	Quant.	Remuneração + Apropriações	Total
Diretor(a)	1	4.874,74	4.874,74
Pedagogos(as)	7	2.455,19	17.186,34
Coordenadores(as)	5	2.667,95	13.339,76
Cantineiros(as)	1	1.055,83	1.055,83
Vigias	8	1.148,12	9.184,93
Total	21		45.641,61

O gráfico a seguir, realça o percentual de participação de cada seguimento no custo total com mão de obra:



GRÁFICO 1: PECTUAL DE PARTICIPAÇÃO DE MÃO DE OBRA

Em síntese, portanto, a metodologia de apuração da amostra parte de uma análise quantitativa dos dados colhidos na escola e devem ser comparadas as informações disponíveis na Secretaria de Educação do Município estudado, objetivando apurar as discrepâncias e possíveis desvios o que se faz a seguir.

4.4 – ANÁLISES DA AMOSTRA

A IE Dora Arnizaut Silvaes disponibilizou em fevereiro de 2014, 1.440 vagas para matrícula, finalizando esta etapa com seis vagas a mais, ou seja, 1446 matrículas efetivadas, distribuídas em 61 turmas, sendo 27 no turno matutino, 27 no turno vespertino e 07 no noturno. À época da pesquisa, outubro do ano corrente, haviam apenas 1.413 alunos efetivamente ativos, constatando-se assim a evasão de 33 alunos o que corresponde a 2,28% do total matriculado. Segundo a vice-diretora da IE, a grande maioria dessa evasão dá-se na modalidade Educação para Jovens e Adultos (EJA), por motivos diversos que vão desde o simples desinteresse pelo estudo a fatores familiares.

A distribuição de alunos demonstra que a IE conta hoje com média de 23 alunos por turma, o que se enquadra dentro da média estipulada pelo MEC de 25 alunos para que se possa ter uma educação de qualidade. O Apêndice VII, demonstra o histórico da média de alunos por turma a nível Brasil no decorrer dos anos.

A pesquisa apurou também a distribuição do número de alunos por série/ano do 1º ao 9º ano, conforme demonstrado no Apêndice VIII, sendo que, o menor número de alunos encontra-se no 9º ano e o maior no 6º ano do ensino fundamental.

Levando-se em conta os meses de janeiro a setembro, período pesquisado, os custos com a merenda escolar, perfizeram um total de R\$ 150.645,07 para uma população média de 1436 alunos, sendo o maior valor gasto no mês de maio com R\$ 20.614,70 para 1558 alunos, e o menor em junho com R\$ 17.522,50 para 1442 alunos. Interessante ressaltar que mesmo com menor número de alunos em agosto (1403) e setembro (1413), o valor gasto com a merenda escolar saltou para R\$ 18.553,22, pela média simples, o custo avançou de R\$ 12,15 em junho para R\$ 13,22 em agosto. O gasto com a merenda é tido então como custo variável, pois se altera de acordo com a quantidade de alunos em curso, conforme demonstrado no Apêndice IX, o que segundo a vice-diretora da IE, acontece devido a oscilação de alunos efetivos na modalidade EJA.

No que diz respeito a mobiliário e equipamentos, a pesquisa apurou que a IE conta com aproximadamente 810 carteiras escolares para os alunos, 27 conjuntos de mesas para professores e mais 10 conjuntos de mesas distribuídos entre os setores da secretaria e diretoria, além dos outros equipamentos já citados no subtítulo 4.2. Todo o mobiliário tem mais de oito anos de uso, segundo os dados coletados. Já em termos de material de informática, a IE conta com um número total de 39 computadores, os quais estão com mais de 05 anos de utilização, e em função disto, não serão depreciados, pois já superaram o prazo de vida útil, que segundo a Receita Federal do Brasil é de 5 anos. Em relação aos outros custos com material de informática, como cartuchos, chips, câmera e outros, o valor gasto foi de R\$ 6.614,00.

Para gastos com manutenção, foram dispendidos valores de R\$ 7.468,50 na aquisição de material e pintura do piso do primeiro pavimento, obras únicas durante o período apurado. Consoante a outros gastos gerais, o montante de recursos consumidos foi de R\$ 11.011,59, sendo R\$ 4.911,59 gastos em material didático e R\$ 6.100,00 com material de limpeza.

Em relação à mão de obra, os custos já foram descritos no subtítulo 4.3.1, contudo, cabe ressaltar que, os valores apurados nas Tabelas 07 e 08 referem-se ao custo mensal e sem o devido rateio por série/ano, o que será demonstrado logo a seguir.

Enfim, os dados da pesquisa permite, então, separar os custos diretos e indiretos, como trabalhado na Tabela do Apêndice X, considerando o período de coleta dos dados, iniciando-se a partir de fevereiro/2014 até setembro/2014, totalizando 08 meses.

Em uma análise mais detalhada, considerando que o número aproximado de 1436 alunos efetivamente em sala, no período apurado desses 8 meses, e com base nos custos levantados, constata-se que o custo/aluno médio na IE, ficou na ordem de R\$ 1.482,53 para os alunos do 1º ao 5º ano, e R\$ 1426,49 para os do 6º ao 9º ano e EJA, como segue na Tabela 13.

TABELA 13 - DISTRIBUIÇÃO DO CUSTO/ALUNO POR SÉRIE/ANO

Série/Ano	Quantidade de Alunos	Custo por Série/Ano	A.V. ²
1º ano EF	121	179.386,24	8,59%
2º ano EF	127	188.281,43	9,02%
3º ano EF	136	201.624,21	9,66%
4º ano EF	136	201.624,21	9,66%
5º ano EF	170	252.030,26	12,08%
6º ano EF	186	265.327,31	12,71%
7º ano EF	183	261.047,84	12,51%
8º ano EF	158	225.385,57	10,80%
9º ano EF	117	166.899,44	8,00%
EJA	102	145.502,07	6,97%
Total	1436	2.087.108,57	100,00%

Através dos dados distribuídos na tabela acima por série/ano, nota-se que as séries do 1º ao 5º ano, alocam 49,01 % do custo total, enquanto do 6º ano em diante contribuem com 50,99 %, sendo o 6º é o que colabora com maior percentual. Cabe observar, em primeiro lugar, que mesmo se retirássemos o custo com a função de Cuidador, imputada somente do 1º ao 5º ano, ainda assim, estas séries em conjunto teriam um custo menor em torno de 0,12 % frente ao restante.

Na apuração, verificou-se que, o quesito mão de obra direta absorve 74,09 % dos custos e a mão de obra indireta fica com 17,49 %. Como já constatado em outros estudos realizados e citados no início, a maior fatia dos custos com educação se dá por esta rubrica, e em nosso caso específico, esta abocanha 91,58 %, ou seja,

²Percentual de Participação do valor no Custo Total

R\$ 1.911.374,03 dos custos totais, enquanto a soma de todos os outros custos reduz-se a 8,42 pontos percentuais na IE pesquisada.

Os valores totais apurados acima nos remetem, entretanto para algumas considerações, as quais são que, se tomarmos como base este valor para se obter, através de cálculo por média simples com a finalidade de se chegar ao custo/ano, dividindo-se o valor total por 8 e multiplicando por 12, chegaríamos ao valor de R\$ 3.130.661,41, que divididos pelo número médio de alunos nos daria um custo médio por aluno de R\$ 2.180,13, entretanto este valor não seria condizente com a realidade, visto que a escola tem períodos de recesso e durante estes, praticamente inexistem custos com material didático, material de informática, merenda escolar, sendo que também o custo com material de limpeza se reduz drasticamente. Porém, permanecem inalterados os custos com mão de obra direta e indireta, e os custos com manutenção tendem a aumentar ou diminuir dependendo da programação da escola. Sobremaneira, aviltar a possibilidade de se obter custo/aluno/ano na IE de forma simplista, ou seja, utilizando-se o método de média simples, é concorrer para torna-lo um custo irreal, o que não só vem a comprometer todo o processo educacional e consequentemente a sua qualidade.

Observações adicionais, porém, devem ser reforçadas no que diz respeito ao rateio dos custos. As limitações impostas pelo curto período de tempo, a falta de algumas informações solicitadas à IE e outras intempéries, não nos permitiu apurar e distribuir o número exato de professores por ano/série, o que não nos consente ratear com maior precisão os custos referentes à MOD. Referente à função de Cuidador, o valor de R\$ 38.666,64, apurado através da soma dos salários, benefícios e apropriações, este foi distribuído uniformemente entre as classes do 1º ao 5º ano, pois é aí que comumente atua diretamente.

Em relação aos serviços públicos ofertados à IE, somente conseguimos apurar o valor de R\$ 180,00, que não foi considerado no cálculo devido a sua irrelevância, para a conta de telefone referente ao mês de setembro/2014, assim como também os valores oriundos do consumo de água e energia no período pesquisado não nos foram fornecidos. Ainda não foi possível obter os custos com transporte escolar, porém, como veremos na pesquisa complementar mais a frente, estes valores não se tornariam fator de grande discrepância, visto que a grande maioria, aproximadamente 70 % da população ativa de alunos, não faz uso deste

meio de transporte, pois reside nos entornos da IE, dispensando assim sua utilização.

Entende-se, contudo, que a lacuna no rateio destes valores não compromete em muito o resultado da pesquisa, ademais, a impossibilidade de explorar essas variáveis propicia a realização de novo estudo com maior refinamento e amplitude, e que permita articular de forma mais completa os fatores acima pontuados.

Como citado acima, a grande maioria dos alunos ativos da IE não fazem uso do transporte escolar, e este dado foi obtido através de pesquisa paralela realizada, e os dados levantados são considerados relevantes e completos ao estudo principal, pois traça um mapa da situação socioeconômica da população ativa na escola. Alias, conhecer as particularidades da população nas escolas municipais propicia um melhor ajuste na política pedagógica traçada para os alunos, estreitando os laços com estes, conhecendo seus hábitos e costumes, e até mesmo ajudando na formação do caráter e no desenvolvimento da personalidade, não só do aluno ativo como também da comunidade ao entorno da IE.

Foram distribuídos 180 questionários, divididos entre o 3º e 9º ano, sendo que somente 153 retornaram preenchidos. Explorou-se nesta pesquisa paralela, dados como sexo dos alunos, raça, escola de origem, meio de transporte para deslocamento até a instituição, distância entre a residência e a escola, assim como também a situação familiar no tocante a renda, escolaridade dos pais, religião e renda familiar.

Dos alunos entrevistados 53% são do sexo feminino, 68 % se disseram pardos, 51 % são oriundos de outra instituição de ensino, 89 % foram aprovados no ano anterior e 3 % possuem algum tipo de deficiência física, para os quais a escola por sua vez, conforme demonstrado no subtítulo sobre a infraestrutura e instalações proporciona dependências e acessos próprios para tal.

Por se localizar em um bairro com população expressiva, 70 % dos entrevistados não utilizam nenhum meio de transporte, fazendo o trajeto de casa para a escola a pé, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

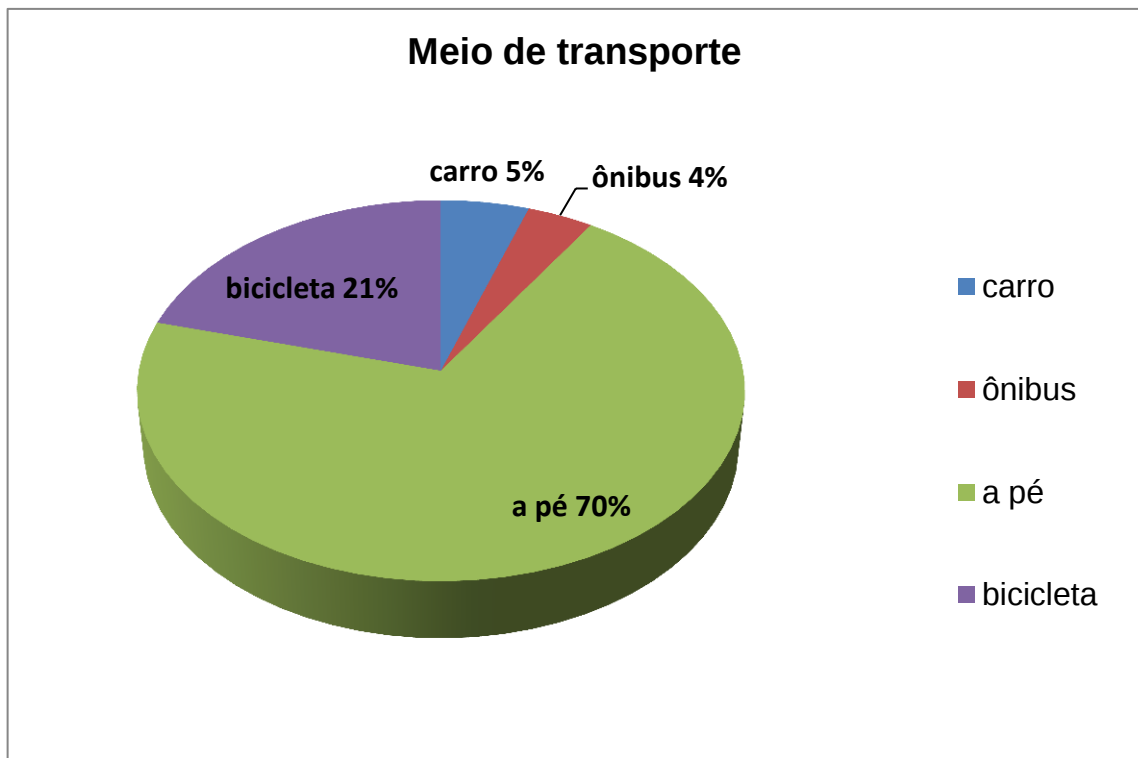


GRÁFICO 2: MEIO DE TRANSPORTE NO TRAJETO CASA - ESCOLA

O ambiente familiar no qual o aluno está inserido também foi uma preocupação desta pesquisa, visto ser esta a base primária para a formação da personalidade do ser humano, formularam-se alguns questionamentos e conseqüentes descobertas, que podem colaborar, e muito, não só para a correta compreensão dos resultados das avaliações pedagógicas, como também, do comportamento deste frente ao ambiente escolar, quando confrontado com novos aspectos culturais, físicos, étnicos, religiosos, políticos, sociais e econômicos.

Conforme demonstrado abaixo, 42 % dos entrevistados tem apenas 1 pessoa trabalhando e possui renda familiar igual a 1 salário mínimo, tendo como única fonte de ajuda o programa Bolsa Família para completar a renda.

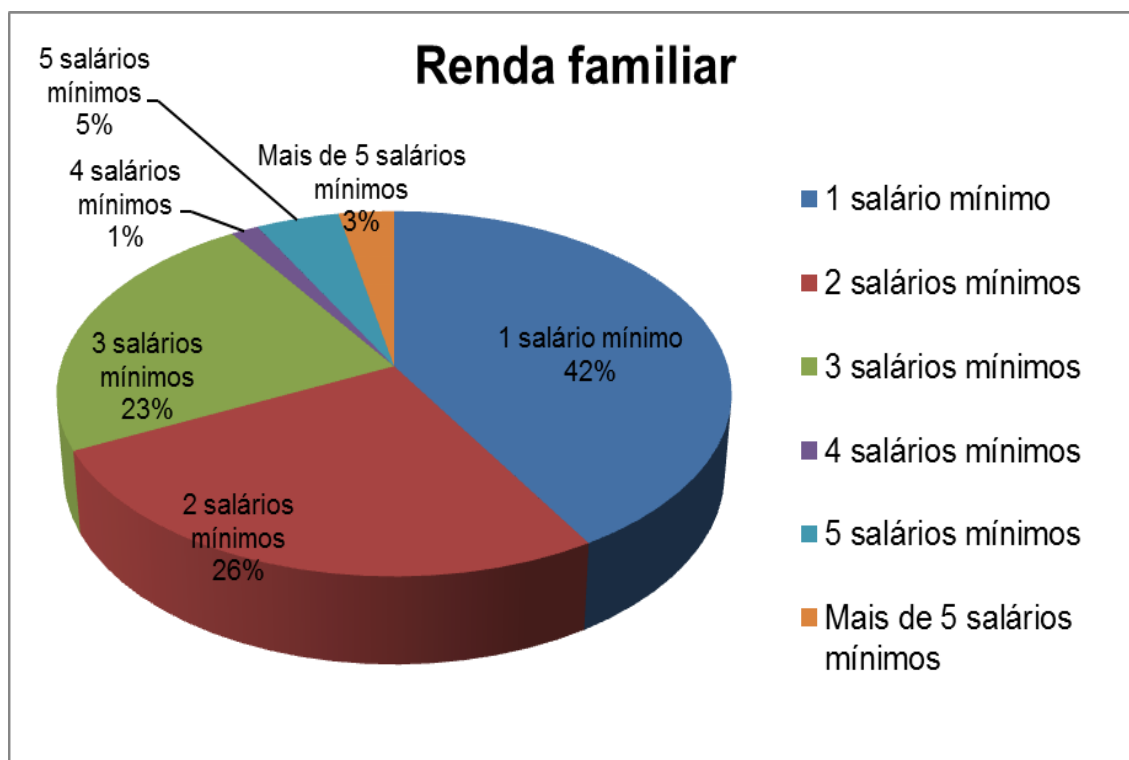


GRÁFICO 3: RENDA FAMILIAR

Em parte, a política implantada pelo governo beneficia a educação, pois impõe que a família mantenha seus filhos na escola em troca da concessão deste benefício, o que para muitos também, é a única fonte de renda para suprir as necessidades básicas do lar. Este benefício é muito bem vindo, principalmente, quando se trata de uma família numerosa, composta em média por 5 pessoas, como se dá com 39% dos alunos entrevistados

A renda familiar e a escolarização são dois aspectos que se influenciam mutuamente, pois às vezes o homem, ao constituir uma família é forçado a abrir mão da escola para trabalhar e prover o sustento desta. A evasão escolar motivada pela obrigação do trabalho para a formação de renda é um dos grandes desafios ainda a serem superados, uma vez que podem refletir nas gerações futuras.

Os gráficos abaixo mapeiam o grau de instrução da família, sendo que o primeiro retrata a realidade dos pais, com destaque para o percentual mais representativo no ensino fundamental incompleto, que conforme já retratado anteriormente, o fazem por abandono na busca do sustento da família.

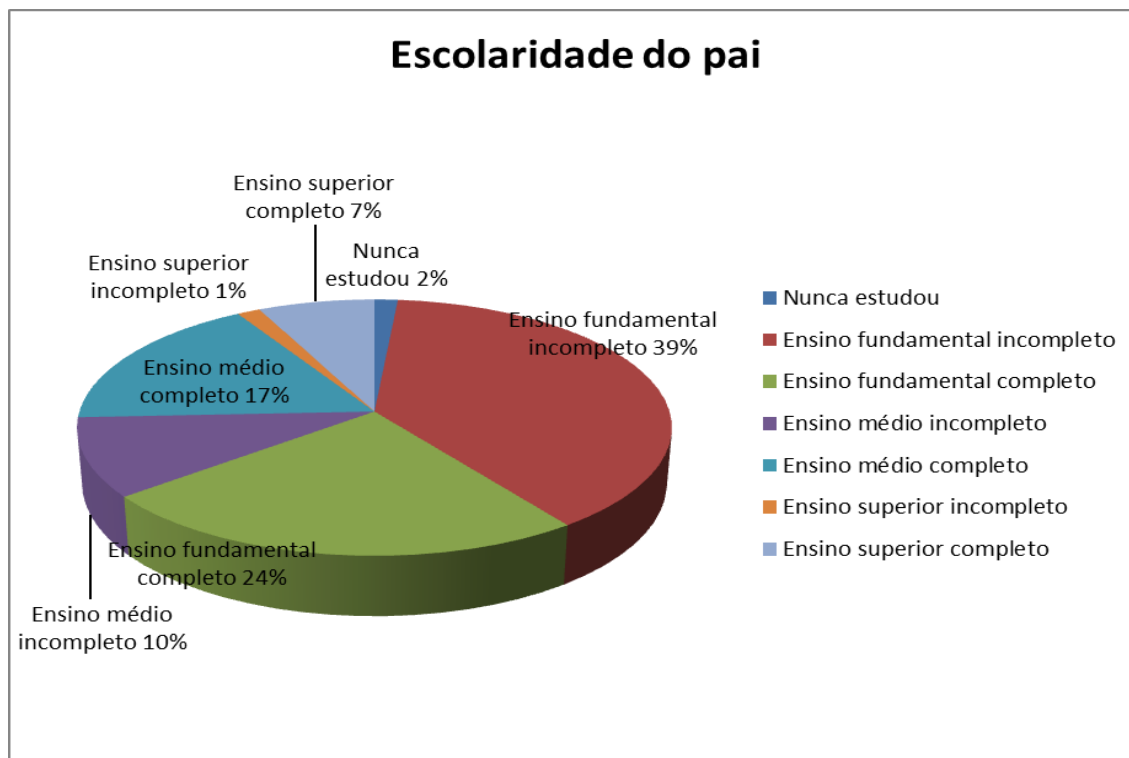


GRÁFICO 4: MAPEAMENTO DO GRAU DE ESCOLARIDADE DOS PAIS

Já no gráfico que se segue o percentual de escolaridade mais representativo continua sendo o ensino fundamental incompleto e a motivação para tal também está diretamente relacionada com a necessidade de trabalho, mas destaca-se que a distribuição de formação é diferente entre eles, especialmente no ensino médio completo, formação mais trabalhada pelas mães.

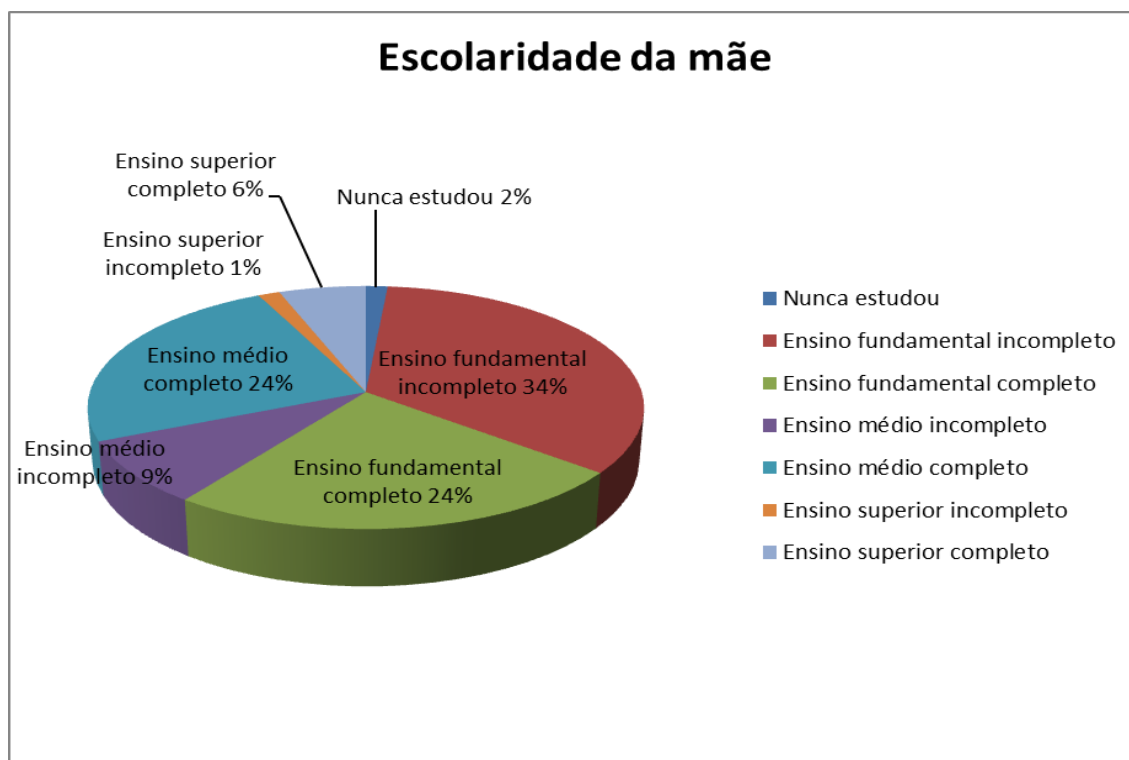


GRÁFICO 5: MAPEAMENTO DO GRAU DE ESCOLARIDADE DAS MÃES

Por vezes uma análise setorial pode não ser suficiente para vislumbrar uma realidade de uma região, mas no caso do universo escolar, em uma unidade de ensino com aproximadamente 1450 em três turnos, com 61 turmas, a heterogeneidade dos participantes propicia um retrato bem próximo da clientela que permeia as demais escolas públicas do município e, portanto, trás uma situação similar na questão da formação dos pais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As regras de custeio por absorção trabalhadas no estudo de caso da escola Dora Arnizaut Silveiras, proposto como forma avaliativa dos dispêndios escolares, permitiu uma análise substancial do problema inicialmente posto, qual seja: de posse das receitas destinadas a educação, o Município está considerando corretamente os custos educacionais por aluno da rede de ensino para poder aplicá-las? Mais ainda: como os métodos e ferramentas da contabilidade de custo, contribuem para a otimização dos recursos disponíveis para educação?

Viu-se que a questão dos custos educacionais, demonstrados no capítulo 3, transcendem a simples distribuição dos gastos com merenda escolar e folha de pagamento dos docentes, havendo a necessidade de avaliar os demais tipos de custo, relacionados as despesas de capital e as despesas correntes, pois que a hipótese inicialmente colocada trazia que considerando o uso acertado das teorias e ferramentas contábeis na gestão de custos, pode-se fornecer uma correta compreensão do custeio por aluno nas escolas municipais públicas, permitindo uma visão mais adequada do uso das receitas legais destinadas, respeitando-se as condições orçamentárias previstas.

Ao evoluir na produção científica, o que de fato observou-se é que existem vários dispêndios que não são devidamente agregados ao total de investimentos feitos no grupo educação, formalizados aos percentuais tratados na Lei de Responsabilidade Fiscal, pois que no levantamento feito foram apontados vários gastos aplicados na escola que estão de uma forma ou outra, agrupados na educação, que deveriam estar sendo mapeados em um modelo orçamentário / contábil de apropriações funcionais, retratados no custeio por absorção e, portanto, reforçando a hipótese inicialmente descrita, já que aplicando-se as referências teóricas da contabilidade na formação dos grupamentos de conta e classificando-as em um modelo mais detalhado das despesas, obtém-se um retrato mais claro dos gastos reais de cada escola, permitindo visualizar o investimento. Constatou-se, contudo, que o percentual efetivamente trabalhado pelo Município de São Mateus com educação, retratado no tópico 2.2, foi de 35,7% das receitas apuradas, colocando-o como primeiro no ranking em termos de investimentos educacionais.

Digno de ressalvas porém, é que o relatório apresentado contempla *todo o investimento em educação*, o que significa dizer que este permanece na mesma metodologia inicialmente apresentada para a obtenção do custo/aluno, diga-se, dividindo-se toda a despesa com educação pelo número de matrículas efetivadas. Cabe ressaltar que não se apurou até aí o custo/aluno, e sim o gasto com educação, englobando construção de salas de aula, simpósios e curso dos quais os professores participaram, aquisição de veículos para a gestão pedagógica da Secretaria de Educação, e demais despesas e investimentos.

Certamente estas despesas fazem parte dos valores despendidos com a educação no Município, porém, não retratam o real custo/aluno, pois pelas regras do custeio por absorção, tratam-se de despesas administrativas e investimentos, que nem sempre tem relação direta com produto final, ou seja, o aluno efetivo em sala. Vale lembrar que em vários municípios do nosso País, muitas escolas construídas não estão em funcionamento pela falta de professores, ou até mesmo, por não existem alunos para frequentá-las, ou seja, existiu o investimento, o gasto com educação foi realizado, porém não se pode dizer que beneficiou a algum aluno, pois este não chega a utilizá-la.

Portanto, não se podem confundir os gastos apresentados nos relatórios, com a realidade das instituições de ensino individualizadas. Afinal, assim como os municípios, cada IE tem a sua particularidade, como o número de alunos, o tamanho da IE, e até mesmo o ambiente onde esta está inserida.

Cabe ainda ressaltar que este estudo é apenas o primeiro passo para que se aquilatem com maior precisão os reais custos das IE municipais com seus alunos.

O senso comum tem um provérbio que diz “*não chegaremos nunca a lugar nenhum, se não dermos o primeiro passo*”. O que se espera é que o estudo ora apresentado seja o primeiro de muitos que com certeza ainda virão neste sentido, pois para uma apuração mais precisa, seria adequado uma pesquisa envolvendo outras escolas, de portes diferenciados, e outros repasses normalmente avaliados fora do cenário da educação, trazendo o percentual para uma faixa bem mais precisa, o que deve ser objeto de nova produção científica, em complementação a esta aqui desenvolvida, mas fica latente a confirmação da hipótese inicialmente colocada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P. H. T. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BÍBLIA. Português. **Bíblia Sagrada**. Tradução da Sociedade Bíblica do Brasil. 36. ed. rev. São Paulo: SBB, 1987.

BRASIL. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 ago. 2008. Disponível em <<http://www.in.gov.br>> Acessado em 10 ago. 2014.

CENTRO DE APOIO OPERACIONAL DE IMPLEMENTAÇÃO DAS POLÍTICAS DE EDUCAÇÃO. **Levantamento mostra os municípios do ES com mais investimento em educação**. CAPE. Disponível em <http://siteantigo.mpes.mp.br/conteudo/CentralApoio/conteudo6.asp?codtexto=7378&tipo=2&cod_centro=19> Acessado em 25 set. 2014

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. CFC. Brasília, DF, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução nº 1.128. Disponível em <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>> Acessado em 8 ago. 2014.

Consultoria, Aequus. **Finanças dos Municípios Capixabas**. 20ª ed. 2014. Disponível em <http://www.aequus.com.br/anuarios/capixabas_2014.pdf> Acessado em 25 set. 2014

FARENZENA, Nalu; MACHADO, Maria Goreti Farias **Um estudo do custo por aluno em escolas municipais brasileiras. Relatório de Pesquisa**. Porto Alegre, UFRGS/PPGEDU – Núcleo de Estudos de Política e Gestão da Educação, 2006.p. 3-28.

FERREIRA, José Maria. **Análise das demonstrações contábeis**. 2013-2. Apostila da disciplina de Análise das Demonstrações Contábeis no curso de Ciências Contábeis.

FILHO, Genésio Moreira. **Notas de Aula**. 8ª ed. 2012-1. Apostila da disciplina de Análise de Custos e Formação de Preço de Venda nos cursos de Ciências Contábeis e Administração de Empresas.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS. **Custos na área educacional pública na região metropolitana de São Paulo**. Brasília: FIPE, 1994.
MOTTA, Helaine Amaral. **Contabilidade II**. 2011. Apostila da disciplina de Contabilidade II no curso de Ciências Contábeis.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. MEC. **Custo direto de funcionamento das escolas públicas de 1º grau**. Brasília: Secretaria de Ensino Básico, 1987.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9º ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000. Disponível em <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/profissao_contabil/dia_contabilista.htm> Acessado em 01/08/2014, às 13h25min.

SÃO MATEUS. Lei Complementar nº 074, de 3 de dezembro de 2013. Dispõe sobre o plano de cargos e carreiras do magistério público municipal de São Mateus, estabelece normas de enquadramento e diretrizes para a avaliação de desempenho, institui tabela de vencimento e dá outras providências. **PLANO DE CARGOS E CARREIRAS DO MAGISTÉRIO - LEI 074/2013**. São Mateus, 2013.

SILVA, João Edson da. **Contabilidade Geral**. 2ª ed. Curitiba: IESDE Brasil S/A, 2008.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

APÊNDICES

APÊNDICE I – Despesas Educacionais por Aluno nos Municípios do ES**TABELA 01 - DESPESA COM EDUCAÇÃO POR ALUNO**

Posição	Município	Despesa com Educação (A) em R\$	Matrículas 2013 (B)	A / B
1º	PRESIDENTE KENNEDY	33.582.441,11	2.141	15.685,40
2º	ANCHIETA	72.131.722,90	5.889	12.248,55
3º	DIVINO DE SÃO LOURENÇO	2.684.624,40	317	8.468,85
4º	VITÓRIA	359.420.295,36	49.230	7.300,84
5º	ITAPEMIRIM	40.972.921,36	5.672	7.223,72
6º	SANTA LEOPOLDINA	8.408.292,14	1.184	7.101,60
7º	GOVERNADOR LINDENBERG	6.034.535,12	919	6.566,41
8º	MUCURICI	6.050.198,08	928	6.519,61
9º	DORES DO RIO PRETO	4.461.988,63	686	6.504,36
10º	SANTA MARIA DE JETIBÁ	21.721.709,80	3.440	6.314,45
11º	SÃO DOMINGOS DO NORTE	6.596.620,46	1.053	6.264,60
12º	SÃO ROQUE DO CANAÃ	6.574.782,63	1.052	6.249,79
13º	IBITIRAMA	9.664.961,03	1.553	6.223,41
14º	ECOPORANGA	16.276.736,46	2.655	6.130,60
15º	ITAGUAÇU	9.395.684,08	1.543	6.089,23
16º	MUNIZ FREIRE	16.887.937,31	2.781	6.072,61
17º	ITARANA	6.172.690,06	1.018	6.063,55
18º	IBIRAÇU	7.026.045,45	1.167	6.020,60
19º	VENDA NOVA DO IMIGRANTE	13.000.249,17	2.162	6.013,07
20º	ALTO RIO NOVO	7.137.035,37	1.195	5.972,41
21º	BREJETUBA	9.357.044,21	1.567	5.971,31
22º	MUQUI	8.963.703,94	1.507	5.948,05
23º	MANTENÓPOLIS	10.115.381,15	1.706	5.929,30
24º	PANCAS	12.513.954,68	2.115	5.916,76
25º	MARILÂNDIA	8.319.447,33	1.410	5.900,32
26º	MIMOSO DO SUL	15.291.359,06	2.600	5.881,29
27º	VARGEM ALTA	16.700.079,18	2.888	5.782,58
28º	LARANJA DA TERRA	6.651.412,05	1.152	5.773,80
29º	AFONSO CLÁUDIO	23.617.765,14	4.152	5.688,29
30º	ICONHA	10.090.387,84	1.799	5.608,89
31º	ÁGUA DOCE DO NORTE	9.712.302,65	1.735	5.597,87
32º	MARATAÍZES	35.643.137,97	6.370	5.595,47
33º	BARRA DE SÃO FRANCISCO	31.592.893,00	5.691	5.551,38
34º	ARACRUZ	86.397.134,00	15.681	5.509,67
35º	MONTANHA	16.106.083,37	2.947	5.465,25
36º	BOA ESPERANÇA	11.250.439,55	2.069	5.437,62
37º	ÁGUIA BRANCA	8.724.343,20	1.611	5.415,48
38º	ALFREDO CHAVES	10.188.346,82	1.882	5.413,57
39º	JERÔNIMO MONTEIRO	6.911.262,67	1.280	5.399,42

40º	BOM JESUS DO NORTE	5.138.964,57	952	5.398,07
41º	VILA VALÉRIO	11.421.275,17	2.126	5.372,19
42º	IRUPI	9.603.155,92	1.818	5.282,26
43º	PIÚMA	18.410.807,29	3.501	5.258,73
44º	LINHARES	124.601.944,96	24.006	5.190,45
45º	SÃO MATEUS	98.017.831,67	18.978	5.164,81
46º	SÃO JOSÉ DO CALÇADO	6.697.755,46	1.325	5.054,91
47º	RIO BANANAL	16.081.206,14	3.197	5.030,09
48º	DOMINGOS MARTINS	26.969.863,02	5.386	5.007,40
49º	VILA VELHA	239.731.217,20	48.495	4.943,42
50º	VILA PAVÃO	7.067.155,87	1.445	4.890,77
51º	FUNDÃO	15.073.029,99	3.094	4.871,70
52º	PINHEIROS	20.932.480,17	4.320	4.845,48
53º	BAIXO GUANDU	20.166.760,18	4.201	4.800,47
54º	CASTELO	25.975.594,90	5.426	4.787,25
55º	SANTA TERESA	16.601.302,13	3.473	4.780,10
56º	COLATINA	72.082.472,96	15.271	4.720,22
57º	PEDRO CANÁRIO	14.457.916,42	3.077	4.698,71
58º	JAGUARÉ	25.812.170,15	5.515	4.680,36
59º	GUAÇUÍ	19.157.106,08	4.176	4.587,43
60º	IÚNA	21.354.133,42	4.656	4.586,37
61º	SERRA	287.166.384,34	63.039	4.555,38
62º	CACHOEIRO DE ITAPEMIRIM	98.444.920,88	21.624	4.552,58
63º	MARECHAL FLORIANO	12.227.389,58	2.701	4.526,99
64º	JOÃO NEIVA	11.163.562,61	2.469	4.521,49
65º	CARIACICA	186.316.578,67	41.810	4.456,27
66º	CONCEIÇÃO DO CASTELO	9.006.229,31	2.029	4.438,75
67º	NOVA VENÉCIA	34.421.803,03	7.786	4.420,99
68º	SOORETAMA	22.770.425,11	5.396	4.219,87
69º	GUARAPARI	78.839.373,95	19.066	4.135,08
70º	ATÍLIO VIVÁQUA	8.640.288,76	2.115	4.085,24
71º	SÃO GABRIEL DA PALHA	15.914.347,56	3.958	4.020,81
72º	VIANA	47.046.660,07	11.811	3.983,29
73º	IBATIBA	15.319.400,88	3.992	3.837,53
		2.699.764.639,3		
TOTAL		0	510.450	5.288,99

Fonte: balanços municipais coletados no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE--ES)
 Produzido pelo Autor

APÊNDICE II – Orçamento Municipal para a Secretaria Munic. de Educação 2014**ORÇAMENTO PARA DESPESAS COM A SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO**

Unidade Orçamentária	Setor	Orçamento
010010	Sec. Mun. Educ. (Adm. Geral)	9.299.500,00
900002	Manut. da Educ. Infantil Municipal	25.543.218,00
900003	Fundo Munic. de Manut. e Des. Ensino Fundamental	44.531.000,00
900005	Educação para Todos	9.368.000,00
TOTAL		88.741.718,00

Fonte: Portal da Transparência – Município de São Mateus - ES

APÊNDICE III – Orçamento 2014 para Secretaria Municipal de Educação

QUADRO DE DISTRIBUIÇÃO DO ORÇ. MUNICIPAL 2014 PARA SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO

Órgão/UO	Valor em R\$	% de Part. no Total Orçado
Órgão: 0100 - SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCACAO	88.106.718,00	100%
Unidade Orçamentária: 010010 - Secretaria Municipal de Educação	9.299.500,00	10,55%
Subfunção: 122 - Administração Geral	9.299.500,00	
Unidade Orçamentária: 900002 - Manutenção da Educação Infantil Municipal	25.343.218,00	28,76%
Subfunção: 365 - Educação Infantil	25.343.218,00	
Unidade Orçamentária: 900003 - Fundo Munic. de Manut. e Desenvolvimento do Ensino Fundamental	44.096.000,00	50,05%
Subfunção: 361 - Ensino Fundamental	44.096.000,00	
Unidade Orçamentária: 900005 - Educação Para Todos	9.368.000,00	10,63%
Subfunção: 306 - Alimentação e Nutrição	3.587.000,00	4,07%
Subfunção: 361 - Ensino Fundamental (Transporte Escolar)	5.476.000,00	6,22%
Subfunção: 364 - Ensino Superior	291.000,00	0,33%
Subfunção: 366 - Educação de Jovens e Adultos	10.000,00	0,01%
Subfunção: 367 - Educação Especial	4.000,00	0,00%

APÊNDICE IV – Planilha de Levantamento de dados de mão de obra direta

**PLANILHA DE COLETA DE INFORMAÇÕES DOBRE MÃO DE OBRA DIRETA
(MOD)**

PESSOAL COM ATIVIDADE EM SALA DE AULA (DOCENTES QUE EFETIVAMENTE TRABALHAM EM SALA DE AULA - PROFESSORES, CUIDADORES, ETC...)			
CARGO	ÍTEM	QUANT. PROFISSIONAIS	VALOR
PROFESSOR (com nível médio)	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
PROFESSOR (com licenciatura completa)	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
PROFESSOR (com especialização)	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
PROFESSORES AFASTADOS (ATESTADO/LICENÇA MATERNIDADE/ETC...)	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
CUIDADORES	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
PROFESSOR BIDOCENTE	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
PROFESSOR AEE	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
OUTROS (6)	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		

APÊNDICE V – Planilha de Levantamento de dados de mão de obra direta

PLANILHA DE COLETA DE INFORMAÇÕES DOBRE MÃO DE OBRA INDIRETA (MOI)			
PESSOAL SEM ATIVIDADE EM SALA DE AULA (DIRETOR, SUPERVISORES, AFASTADOS, SERVENTES, VIGIA, ETC..)			
CARGO	ÍTEM	QUANT. PROFISSIONAIS	VALOR
DIRETOR	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
VICE-DIRETOR	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
PEDAGOGAS/SUPERVISOR	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
BIBLIOTECÁRIO(A)S	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
COORDENADORES	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
CANTINEIRAS (OS)	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
VIGIAS	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		
AFASTADOS	SALÁRIOS TOTAIS		
	ENCARGOS		
	FÉRIAS 13º		
	VALE TRANSPORTE		
	PREMIOS		

APÊNDICE VI – Planilha de Levantamento de dados de gastos gerais

GASTOS GERAIS

CONTAS	OBSERVAÇÕES	VALOR
ÁGUA		
LUZ		
TELEFONE		
IPTU		
ALUGUEL		
OUTRAS		
OUTRAS		
OUTRAS		
OUTRAS		
EDIFICAÇÕES E MOBILIÁRIO		
ÍTEM	QUANTIDADE	TEMPO DE USO VALOR ORIGINAL
PRÉDIO (ÁREA CONSTRUIDA M²)		
TERRENO (ÁREA EM M²)		
COMPUTADORES		
Nº DE CARTEIRAS P/ ALUNOS		
CJ MESAS DE PROFESSORES		
CJ MESAS DE SECRETARIA		
CJ MESAS DE DIRETORIA		
CJ OUTRAS MESAS		
CUSTOS COM TRANSPORTE		
ÍTEM	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO
VALE TRANSPORTE PARA ALUNOS		
ALUGUEL DE ÔNIBUS		
OUTROS		
MERENDA ESCOLAR (REFERÊNCIA MENSAL)		
MÊS	QUANT ALUNOS	VALOR REPASSADO
JANEIRO		
FEVEREIRO		
MARÇO		
ABRIL		
MAIO		
JUNHO		
JULHO		
AGOSTO		
SETEMBRO		
OUTUBRO		
NOVEMBRO		
DEZEMBRO		
MÉDIA		
OUTROS CUSTOS RELAVANTES(MANUTENÇÃO)		
ÍTEM	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO
MATERIAL DE CONSUMO		
ITEM	QUANT	VALOR UNITÁRIO

APÊNDICE VII – Média histórica de alunos por turma segundo o MEC**TABELA 9 – MÉDIA DE ALUNOS POR TURMA (MEC)**

Ano	Creche	Pré-escola	Anos Iniciais do Ensino Fundamental	Anos Finais do Ensino Fundamental	Ensino Médio
1999	23,4	21,3	26,8	31,4	40,0
2000	21,0	21,4	27,5	32,7	37,8
2001	19,0	21,8	25,3	30,9	37,9
2002	17,2	21,3	22,3	27,5	29,5
2003	19,6	20,5	24,8	30,6	34,0
2004	19,0	20,7	24,7	28,9	33,4
2005	17,0	20,1	23,5	28,7	33,1
2006	17,2	19,0	22,3	26,7	32,5
2007	17,0	20,1	23,5	28,7	33,1
2008	16,0	17,0	25,0	21,0	31,0
2009	14,0	17,0	23,0	21,0	33,0
2010	15,2	17,1	26,9	26,1	30,8
2011	13,6	17,9	21,8	25,2	30,2
2012	13,7	17,4	21,4	25,0	29,4
2013	13,1	17,2	21,4	24,8	29,3

Fonte: MEC/INEP/DTDIE

APÊNDICE VIII – Distribuição dos alunos por série/ano na IE

TABELA 10 - DISTRIBUIÇÃO DO CUSTO/ALUNO POR SÉRIE/ANO

Série/Ano	Quantidade de Alunos
1º ano EF	121
2º ano EF	127
3º ano EF	136
4º ano EF	136
5º ano EF	170
6º ano EF	186
7º ano EF	183
8º ano EF	158
9º ano EF	117
EJA	102
Total	1436

APÊNDICE IX—Custo Variável Unitário da Merenda Escolar

TABELA 11 - VARIAÇÃO DO CUSTO UNITÁRIO DA MERENDA ESCOLAR E MÉDIA MENSAL

Mês	Quant. Alunos	Gasto no Mês	A.V.³	Variação no C.U. (Custo Unitário)
FEVEREIRO	1.446	18.611,48	12,35%	12,87
MARÇO	1.446	18.652,76	12,38%	12,90
ABRIL	1.456	19.583,96	13,00%	13,45
MAIO	1.458	20.614,70	13,68%	14,14
JUNHO	1.442	17.522,50	11,63%	12,15
JULHO	1.425	18.553,23	12,32%	13,02
AGOSTO	1.403	18.553,22	12,32%	13,22
SETEMBRO	1.413	18.553,22	12,32%	13,13
Total	11.489	150.645,07	100,00%	
Média Mensal	1.436	18.830,63		13,11

³ Percentual de Participação do valor no Custo Total

APÊNDICE X– Apuração dos custos diretos e indiretos

TABELA 12 - APURAÇÃO DE CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS COM ANÁLISE VERTICAL

Custo Direto	Valor em R\$	A.V. (Análise Vertical)⁴
MOD	1.546.235,58	74,09%
Custo Indireto	Valor em R\$	
Material didático	4.911,59	0,24%
MOI	365.132,87	17,49%
Material de Limpeza	6.100,00	0,29%
Material de Informática	6.614,00	0,32%
Manutenção da IE	7.468,50	0,36%
Merenda Escolar	150.645,07	7,22%
Total	2.087.107,61	100,00%

⁴Percentual de Participação do valor no Custo Total