SALA DE GESTÃO E GOVERNANÇA DA EDUCAÇÃO BÁSICA DO BRASIL: IMPLEMENTAÇÃO DO SICGESP – SISTEMA DE GESTÃO E GOVERNANÇA BASEADA EM EVIDÊNCIAS AUDITÁVEIS DE CUSTOS NA EDUCAÇÃO MUNICIPAL

Clesia Camilo Pereira (UnB) - clesia@unb.br

José Marilson Martins Dantas (Unb) - marilsondantas@uol.com.br

Liandra Dourado Lima (UnB) - liandra.dourado@aluno.unb.br

Resumo:

O § 3º do Art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal reafirma a obrigatoriedade de se produzir e utilizar informações de custo que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, uma vez que são imprescindíveis para a tomada de decisões, que pode resultar em gestão mais eficiente. A Universidade de Brasília (UnB), em parceria com a Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação (SEB/MEC), implementaram a Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil, que utiliza o sistema de custos SICGESP para auxiliar na gestão e governança das secretarias de educação municipais. Dessa forma, o presente trabalho buscou verificar como está sendo a experiência da implementação de um sistema gerencial de custos para a educação municipal das prefeituras. Assim, foi realizada uma pesquisa qualitativa com levantamento de dados por meio de entrevistas com os pesquisadores da UnB, servidores da SEB/MEB e gestores de quatro secretarias de educação municipais. Concluiu-se que o processo de implementação do SICGESP na educação básica dos municípios auxilia não só na tomada de decisão dos gestores, como também ao Ministério da Educação, possibilitando-o a conhecer os desafios das secretarias municipais de educação no tratamento dos dados financeiros, especialmente nos pequenos municípios, na visão do Coordenador-Geral da SEB/MEC. A contribuição do estudo se dá também, no sentido de verificar a utilização da informação como resultado do projeto que está implementado, com vistas a trabalhar na melhoria da qualidade da informação contábil.

Palavras-chave: *Contabilidade de Custos; Custos no Setor Público; Contabilidade Gerencial; Sistema de Custos; SICGESP*

Área temática: *Controladoria e Contabilidade Gerencial*

SALA DE GESTÃO E GOVERNANÇA DA EDUCAÇÃO BÁSICA DO BRASIL: IMPLEMENTAÇÃO DO SICGESP – SISTEMA DE GESTÃO E GOVERNANÇA BASEADA EM EVIDÊNCIAS AUDITÁVEIS DE CUSTOS NA EDUCAÇÃO MUNICIPAL

Resumo

O § 3º do Art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal reafirma a obrigatoriedade de se produzir e utilizar informações de custo que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, uma vez que são imprescindíveis para a tomada de decisões, que pode resultar em gestão mais eficiente. A Universidade de Brasília (UnB), em parceria com a Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação (SEB/MEC), implementaram a Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil, que utiliza o sistema de custos SICGESP para auxiliar na gestão e governança das secretarias de educação municipais. Dessa forma, o presente trabalho buscou verificar como está sendo a experiência da implementação de um sistema gerencial de custos para a educação municipal das prefeituras. Assim, foi realizada uma pesquisa qualitativa com levantamento de dados por meio de entrevistas com os pesquisadores da UnB, servidores da SEB/MEB e gestores de quatro secretarias de educação municipais. Concluiu-se que o processo de implementação do SICGESP na educação básica dos municípios auxilia não só na tomada de decisão dos gestores, como também ao Ministério da Educação, possibilitando-o a conhecer os desafios das secretarias municipais de educação no tratamento dos dados financeiros, especialmente nos pequenos municípios, na visão do Coordenador-Geral da SEB/MEC. A contribuição do estudo se dá também, no sentido de verificar a utilização da informação como resultado do projeto que está implementado, com vistas a trabalhar na melhoria da qualidade da informação contábil.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Custos no Setor Público; Contabilidade Gerencial; Sistema de Custos; SICGESP.

Área temática do evento: Controladoria e Contabilidade Gerencial.

1 INTRODUÇÃO

No setor público, o êxito ou não em definir os custos em unidades de serviço público ofertado, é influenciado pela função do Estado em promover o bem-estar social (PEREIRA; SILVA, 2003). Nesse sentido, a gestão de custos, advinda da contabilidade gerencial, é fundamental para gerir os gastos, já que a contabilidade de custos é capaz de fornecer informações para que a administração possa ter controle de ações atuais e planejar ações futuras (PEREIRA; SILVA, 2003).

Manter os serviços de saúde e educação funcionando, por exemplo, são funções irrecusáveis do Estado e independe da forma e valor. No entanto, a partir da gestão de custos e utilização do sistema de custos na atividade pública, é possível se ter um direcionamento mais eficaz dos recursos. Assim, uma redução de custos pode ser obtida, fazendo com que seja estabelecida uma alternativa viável para o equilíbrio das contas públicas (PEREIRA; SILVA, 2003).

A necessidade de se avaliar os custos dos serviços oferecidos à população, através de um sistema de custos, parte do entendimento de que esse sistema integrará o planejamento, orçamento, controle, chegando assim, à própria tomada de decisões. Por essa razão, os recursos escassos poderão ser melhor aplicados na prestação dos serviços públicos (AFONSO, 2000).

Na educação básica, essa gestão de recursos se faz necessária, já que a apuração dos resultados relacionada aos custos na educação pública é um dos aspectos que devem ser priorizados, na medida em que aponta para a necessidade de redimensionar as estratégias utilizadas para a alocação dos recursos destinados a esta área da gestão pública (VIEGAS et al., 2021).

Outro fator importante a ser considerado é o tamanho do país e as diferentes realidades presentes nele. Gatti e De Menezes (2021) verifica que a trajetória dos alunos pelos diferentes níveis da Educação Básica deixa ainda muito a desejar, e os desempenhos alertam pela necessidade de melhor qualificação das aprendizagens na etapa da Educação Básica como um todo, e, que existem desigualdades regionais e de segmentos sociais específicos que precisam ser consideradas pelas suas respectivas dimensões.

A partir dessas desigualdades regionais e segmentos sociais específicos, entra em discussão também, a questão custo-aluno. As escolas do interior apresentaram, em um estudo realizado por Paro (1981), um maior custo do que as escolas da capital. No grupo de escolas da capital, o custo por aluno-aluno foi maior nos locais em que a população tem maior renda per capita; para as escolas do interior, no entanto, ao averiguar variáveis de região e carência, é observado que as escolas mais carentes têm custos maiores do que as da capital (FERRAZ, 2021). É possível confirmar ainda, que escolas de grande porte têm menor custo-aluno enquanto escolas com menor número de matrículas têm maior custo (Ferraz, 2021).

Importante destacar, no entanto, que há cinco teses que estabelecem valores divergentes de custo por aluno-ano, isso pode ser explicado em razão do custo levantado ser sensível a diversos fatores como a relação entre a quantidade de estudantes por docente, a etapa ou modalidade do ensino, local em que a escola está situada, a matrícula em tempo parcial ou integral, dentre outros (FERRAZ, 2021).

O § 3º do Art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) reafirma a obrigatoriedade de se produzir e utilizar informações de custo: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária,

financeira e patrimonial". A partir desta obrigatoriedade, a gestão de custos na educação pública se faz necessária para determinar, a partir de diferentes indicadores, os resultados das ações educacionais desenvolvidas nas unidades escolares, com base nas demandas de cada população-alvo (VIEGAS et al., 2021).

Nesse sentido, está sendo implementada a Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil, um projeto da Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação (SEB/MEC) em parceria com a Universidade de Brasília (UnB), que visa oferecer um sistema de gestão e governança desenvolvido pela Universidade de Brasília à secretaria de educação municipal, traduzindo a contabilidade pública complexa em informação gerencial de custos, de fácil entendimento para todos os servidores.

Frente a esse contexto, o presente estudo tem como problema de pesquisa que demarca este trabalho a seguinte pergunta: "como está sendo a experiência da implementação de um sistema gerencial de custos para a educação municipal das prefeituras?". Igualmente, o objetivo geral do estudo é conhecer a experiência de prefeituras que estão implementando esse sistema, de acordo com a realidade de cada uma delas.

Dessa forma, o estudo visa contribuir no sentido de divulgar essa experiência. Diante disso, a utilização de um sistema de custos permite a otimização de recursos, possibilitando assim, uma melhoria na qualidade do ensino. A contribuição do estudo se dá também, no sentido de verificar a utilização da informação como resultado do projeto que está implementado, com vistas a trabalhar na melhoria da qualidade da informação contábil. Com isso, é gerado assim, um considerável ganho no sentido da qualidade e potencialidade da tomada decisão, além de colaborar com a avaliação da política pública voltada para o meio educacional.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Objetivos no Setor Público versus Setor Privado

A partir da Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a NBC T SP, e da Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros, que observa o Setor privado pelo CPC 00, é possível notar diferenças significativas quanto de suas especificidades, objetivos e usuários da informação. Conforme apresentado Lima (2018), no Setor Público, a maioria das entidades tem como objetivo fundamental a prestação de serviços à sociedade de maneira eficiente. Em contrapartida, o CPC 00 mostra o objetivo principal das empresas sendo a obtenção de lucros para gerar retorno financeiro aos investidores.

Vale destacar que o objetivo de qualquer entidade é oferecer um produto a sociedade, e produto é definido de uma forma geral como algo que atende a um desejo ou uma necessidade. Dessa forma, tanto organizações públicas como privadas oferecem produtos. Segundo Dantas (2014), a forma de avaliação de resultado não é o que diferencia o setor público do setor privado.

No Setor Público, há todo um trâmite legal envolvendo autorização legislativa para a realização dos gastos no orçamento (LIMA, 2018). Além disso, o NBC T SP destaca que a manutenção de ativos é voltada para o potencial de serviços -mesmo que por uma transação sem contraprestação- e não sua capacidade de gerar fluxos de caixa, como é o caso de empresas do setor privado, conforme visto pelo CPC 00 (NUNES; LIMA, 2017). As transações sem contraprestação no Setor Público têm como origem a maior parte das receitas em ambiente não competitivo, como impostos e contribuições, diferentemente do Setor Privado, onde maior parte

das receitas são obtidas em relações comerciais no mercado a partir de uma contraprestação (NUNES; LIMA, 2017).

No setor privado, “os custos da atividade operacional das organizações passaram a ser um complexo jogo de xadrez" (PEREIRA; SILVA, 2003, p. 6). Os autores explicam esse complexo jogo de xadrez no sentido em que reduzir os custos seria fundamental. É importante ressaltar, contudo, que, “assim como as empresas privadas, entende-se que o setor público também se vê pressionado a controlar seus custos e apresentar melhores resultados para o seu principal financiador, a sociedade” (MORAIS; SANTOS; REIS NETO, 2019, p. 1917). De modo igualmente importante, um fator é que, a redução e aumento dos custos no setor público podem ser justificados para a tentativa de encontro ao custo adequado, dada a função de Estado e particularidades envolvidas.

Dessa forma, a contabilidade gerencial é comum no setor público e privado, com um objetivo em comum: a busca pela eficiência. No setor público, a função do Estado em promover o bem-estar social influenciará no sucesso ou não em que os custos podem ser definidos em unidades de serviço público oferecido (PEREIRA; SILVA, 2003).

De Acordo com Dantas (2013), não é o lucro que diferencia o setor público do setor privado, mas a forma de financiamento e modelo de tomada de decisão. O autor afirma também que o sistema de informação de contábil gerencial do setor público tem como usuário preferencial para a geração da informação o gestor público e o órgão de controle. Além disso, o autor atesta que essa informação deve ser auditável e deve conter obrigatoriamente o atributo de avalição e comparação. Para o autor, quando atendidos os demais usuários, esses dois usuários da informação também serão comtemplados com informações suficiente para a sua tomada de decisão.

2.2 Custos Aplicados ao Setor Público

Dentre os estudos pioneiros no contexto brasileiro sobre Sistemas de Custos visando o setor público, Alonso (1999), defende a utilização do sistema ABC, onde cita o exemplo de sua adoção nos órgãos governamentais dos Estados Unidos (SOARES; PARCIANELLO, 2018).

É evidenciado por Kaplan (1994), porém, que esse método foi desenvolvido para proporcionar aos gestores maior qualidade informacional no ambiente produtivo privado, destacando-se seus desafios e dificuldades de implantação.

Enfatizando as fragilidades do ABC, Kaplan que foi um dos disseminadores do método, reconhece os pontos fracos do sistema após a aplicação e o relato das experiências práticas desenvolvidas desde 1980. Kaplan e Anderson (2003) afirmam que:

> Os procedimentos para estimar um modelo ABC, enquanto factível em estudos piloto iniciais, tem-se revelado difícil e caro para estender a sua aplicação a totalidade da empresa. Além disso, mesmo depois que o modelo inicial foi construído, a atualização das informações requer essencialmente reestimativas por meio de uma nova rodada de entrevistas e pesquisas para que possa refletir as mudanças nas operações da empresa. Consequentemente, os modelos ABC muitas vezes não são mantidos e rapidamente suas estimativas de custos tornam-se obsoletas. (tradução nossa). (KAPLAN; ANDERSON, 2003, p. 2)

Os desafios e dificuldades de implementação são apresentados por Kaplan e Anderson (2003), os justificando pelo fato de ter se revelado difícil e caro, além de que esses modelos muitas vezes não são mantidos, por precisarem de estimativas.

No contexto brasileiro, Luque et. al., (2008) defendem o emprego dos sistemas de custos com base nas informações necessárias à gestão, ressaltando que não há método de custeio ideal para o setor público. Para explicar isso, Luque et al. (2008) citam as sérias limitações na apuração do custo de capital: sistemas de informação existentes nesse setor não contemplam uma avaliação adequada de patrimônio e gastos com os juros da dívida mobiliária.

Ao aprofundar essas razões, os autores salientam que utilização dos serviços do fator capital é "problemática, implicando que a apuração do custo total (custo variável mais custo fixo) é impraticável com os sistemas de informação atuais a época, sendo a apuração rotineira do custo direto (custo fixo direto mais custo variável direto), na maioria dos casos, muito difícil." (LUQUE et al, 2008, p. 322).

Dantas (2013) afirma ainda, a partir das premissas impostas pela STN na construção do modelo de sistema de custos do governo federal, que não é permitido qualquer tipo de rateio. Dessa forma, conforme atestado pelo autor, é eliminada a possibilidade utilizar o método de custeio por absorção e ABC, pois o rateio é utilizado como sistemática de suas lógicas conceituais. A partir de estudo realizado por Machado e Holanda (2010), é estabelecido que independentemente do método de custos, o sistema de custos deve atender as necessidades da organização, considerando suas particularidades (SOARES; PARCIANELLO, 2018).

Dantas (2013) evidencia que a utilização dos instrumentos de análise do sistema de custos deve resultar em uma melhoria dos serviços destinados à sociedade, para que afete positivamente aspectos relacionados à eficácia, eficiência, economicidade e a avaliação dos resultados do uso dos recursos públicos.

Nesse sentido, Dantas (2013) desenvolve um modelo conceitual para que se possa trazer informações de custos ao ambiente operacional. Para isso, o autor relaciona características do modelo conceitual: legislação atendida, escopo, *accountability*, conceito de patrimônio e custo, atividade, objetivo, sistema de acumulação, sistema, método e objetivo de custeio, além de aplicação do modelo e definição de variáveis. Dessa forma, "o modelo operacional proposto para o setor público incorpora o modelo teórico/conceitual, fornecendo um instrumento que, respeitando as restrições legais, oferece informação comparável de custos aplicado ao setor público." (DANTAS, 2013, p. 132).

Igualmente importante ao reconhecimento e avaliação dos custos, a comunicação da informação de custos de forma simplificada para o gestor e sociedade como um todo, também é imprescindível, na medida em que divulga e traduz os resultados obtidos em termos de informação para o processo de tomada de decisão.

2.3 Custos Aplicados à Educação Básica

Quando se trata de educação básica, a gestão de custos é considerada de extrema importância por Viegas et al. (2021), o qual justifica que a apuração dos resultados relacionada aos custos na educação pública é um dos aspectos que devem ser priorizados, uma vez que indica a necessidade de redimensionar as estratégias utilizadas para a alocação dos recursos destinados a esta área da gestão pública.

Um fator significativo a ser considerado é o tamanho do país e as diferentes realidades presentes nele. É verificado por Gatti e De Menezes (2021) que a trajetória dos alunos pelos diferentes níveis da educação básica deixa ainda muito a desejar, e os desempenhos alertam pela necessidade de melhor qualificação das aprendizagens na etapa da Educação Básica como um todo, e, que existem desigualdades regionais e de segmentos sociais específicos que precisam ser consideradas pelas suas respectivas dimensões.

Pereira e Castro (2022) afirmam que em municípios com grande parcela da população rural, é necessário pensar em políticas públicas bem desenhadas para atender as necessidades da população que utiliza o sistema educacional, além de ser necessário ter conhecimento de algumas características que desenhem o perfil desta população e, caso seja possível, suas carências e demandas.

A questão do custo-aluno entra muito em discussão ao falar de custos aplicados à educação básica. Em um estudo realizado por Paro (1981), analisado por Ferraz (2021), no grupo de escolas da capital, o custo por aluno-aluno foi maior nos locais em que a população tem maior renda per capita; para as escolas do interior, no entanto, ao averiguar variáveis de região e carência, é observado que as escolas mais carentes têm custos maiores do que as da capital. O autor confirmou ainda, que escolas de grande porte têm menor custo-aluno enquanto escolas com menor número de matrículas têm maior custo.

Há pesquisas que compreendem conceitos de custo-aluno ao relacionar insumos e números de estudantes matriculados, as quais se beneficiaram ao longo do tempo do aperfeiçoamento dos mecanismos de transparência e acesso à informação. Dentre os autores nesse campo, Verhine (2006) apresenta resultados que indicaram que fatores motivadores de custo-aluno mais importantes foram a relação matrícula/docente, a dependência administrativa da escola e o nível de desenvolvimento econômico do Estado em que a escola se localiza.

Ferraz (2021) apresenta ainda, cinco teses que estabelecem valores divergentes de custo por aluno-ano. O autor afirma que tal resultado é esperado no campo do financiamento da educação "tendo em vista que o custo levantado é sensível a diversos fatores, dentre eles a relação entre a quantidade de estudantes por docente, a etapa ou modalidade, a localização da escola, se os estudantes estão matriculados em tempo parcial ou integral" (FERRAZ, 2021, p. 8).

2.4 Sistemas de Custos Aplicados ao Setor Público

A importância da implementação de um sistema de custos aplicados ao setor público é apresentada por Pereira e Silva (2003), o qual apresentam que ser explicada por diversos fatores, como é o caso do direcionamento mais eficaz dos recursos, onde é possível obter uma redução de custos, e, consequentemente, uma alternativa viável para o equilíbrio das contas públicas. No entanto, é importante se conhecer os processos de execução para que os custos sejam reduzidos sem que a qualidade dos serviços prestados seja comprometida (AFONSO, 2000).

Além da implantação e gestão dos custos públicos, deverá haver também uma análise comparativa entre os valores que foram orçados e valores que realmente foram gastos na execução dos serviços públicos (PEREIRA; SILVA, 2003). Dessa forma, Afonso (2000) fala da necessidade de se avaliar os custos dos serviços oferecidos à população, que seja feito por meio de um sistema de custos integrando o planejamento, orçamento e controle, auxiliando, por fim, na tomada de decisões.

A implantação de um sistema de custos nos órgãos públicos é analisada por Soares e Parcianello (2018), o qual estabelecem que tem por objetivos:

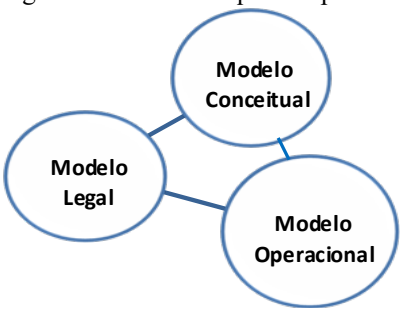
> justificar os preços cobrados pelo órgão público; b) mensurar a eficiência e economia nas atividades; c) apoiar as decisões em manter as atividades ou terceirizar; d) fornecer informações para financiadores; e) comparação de custos entre entidades diferentes; f) comparação de custos entre diferentes exercícios; g) comparar custos previstos e custos realizados. (SOARES; PARCIANELLO, 2018, p. 7).

Dantas (2013) desenvolveu o Modelo Operacional de Infrasig de Informação de Custos e Gestão aplicado ao Setor Público (SICGESP). Define o modelo teórico como sendo uma abstração da realidade que capta suas variáveis relevantes, enquanto define que o modelo operacional pode ser entendido como uma maneira de instrumentalização do modelo teórico, sendo o elemento de ligação entre o modelo teórico e o mundo real.

Para o autor, a construção de uma ferramenta por meio do modelo operacional é essencial para que se possam testar as bases oriundas do modelo teórico/conceitual. Deste modo, o modelo operacional é uma maneira de formalizar e dar instrumento para que se possa fazer uso do modelo conceitual.

O modelo operacional proposto para o setor público incorpora o modelo teórico/conceitual, fornecendo um instrumento que, respeitando as restrições legais, oferece informação comparável de custos aplicado ao setor público.

Figura 01 – Modelos que compõem o sistema de custos aplicado ao setor público.



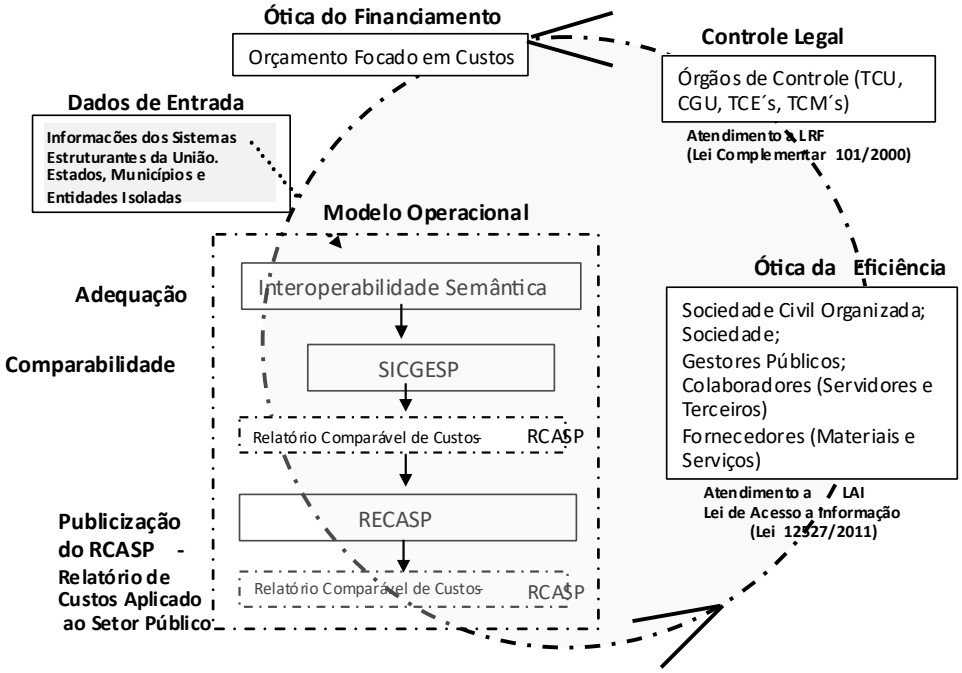
Fonte: Dantas (2013, p. 132)

De acordo com a tese de Dantas (2013), é importante definir dois conceitos envolvidos na propositura de um modelo operacional de informação de custos aplicado ao setor público, sendo eles 1) custos: sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público; 2) principais qualidades da informação de custos: fidedignidade e comparabilidade.

O modelo operacional de custos aplicados ao setor público, o SICGESP – Modelo Operacional de Infrasig de Sistema de Informação de custos e gestão aplicada ao setor público e o RECASP – Modelo Operacional de Infrasig de Repositório de Relatório de Custos aplicado ao Setor Público, é apresentado por Dantas (2013).

Diante dos conceitos expostos e respeitando as restrições impostas pela legislação aplicável ao setor público, além de reconhecer as características específicas do setor, o modelo teórico/conceitual de custos proposto pelo autor foi instrumentalizado como ferramenta que se insere no ambiente operacional pela Figura 02.

Figura 02 – Ambiente operacional do sistema de custo aplicado ao setor público.



Fonte: Dantas (2013, p. 133)

Detalhando o modelo operacional, o autor estabelece que é possível descrever suas quatro camadas de operação da seguinte forma:

Interoperabilidade semântica – É a camada do modelo operacional que recebe os dados dos sistemas estruturantes de governo e os aproxima do regime de competência por meio de ajustes nas informações e aplicação da conceituação semântica;

SICGESP – É o modelo operacional de Infrasig de custos que recebe os dados da camada da interoperabilidade semântica, e aplica o modelo teórico/conceitual gerando o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público-RCASP;

RCASP – É a instrumentalização da informação de custos comparável resultante das variáveis básicas de custos definidas no modelo teórico/conceitual, materializando-se no RCASP - Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público; e

RECASP – É a parte do modelo operacional do Infrasig responsável pela divulgação e da consolidação da informação de custos comparável do RCASP. (DANTAS, 2013)

O SICGESP está baseado em um modelo que "[...] foi instrumentalizado como forma de materializar o modelo teórico/conceitual, sua aplicabilidade e funcionalidade no trato das informações gerada pelos sistemas estruturantes do setor público." (DANTAS, 2013, p. 135). Quanto ao RECASP e ao SICGESP, Lúcio e Dantas (2018) afirmam que:

> [..] Esses disponibilizam em tempo real aos gestores e aos órgãos de controle, selecionados como informantes estratégicos para toda sociedade, tendo as informações de custos realizados como a grande unidade de mediação e avaliação. Dessa forma, o Sistema privilegia estes dois usuários para que possam então reverberar para todos os demais interessados nas informações contábeis, agora traduzidas para a gestão pública por meio da

> informação de políticas públicas em execução. (LÚCIO; DANTAS, 2018, p. 98)

Dantas (2013), traz ainda, as características de seu modelo teórico/conceitual, que podem ser encontradas na figura 03 abaixo.

Figura 03 – Características do modelo Teórico/Conceitual de custos aplicado ao setor público

Características	**Descrição**
Legislação Atendida	Principalmente a Lei 4320/64, Decreto-Lei 200/67, Lei complementar 101/2000, Lei 12.527/2011
Escopo	Processo de *Accountability*
Conceito de *Accountability*	um relacionamento decorrente da interação entre duas partes, onde uma das partes tem que justificar sua decisão, e a outra parte tem o poder de julgar, podendo imputar penalidades
Conceito de Patrimônio	Teoria da Entidade
Representação do Conceito de Patrimônio	Ativo = Passivo
Conceito de custo	Sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público.
Usuários Preferências	Gestores públicos e Órgãos de controle
Atividade	Custos aplicado ao setor público
Objetivo	Comparabilidade da informação de custo
Sistema de Acumulação	Responsabilização
Sistema de Custeio	Custo Histórico
Método de Custeio	Controlabilidade
Objeto de custeio	Unidades da administração
Aplicação do Modelo	Em todas as entidades do setor público
Estudo de Caso	UnB- Universidade de Brasília
Definição das variáveis	$y = f\ (m,i,l,e,c;t) + \alpha$

Fonte: Dantas (2013, p. 131)

Jonhson e Kaplan (1996), afirmam que se o modelo conceitual falha nessa representação, os gestores públicos são induzidos a tomar decisões inadequadas e ineficientes. Para os autores, o modelo operacional tem com referência a camada de Interoperabilidade Semântica que permite gerar informações que atende as características qualitativas da informação, levando assim, o gestor público a tomar as melhores decisões.

Dantas (2013) afirma que a interoperabilidade deve ser vista como uma ação contínua que possa garantir que os sistemas, procedimentos e a cultura de uma organização sejam gerenciados de forma a maximizar a informação no processo de tomada de decisão. Essa ação contínua deve garantir a troca, utilização e reutilização da informação por toda a organização, melhorando a comunicação e contribuindo para a eficiência da tomada de decisão.

De acordo com Barreto (2020), para um sistema de informação do setor público ser considerado interoperável, é muito importante que o respeito entre as características qualitativas da informação. O autor destaca que o processo deve estar baseado em um modelo conceitual robusto.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

O presente estudo, quanto à abordagem do problema, é caracterizado como qualitativo. Richardson (1999, p.70) afirma que "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade do problema, analisar a interação das variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". Quanto aos objetivos, apresenta caráter exploratório e descritivo (GIL, 1999).

O estudo terá como objeto principal de pesquisa a entrevista semiestruturada. As entrevistas semiestruturadas combinam perguntas abertas e fechadas, no qual o entrevistado tem a possibilidade de discorrer sobre o tema proposto (BONI; QUARESMA, 2005). A entrevista terá uma observação assistemática, procurando recolher e registrar os fatos da realidade sem a utilização de meios técnicos especiais (BONI; QUARESMA, 2005).

A composição dos entrevistados foi dividida em três grupos: 1. Gestores das Secretarias de Educação Municipais; 2. Servidores do Ministério da Educação (MEC), e por fim, 3. Equipe de implementação do Projeto Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil.

O Grupo 1, a princípio, seria composto com gestores de cinco municípios – dois acima de 35 mil habitantes e três abaixo de 35 mil habitantes – com quatro gestores da secretaria da educação dos municípios apresentados na figura 4, de municípios do sul e nordeste do país, efetivamente respondentes. O critério de escolha dos municípios pela população, foi para verificar se os relatos dos gestores da secretaria de educação de pequenos municípios de encontro aos de municípios maiores, eram convergentes. Todos os gestores participaram diretamente da implementação do sistema em seus municípios.

O Grupo 2 teve em sua composição três servidores da Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação (SEB/MEC) que atuam na implementação no projeto, sendo eles: Coordenador-Geral, Diretora e Secretário, com os dois primeiros efetivamente respondentes.

Por fim, no Grupo 3 foi efetuada uma entrevista com cinco pesquisadores da Universidade de Brasília (UnB), que fazem parte da equipe do processo na equipe de implementação do Projeto Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil, e assim, auxiliam os gestores municipais na institucionalização e utilização do SICGESP.

Esta entrevista teve enfoque em analisar as questões gerais observadas durante o processo de implementação – mais generalizada, uma vez que compreende experiências diversas de um número massivo de municípios.

Figura 04 – Municípios participantes do Grupo 1

Município	**População**
Blumenau/SC	Acima 35 mil habitantes
Caçador/SC	Abaixo 35 mil habitantes
Delmiro Gouveia/AL	Abaixo 35 mil habitantes
São Bento do Sul/SC	Abaixo 35 mil habitantes

Fonte: elaboração própria

As perguntas realizadas nas entrevistas estão dispostas nos Apêndices I, II e III.

4 RESULTADOS, ANÁLISES E DICUSSÃO

O SICGESP se propõe a possibilitar o redimensionamento das estratégias utilizadas para a alocação dos recursos destinados a esta área da gestão pública, utilizando de um modelo de sistema de custos pelos gestores, de maneira a sustentar a governança pública. A Universidade de Brasília, juntamente com a Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação, criou o projeto Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil, trabalha ativamente na implementação do SICGESP na esfera municipal, a iniciar pelas Secretarias de Educação, objeto do presente estudo.

4.1 Resultados das Entrevistas

A partir das entrevistas realizadas para os três diferentes grupos, foi possível verificar que a implementação do SICGESP possui certos desafios e feedbacks positivos sob a ótica de cada grupo. No geral, os grupos entrevistados relatam uma melhoria no tratamento dos dados financeiros, ocorrendo assim, em um aumento da eficácia dos custos da educação básica.

Com relação aos membros do Grupo 1, foi indicado pelos gestores entrevistados da Secretaria de Educação dos municípios – acima e abaixo de 35 mil habitantes – que a motivação para participação no projeto de implementação do SICGESP em seus municípios foi a de trocar experiências, ter mais transparência, e principalmente, fazer uma gestão mais eficiente dos recursos. Houve relatos de que a utilização do SICGESP como forma de sistema gerencial resultou em um aprimoramento em seus controles para a tomada de decisão. Os relatos são de que, antes de participar do projeto, as informações de contabilidade faziam parte do cotidiano das secretarias de educação desses municípios apenas de forma parcial.

Notou-se ainda, que a informação de custos de cada setor/escola ajuda o município a entender melhor como os recursos são utilizados na secretária de educação e auxilia no monitoramento mensal. Essa é uma utilidade recorrentemente mencionada pelos entrevistados, uma vez que destacam que os gestores da secretaria da educação conseguem tomar melhores decisões relacionada aos gastos das unidades escolares, melhor aplicando seus recursos. Ademais, não houve relatos de dificuldades ao utilizar o sistema de custos, sendo considerado pelos municípios como de simples utilização e linguagem acessível, além de ser relatado um bom suporte da equipe de implementação.

A principal sugestão – e esta apontada por todos os entrevistados, é a de inclusão de relatórios em forma de dashboards – painéis com interface gráfica – para que o gestor possa ter uma visão global dos gastos de cada secretaria. Importante ressaltar, no entanto, que para os municípios mais avançados no processo de implementação e já possuem uma base conceitual sólida de custos, a inclusão de dashboards já está sendo incluída para os gestores.

No Grupo 2, grupo que compreende os servidores da Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação (SEB/MEC), tornou-se possível observar que o Projeto Sala de Gestão e Governança se encaixa dentro da obrigatoriedade da União a proporcionar assistência técnica aos municípios (Art. 9º da Lei de Diretrizes e Bases da Educação) no aspecto do apoio a gestão, tendo em vista que essa assistência sempre foi focada sob o aspecto pedagógico. Segundo a Diretora do Projeto na SEB/MEC, a ênfase sob o aspecto do apoio a gestão irá apoiar as redes na gestão dos custos vinculando aos resultados. A entrevistada afirma ainda, que a gestão é um dos pilares para o bom resultado na educação. O Coordenador-Geral do Projeto na SEB/MEC, por sua vez, informa que o projeto dá ao município a capacidade de analisar, transparentemente, as contas e como o município tem gastado com as suas escolas. Segundo o

entrevistado, essa ênfase possibilita a gestão tomar decisões assertivas e compreender como funciona o organismo educacional local.

Os dois entrevistados da SEB/MEC informaram que as decisões são tomadas de acordo com a realidade de cada município e as premissas para conhecer as especificidades de cada um deles é feita por meio da articulação com as redes, além de um comparativo dos gastos vs. realidade da escola (rural, ensino especial, urbana, etc.). Foi informado pelo Coordenador-Geral do Projeto que o SICGESP auxiliou o MEC no conhecimento do desafio das secretarias municipais de educação no tratamento dos dados financeiros, especialmente nos pequenos municípios. A diretora do projeto na SEB/MEC, no entanto, apontou que devido ao projeto ainda estar em fase de implementação, ainda não é possível fazer essa afirmação.

Com o Grupo 3, que diz respeito à equipe de implementação do projeto (pesquisadores do PIBIC), apontou-se pelos entrevistados que o maior desafio da implementação do SICGESP na educação básica do país é a pouca capacidade administrativa, disponibilidade de servidores e até mesmo recursos para a implementação efetiva desse sistema. A falta de disponibilidade dos servidores, segundo os pesquisadores, resulta muitas vezes na desistência do projeto, uma vez que membros da secretaria de educação ou da prefeitura não possuem tempo para dar prosseguimento ao projeto.

A equipe de implementação apontou ainda, que, apesar dos desafios encontrados, a implementação está ocorrendo com sucesso nos municípios que aderiram e deram prosseguimento ao projeto, por meio de contatos e reuniões. Foi indicado que, a partir dos relatórios que o município coloca no sistema e nível de detalhamento desejado, suas particularidades e realidade são consideradas para a utilização do sistema. Os pesquisadores informaram ainda, que é possível observar uma melhoria na eficácia nos custos da educação básica, sendo possível observar através do Relatório de Evidências Auditáveis de Gestão e Governança de Custos (REAGBR). Além disso, foi confirmado pelos pesquisadores que os municípios dão feedbacks e sugestões de melhoria sobre a implementação do sistema, sendo um link de feedback enviado ao final de cada reunião.

Ainda com a perspectiva dos pesquisadores do projeto, foi apontado que as vantagens do projeto como experiência acadêmica é a visualização da realidade que vários municípios do Brasil enfrentam, além da experiência de como tornar a contabilidade pública mais acessível. O enriquecimento do aprendizado na Gestão e Governança de forma prática foi outra vantagem mencionada pelos pesquisadores. Acreditam ainda, que outros departamentos deveriam adotar esse tipo de metodologia ao envolver mais os alunos na pesquisa.

4.2 Relatório de Evidências Auditáveis de Gestão e Governança de Custos (REAGBR)

Depois de analisado o processo de implementação, também se fez necessário avaliar a como é visualizada a informação pelos gestores e a sua qualidade, tendo em vista que, passados os processos iniciais e de inclusão de arquivos no sistema, eles têm acesso ao Relatório de Evidências Auditáveis de Gestão e Governança de Custos (REAGBR) para que os auxilie na tomada de decisão. Dessa forma, relatório compreende duas facetas: Relatório Gerencial e Relatório por Nível de Serviço Comparado.

A partir destes dois relatórios, torna-se possível atingir a transparência e *accountability*. A cada mês, os gestores devem importar arquivos de folha de pagamento e da contabilidade e gerar o relatório de Governança por Escola, que conta com o Nível de Serviço Comparado – fazendo deste um processo contínuo.

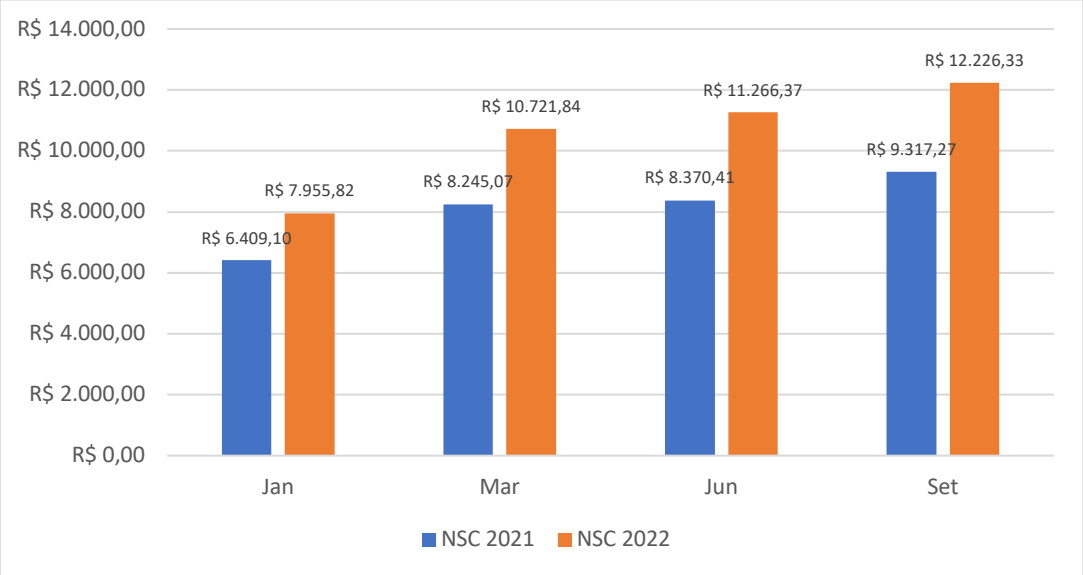
No Relatório Gerencial, é evidenciado as variáveis que representam custo calculável para a unidade administrativa. Como parte do objeto de estudo, a Unidade pode ser entendida como os alunos matriculados, e o produto ofertado a partir dessa unidade – o Produto Principal – seriam os alunos ativos (frequentantes). Com ele, os gestores têm acesso ao custo total das instituições ofertantes de serviço a população, através das informações de material, insumos, trabalho e estrutura, que compõem o custo total das unidades administrativas.

O Nível de Serviço Comparado, por sua vez, é criado a partir da informação de Custo Total da unidade administrativa e da quantidade de evidências auditáveis que comprovam fornecimento dos serviços. A evidência auditável surge então, como um número que traduz o quanto de serviço foi entregue pela unidade administrativa, nesse caso, a quantidade de alunos que frequentam as escolas e recebem esses serviços. A evidência é utilizada para o cálculo do Nível de Serviço Comparado, possibilitando o gestor a compreender quanto custa cada unidade administrativa proporcionalmente a quantidade de serviço entregue a comunidade, além de verificar se as unidades administrativas possuem práticas gerenciais que resultam em uma maior oferta e menor custo.

Dessa forma, é gerado o REAGBR, que vem com a intenção de oferecer ao gestor métricas para a compreensão do custo de suas instituições e auxiliar uma gestão eficiente, que possua informações suficientes para sua tomada de decisão de forma eficiente. A título de exemplo, é apresentado no Anexo I o REAGR do município de Caçador, em Santa Catarina – SC, referente ao mês de setembro de 2021.

Sendo assim, se utilizando do Relatório de Nível de Serviço Comparado do município de Caçador-SC, temos os seguintes dados ao longo do período de setembro de 2021 à setembro de 2022:

Figura 05 – Comparativo da Evolução do Nível de Serviço Comparado das Escolas (NSC)

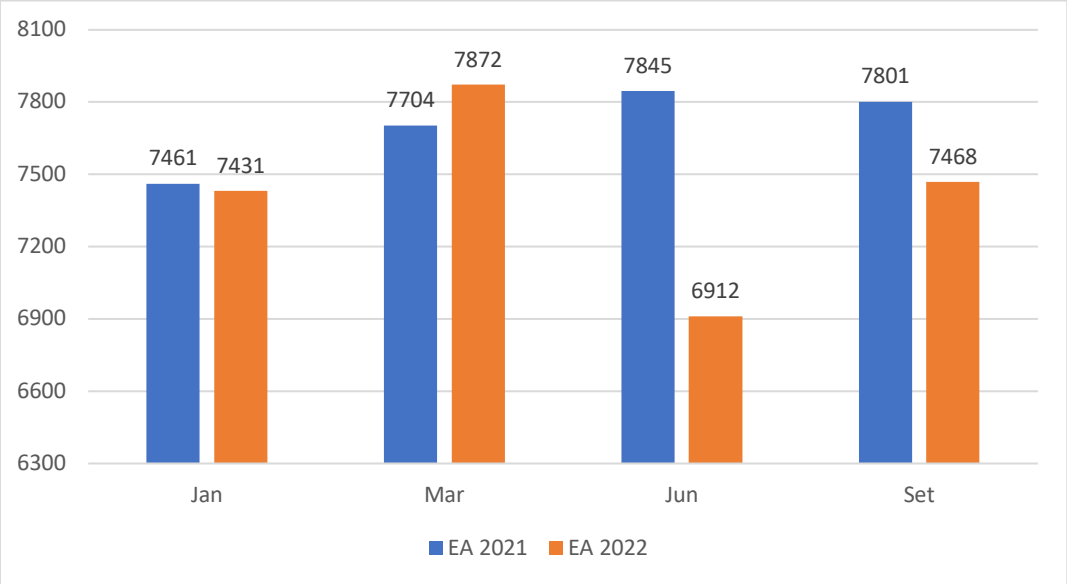


Fonte: elaboração própria

Com a evolução do Nível de Serviço Comparado trimestral de janeiro a setembro de 2022, é possível observar que houve uma média de aumento de 29,43% no nível de serviço entregue para as escolas. Dentre outros fatores, o aumento no nível de serviço pode significar

que, dado ao conhecimento da informação consolidada, o gestor traçou metas de maior investimento na educação para os alunos ativos, que fez com que os custos aumentassem.

Figura 06 – Comparativo da evolução das Evidências Auditáveis (EA) das Escolas



Fonte: elaboração própria

Em contrapartida, nas evidências auditáveis houve uma queda de 3,60%, com um desvio padrão de 0,05. Dessa forma, é possível verificar que houve uma queda de alunos ativos – que realmente recebem os serviços ofertados.

Ao verificar o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) das escolas de Caçador no período de 2021, verifica-se para o Ensino Fundamental Regular nos anos finais – que compreende o 6º ao 9ª ano – uma nota de 4,1 para as escolas municipais. No Ensino Fundamental Regular nos anos iniciais – compreendendo o 1º ao 5ª ano – foi obtida uma nota de 5,8 para as escolas municipais de Caçador. Os resultados do Ideb referente ao período de 2022 será divulgado no ano de 2023, podendo assim, verificar se houve um aumento no desenvolvimento da educação básica do município. Não é possível verificar o Ideb por escola, tendo em vista que os resultados divulgados pelo Inep compreendem apenas uma pequena parcela das escolas municipais compreendida por Caçador.

Dessa forma, é possível verificar que o aumento no nível de serviço comparado vai de encontro às metas do gestor de acordo com os investimentos utilizados na educação, devendo ser analisado mais afundo quando das justificativas para esse aumento. Com estes dados, o gestor tem a possibilidade de entender o quanto custa cada aluno matriculado proporcionalmente a quantidade de serviço entregue às escolas. O gestor consegue compreender ainda, as práticas gerenciais que resultam em uma maior oferta e menor custo a partir do nível de investimento desejado nas escolas e quais práticas fazem o contrário, num desperdício de recursos públicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Setor Público, o sistema de informação de contábil gerencial tem como usuário preferencial para a geração da informação o gestor público e o órgão de controle. A utilização dos instrumentos de análise do sistema de custos deve resultar em uma melhoria dos serviços

destinados à sociedade. Essa melhoria impacta positivamente nos aspectos relacionados à eficácia, eficiência, economicidade e a avaliação dos resultados do uso dos recursos públicos.

A presente pesquisa buscou compreender como está sendo a experiência da implementação de um sistema gerencial de custos para a educação municipal das prefeituras. Desse modo, a pesquisa teve como objetivo geral conhecer a experiência das secretarias de educação municipais que estão implementando esse sistema, de acordo com a realidade de cada uma delas. Como objetivos específicos, podem ser destacados: o conhecimento da literatura relacionada a custos aplicados ao setor público; a descrição do processo de implementação de custos nas secretarias de educação dos municípios, sob a ótica dos gestores e da equipe de implementação; e por fim, a compreensão de qual foi o resultado do processo de implementação do sistema de custos na melhoria do processo de tomada de decisão.

Nesse sentido, foram realizadas entrevistas com pesquisadores do Laboratório de Inteligência Pública, servidores da Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação e gestores de quatro secretarias de educação municipais, os quais fizeram parte do processo de implementação da Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil.

Entende-se que a pesquisa atingiu seus objetivos ao tomar conhecimento de como foi a experiências para as secretarias de educação municipais que utilizam o SICGESP. Verificou-se que a utilização do SICGESP como forma de sistema gerencial resultou em um aprimoramento dos controles de gestores das secretarias de educação para a tomada de decisão, a medida em que ajuda o município a entender melhor como os recursos são utilizados na secretária de educação. Não foi relatada nenhuma dificuldade dos gestores com relação à implementação do sistema, sendo considerado por eles, como de simples utilização, corroborando com a linguagem acessível proposta.

Sob a ótica de SEB/MEC, a ênfase sob o aspecto do apoio a gestão que o SICGESP oferece irá apoiar as redes na gestão dos custos, vinculando aos resultados. Para o Coordenador-Geral, o sistema de custos auxilia, ainda, o MEC no conhecimento do desafio das secretarias municipais de educação no tratamento dos dados financeiros, especialmente nos pequenos municípios.

Por fim, os pesquisadores da UnB relataram que os principais desafios da implementação do sistema nos municípios são a pouca disponibilidade de servidores e até mesmo recursos para a implementação efetiva desse sistema, causada pela pouca capacidade administrativa. A falta de disponibilidade dos servidores, segundo os pesquisadores, resulta muitas vezes na desistência do projeto. Os pesquisadores relataram, no entanto, que para os municípios que estão implementando o sistema, foi observada uma melhoria na eficácia nos custos da educação básica.

Quanto às diferentes realidades presentes em cada município, foi afirmado tanto pelos pesquisadores da UnB, tanto quanto por servidores da SEB/MEC, que esta é considerada, tendo como premissa para que suas especificidades sejam levadas em conta, é realizado um comparativo pelo MEC dos gastos da escola com a realidade da mesma – rural, ensino especial, urbana, etc. Além disso, pesquisadores da UnB relataram que os municípios tem a capacidade de definir pelos relatórios que ele coloca no sistema o nível de detalhamento que ele quer para tratar de suas particularidades, e, caso há questões que não são englobadas por estes casos, os gestores podem passá-las para os pesquisadores em suas reuniões periódicas.

Sendo assim, entende-se que o processo de implementação do SICGESP na educação básica dos municípios tem se mostrado um sucesso sob a ótica de todos os grupos entrevistados,

a medida em que, conforme proposto, auxilia não só na tomada de decisão dos gestores, como também ao MEC, possibilitando-o a conhecer os desafios das secretarias municipais de educação no tratamento dos dados financeiros, especialmente nos pequenos municípios. Além disso, com a adesão ao sistema, é permitida que seja atingida a comparabilidade. Com isso, torna-se possível que a contabilidade gerencial redimensione as estratégias utilizadas para a alocação dos recursos destinados a diferentes áreas da gestão pública.

REFERÊNCIAS

AFONSO, R. A. E. **O direcionamento dos recursos públicos para as atividades fins do Estado.** Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. IV Prêmio da STN de Monografias. Brasília: ESAF. 2000.

BARRETO, J. L. M. **Governança no Sistema Prisional Do Distrito Federal: Estudo De Caso na Subsecretaria Do Sistema Prisional, Fundação de Amparo Ao Trabalhador Preso e Fundo Penitenciário**. 2000. 130 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – EAB/IDP. Brasília, 2000. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2756. Acesso em: 04 dez. 2022.

BONI, V.; QUARESMA, S. J. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Em Tese**, v. 1, n. 2, p. 68-80. 2020. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/view/18027. Acesso em: 04 dez. 2022

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

DANTAS, J. M. M. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da *accountability*.** (Tese de Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal, DF, Brasil. 2013.

DANTAS, J. M. M. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública. **Anais**, Brasília, n. 7, p. 12-19, 2014.

FERRAZ, J. P. V. O custo-aluno, calculado por escola, revela condições de desigualdade ou de diferença? **Education Policy Analysis Archives**, v. 29, n. 170, 2021. https://doi.org/10.14507/epaa.29.6778. Disponível em:<https://epaa.asu.edu/index.php/epaa/article/view/6778>. Acesso em: 29 jul. 2022.

GATTI, B. A.; DE MENEZES, L. C. Educação e futuros: desafios em busca de equidade. **Revista Lusófona de Educação**, v. 52, n.52, p. 153-167, 2021. Disponível em: <https://revistas.ulusofona.pt/index.php/rleducacao/article/view/7974>. Acesso em: 29 jul. 2022.

JONHSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Tradução Ivo Korytowsky. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, R. S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3-4, p. 247-260, 1994.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity-Based Costing**. 2003. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443>. Acesso em: 29 jul. 2022.

LIMA, D. V. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018.

LÚCIO, M. L.; DANTAS, J. M. M. Gestão, Custos e Governança Pública Desenvolvimento Nacional Baseado em Public Intelligence (PI). **Revista NAU SOCIAL**, n. 9, v.17, p. 92-101, 2018. https://periodicos.ufba.br/index.php/nausocial/article/view/31447/18758

LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, n. 59, v. 3, p. 309-331, 2008. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/152.> Acesso em: 29 jul.

MORAIS, G. M.; SANTOS, V. F.; REIS NETO, M. T. Gestão de custos no setor público: um estudo em um restaurante universitário. **Brazilian Journal of Development**, n. 5 v. 3, p. 1913-1933, 2019. Disponível em: <https://brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/1200>. Acesso em: 24 jun. 2022.

NUNES, S. P.; & LIMA, D. V. Uma Análise Crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil. In: XVI Congresso de Contabilidade e Auditoria - CICA. 2017. **Anais.** Disponível em: <https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/289.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2022.

PEREIRA, C. N.; CASTRO, C. N. Educação no meio rural: diferenciais entre o rural e o urbano. **IPEA**, 2021. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10501>. Acesso em: 26 jul. 2022.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. A Importância da implantação de sistema de custos para a gestão do setor público. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. **Anais.** 2003. Disponível em. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2540>. Acesso em: 24 jun. 2022.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SOARES, C. S.; PARCIANELLO, E. A Implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. **Revista GESTO,** n. 6, v. 1, p. 2-19, 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/322642175.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2022.

VIEGAS, R. D.; VIEIRA, S. F. A.; NEGREIROS, L. F.; FERREIRA, T. S. A relação entre custos, nível socioeconômico e estrutura escolar no desempenho educacional: uma análise das escolas municipais de Cambé–PR. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. **Anais.** 2021. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4886>. Acesso em: 29 jul. 2022.

APÊNDICE I – Questionário aplicação aos Gestores das Secretárias de Educação Municipais

1. Qual é o seu município?
2. Qual foi a motivação do município para fazer adesão ao projeto Sala de Gestão e Governança?
3. Antes de participar do projeto as informações da contabilidade já faziam do cotidiano do processo de decisão ou com o projeto a secretaria começou a ter maior conhecimento da contabilidade?
4. A informação de custos de cada setor/escola ajuda a entender melhor como os recursos são utilizados na secretária de educação?
5. O processo de utilização do sistema de custos (SICGESP) é simples?
6. Como você imagina que o sistema será útil para os gestores da secretaria de educação?
7. No que diz respeito à implementação do SICGESP, quais foram as principais dificuldades?
8. Você gostaria de acrescentar mais algum ponto relacionado à implementação do SICGESP que não foi questionado acima?

APÊNDICE II – Questionário aplicado aos Servidores da Secretária de Educação Básica do Ministério da Educação (SEB/MEC)

1. Qual é o seu cargo na SEB/MEC?
2. De acordo com Art. 9º da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), a União tem a obrigação de prestar assistência técnica aos municípios. Essa ação sempre foi focada no aspecto pedagógico. Como o projeto Sala de Gestão e Governança se encaixa dentro dessa assistência sob o aspecto do apoio a gestão e por que essa ênfase?
3. O SICGESP auxiliou o MEC no conhecimento do desafio das secretarias municipais de educação no tratamento dos dados financeiros, especialmente nos pequenos municípios?

4. Como são tomadas as decisões e quais são as premissas para conhecer as especificidades dos municípios?
5. Você gostaria de acrescentar mais algum ponto relacionado à implementação do SICGESP que não foi questionado acima?

APÊNDICE III – Questionário aplicado aos Pesquisadores da UnB

1. Como está sendo a implementação do SICGESP nos municípios?
2. Quais são os maiores desafios da implementação?
3. A particularidade e realidade de cada município é considerada para a utilização do sistema?
4. É possível observar uma melhoria da eficácia dos custos da educação básica? Há algum relatório sobre isso?
5. Os municípios dão feedbacks e sugestões de melhoria sobre a implementação do sistema?
6. Como você enxerga o projeto como experiência acadêmica? Quais as principais vantagens que você percebe?
7. Você acredita que outros projetos do departamento deveriam adotar essa metodologia e envolver mais os alunos?
8. Você gostaria de acrescentar mais algum ponto relacionado à implementação do SICGESP que não foi questionado acima?

ANEXO I – Relatório de Evidências Auditáveis de Gestão e Governança de Custos (REAGBR) – Relatório de Nível de Serviço de Caçador/SC (set/2021)

Caçador - SC

SICGESP - Infrasig de Sistema de Custos e Gestão Aplicado ao Setor Público

RELATÓRIO: Nível de Serviço | PERÍODO: 09/2021

Estrutura	Produto Principal	Unidade	Evidência Auditável	Custos (R$)	Nível de Serviços Comparado (R$)
EDUCAÇAO	Despesas Efetuadas	Pagamento efetuado	7699	69.998,61	9,09
EMEB ALTO BONITO	Alunos Ativos	Aluno matriculado	431	122.504,07	284,23
EMEB HENRIQUE JULIO BERGER	Alunos Ativos	Aluno matriculado	974	261.037,57	268,01
EMEB HILDA GRANEMANN	Alunos Ativos	Aluno matriculado	1109	247.384,89	223,07
EMEB CASTELHANO	Alunos Ativos	Aluno matriculado	148	78.902,69	533,13
EMEB CHAMOT	Alunos Ativos	Aluno matriculado	316	94.629,16	299,46
EMEB ESPERANÇA	Alunos Ativos	Aluno matriculado	423	104.138,42	246,19
EMEB IRMÃO VENANCIO	Alunos Ativos	Aluno matriculado	436	112.479,08	257,98
EMEB MARIA LUIZA BARBOSA	Alunos Ativos	Aluno matriculado	643	156.305,99	243,09
EMEB MORADA DO SOL	Alunos Ativos	Aluno matriculado	528	131.449,95	248,96
EMEB PIERINA	Alunos Ativos	Aluno matriculado	551	154.980,36	281,27
EMEB NOSSA SENHORA SALETE	Alunos Ativos	Aluno matriculado	119	37.926,30	318,71
EMEB TABAJARA	Alunos Ativos	Aluno matriculado	318	118.068,68	371,29
EMEB ALCIDES TOMBINI	Alunos Ativos	Aluno matriculado	215	64.905,84	301,89
EMEB ULYSSES GUIMARÃES	Alunos Ativos	Aluno matriculado	346	119.445,40	345,22
EMEB VEREDA DOS TREVOS	Alunos Ativos	Aluno matriculado	217	61.229,87	282,17
EMEB WALSIN	Alunos Ativos	Aluno matriculado	217	79.546,11	366,57
CMEI SANTA CLARA	Alunos Ativos	Aluno matriculado	132	48.578,39	368,02
SEMEC	Despesas Efetuadas	Pagamento efetuado	7699	3.334.923,49	433,16
CMEI MARINES LOPES	Alunos Ativos	Aluno matriculado	100	150.665,37	1.506,65
EMEB MARCOS OLSEN	Alunos Ativos	Aluno matriculado	219	213.537,42	975,06
CMEI MARINEI LOPES	Alunos Ativos	Aluno matriculado	102	11.531,41	113,05
CMEI ELMAR PEREIRA ROSA	Alunos Ativos	Aluno matriculado	182	231.223,18	1.270,46
EMEB RODOLFO NICKEL	Alunos Ativos	Aluno matriculado	75	15.959,53	212,79
PREDIO DA PREFEITURA	Funcionário a disposição	Pagamento efetuado	7699	4.223,16	0,55
Total	--	--	--	**6.025.574,94**	-