

## ARTIGO

# MODELO CONCEITUAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ PARA A APURAÇÃO DE CUSTOS DAS SECRETARIAS MUNICIPAIS DE EDUCAÇÃO

### **Daniel Lage Pires<sup>1</sup>**

Graduado em Engenharia de Produção Civil – CEFET/MG  
Especialista em Construção Civil – UFMG  
MBA em Gestão Pública – FAE  
Analista de Controle – TCEPR

### **Fabio Junior Damacena<sup>2</sup>**

Graduado em Ciências Contábeis – CESUFOZ  
Especialista em Relações Internacionais – UNILA  
MBA em Gestão Pública – FAE  
Analista de Controle – TCEPR

### **Fabio Mazzi Freire<sup>3</sup>**

Graduado em Administração – PUCSP  
MBA em Gestão Pública – FAE  
Analista de Controle – TCEPR

### **Luiz Henrique Luersen Junior<sup>4</sup>**

Graduado em Ciências Contábeis – UFPR  
Especialista em Administração Tributária – FIC  
MBA em Gestão Pública – FAE  
Analista de Controle – TCEPR

### **Paulo Costa Carvalho<sup>5</sup>**

Graduado em Ciências Contábeis – UFBA  
MBA em Gestão Pública – FAE  
Analista de Controle – TCEPR

## RESUMO

O presente estudo identifica como o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCEPR), como órgão incumbido do controle externo da administração pública das instituições paranaenses, pode apurar os custos relativos à educação pública sob responsabilidade dos municípios do estado. Para tanto, o presente estudo traça um paralelo com o sistema de captação de custos do Governo Federal, por meio da observação de sua implementação e de seus sistemas estruturantes, e detalha o Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal (SIM-AM)

- 1 Contato: [daniel.pires@tce.pr.gov.br](mailto:daniel.pires@tce.pr.gov.br)
- 2 Contato: [fabio.damacena@tce.pr.gov.br](mailto:fabio.damacena@tce.pr.gov.br)
- 3 Contato: [fabio.freire@tce.pr.gov.br](mailto:fabio.freire@tce.pr.gov.br)
- 4 Contato: [luiz.luersen@tce.pr.gov.br](mailto:luiz.luersen@tce.pr.gov.br)
- 5 Contato: [paulo.carvalho@tce.pr.gov.br](mailto:paulo.carvalho@tce.pr.gov.br)

utilizado pela Corte de Contas Estadual e as adaptações necessárias para que os diferentes módulos da ferramenta possam servir como sistemas estruturantes de um sistema de captação de informações de custos no âmbito do controle externo. O presente estudo foi desenvolvido com base em uma pesquisa aplicada, a qual é classificada como exploratória e qualitativa, com a utilização do método dedutivo. Como resultado, demonstra-se que são necessárias inclusões de parâmetros e de informações nos módulos existentes do SIM-AM para que seja implementado um sistema de captação de informações de custos funcional. Conclui-se, ao final, que será possível adaptar os módulos do SIM-AM para a efetivação de um sistema de captação de informações de custos, o qual poderá ser uma importante ferramenta de aprimoramento da gestão pública dos municípios do estado do Paraná.

## **PALAVRAS-CHAVE**

Custos no setor público. Contabilidade Pública. Metodologia de custos. Gastos com educação.

## **1 INTRODUÇÃO**

O cenário da administração pública brasileira é de pressão sobre o orçamento público, o que mostra a urgência da estruturação de metas sustentáveis baseadas na saúde financeira dos entes federativos.

Nesse sentido, as informações de custos são fundamentais para a gestão dos recursos sob responsabilidade das entidades, pois são instrumentos gerenciais que podem ser utilizados para a tomada de decisão e que oportunizam maior transparência dos gastos efetuados pelos gestores.

Sob o prisma da administração pública gerencial, que adota premissas de maior transparência e responsabilização, além de modelos de avaliação de desempenho dos gestores públicos, busca-se a racionalização dos meios e a eficiência e produtividade dos serviços. Aplicando-se isso à educação, não basta que os entes cumpram o gasto mínimo constitucional, pois é preciso que o gasto seja eficiente, eficaz e efetivo, observando-se, ainda, a economicidade.

Além disso, a educação é um dos principais instrumentos para formar cidadãos comprometidos com as instituições e os valores democráticos que fundamentam a vida em sociedade; é pedra fundamental para garantia do desenvolvimento social, econômico e cultural de qualquer nação. Não há sociedade em que o progresso veio desacompanhado de uma educação de qualidade.

Num contexto caracterizado pela escassez de receitas, potencializadas pelo agravamento do cenário econômico e fiscal, torna-se ainda mais necessário o controle da aplicação dos recursos dos combalidos cofres públicos brasileiros.

Sendo a educação pública uma das funções que mais demandam recursos públicos – a função educação representa aproximadamente 27% das despesas

do PLOA 2021 do Estado do Paraná (PARANÁ, 2020) – a atenção do poder público para os gastos dessa natureza deve ser ainda maior. Além de identificar os valores destinados à essa área temática, o gestor deve dispor de ferramentas que apresentem informações mais detalhadas e precisas sobre a destinação desses recursos, que sirvam como balizadores dos resultados alcançados na educação.

Ressalta-se que, recentemente, com a aprovação da Emenda Constitucional 108/2020 (BRASIL, 2020), que instituiu constitucionalmente o Novo FUNDEB, foi estabelecido como referência para o padrão mínimo do ensino de qualidade o Custo Aluno Qualidade (CAQ), tido como o menor valor que aplicado por aluno garanta qualidade na educação, comparando-a à de países desenvolvidos, reforçando a importância dos indicadores para o acompanhamento dos resultados obtidos na educação. Com isso, depreende-se que, por meio das informações de custos, podem ser obtidos importantes indicadores relacionados à educação.

A presente pesquisa justifica-se também pelo fato de que os desafios observados pelo TCEPR podem ser de natureza semelhante aos de outros Tribunais de Contas, haja vista as suas competências, a capacidade de obtenção de informações junto aos seus jurisdicionados e o dever das Cortes de Contas de estimular o controle social.

A apuração dos custos da educação dos municípios também pode servir para diagnosticar possíveis problemas na utilização dos recursos públicos, tendo em vista o volume de recursos gastos em educação nos municípios paranaenses em comparação com os indicadores de resultado que visam aferir a qualidade da educação pública, como o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB).

Nesse contexto, o presente estudo tem como problema de pesquisa proposto: quais são os desafios que o TCEPR enfrenta para obter informações sobre os custos da educação dos municípios paranaenses ao utilizar seus sistemas de captação de informações municipais?

O objetivo geral do presente estudo é propor procedimentos metodológicos que possibilitem que o TCEPR obtenha informações de custos da educação dos municípios paranaenses.

Os objetivos específicos são: a) identificar qual é a metodologia que pode ser utilizada para levantamento das informações dos custos das secretarias de educação dos municípios paranaenses, com a identificação das informações e ajustes necessários; b) Avaliar a aplicabilidade e eventuais restrições da captação de informações de custos da educação por meio dos sistemas no âmbito do TCEPR; c) Propor uma metodologia para que o TCEPR obtenha informações de custos da educação dos municípios paranaenses.

Desse modo, será demonstrado como o TCEPR, como repositório de uma gama de informações dos seus jurisdicionados, captadas por meio dos seus sistemas de informação, pode compilar as informações de custos com a educação dos

municípios paranaenses. Outrossim, será demonstrado que, após apurados, esses dados poderão ser disponibilizados aos cidadãos através de painéis interativos, servindo como mais um instrumento aliado do controle social.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

A seguir são apresentados conceitos que contribuem para o entendimento do tema abordado no presente estudo.

### 2.1 EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Considerando a visão histórica, é possível constatar que a administração pública se desenvolveu, fundamentalmente, por meio de três modelos: a administração pública patrimonialista, a burocrática e a gerencial (BRASIL, 1995, p. 15). Esses modelos entrecorrem no tempo, todavia, nenhum deles foi completamente abandonado.

A administração pública gerencial, ou nova gestão pública (*New Public Management*), surge na segunda metade do século XX, orientada pela eficiência e qualidade na prestação de serviços e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações (BRASIL, 1995, p. 16). Trata-se, até certo ponto, de um rompimento com o modelo burocrático, sem, contudo, significar a negação de todos os seus princípios.

As principais mudanças entre a Administração Pública Burocrática e a Gerencial giram em torno dos seguintes pontos: a burocrática está concentrada no processo e controle e é autorreferente, enquanto a gerencial se orienta por meio dos resultados e para os cidadãos.

Conforme Messias, Ferreira & Soutes (2018), o conjunto de reformas paradigmáticas governamentais oriundas da administração pública gerencial trouxe para a gestão pública características e práticas gerenciais do setor privado, a exemplo da descentralização administrativa, planejamento estratégico, gestão de custos, controladoria, gestão de ativos intangíveis, entre outros.

Ainda, segundo Machado (2002), o gerencialismo identificou nos valores, regras e práticas da administração pública, a fonte da ineficiência governamental, já que enfatizavam a probidade e a condescendência em detrimento da eficiência.

### 2.2 CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

A respeito do conceito de custos, destaca-se a definição de Ferreira (2018, p. 28):

Custo é o gasto necessário à produção de bens ou serviços. Corresponde a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. A matéria prima, a depreciação, os salários, o aluguel etc., necessários à produção de um bem, representam custos.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições, aprovou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. O objetivo da

norma é estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

Segundo a NBC T 16.11 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013), a evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

Segundo a norma técnica, o sistema de informação de custos do setor público é apoiado em três elementos: método de custeio, sistema de acumulação e sistema de custeio.

Assim, é relevante que sejam apresentados os principais métodos de custeio. Segundo a NBC T 16.11 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013):

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Com relação aos métodos de custeio, o Conselho Federal de Contabilidade, na NBC T 16.11 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013), traz de forma clara as definições de custeio direto, custeio variável, custeio por absorção, custeio pleno e custeio por atividade como sendo:

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável, que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio pleno, que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.

Custeio por atividade, que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Ainda, segundo a NBC T 16.11 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013), define-se o sistema de acumulação como a forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua:

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.

As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, como as obras e benfeitorias. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013, p. 3)

Já o sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013, p. 3). No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Ainda, de forma complementar à NBC T 16.11, o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2018, p. 17) define o conceito de objeto de custo para utilização na contabilidade de custos aplicada ao setor público:

Os objetos de custo, aplicados ao setor público, qualificam o que será medido (item) e a forma como será estruturada, acumulada e gerada a informação de custo, em conformidade com as necessidades estratégicas da gestão. Podem ser citados como exemplos de objeto de custo no setor público: as unidades organizacionais, produtos/serviços, programas (projeto/atividade/ação) etc.

Além da própria NBC T 16.11, destaca-se que a Lei Complementar 101/2000 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), traz no seu Art. 50, § 3.º, que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará a obrigação de a Administração Pública manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Tendo em vista a obrigação legal de implementar um sistema de custos, no caso do sistema de informações de custos do Governo Federal, verifica-se que o Acórdão nº 1.078 – do Tribunal de Contas da União, de 05/05/2004, determinou providências para que a Administração Pública Federal dispusesse de sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na LRF, art. 50 § 3.º (BRASIL, 2018, p. 34). O que se observa é que o TCU foi um agente indutor do desenvolvimento do sistema de custos no âmbito federal.

Assim, na esfera federal, observa-se a existência do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). O SIC do Governo Federal é definido como o resultado do concurso de várias iniciativas propostas por diversos setores, órgãos, grupos de trabalho do setor público de forma geral, além da contribuição de pesquisas acadêmicas, culminando com a evolução das tecnologias de informação e comunicação (BRASIL, 2018, p. 29).

O SIC do Governo Federal é uma ferramenta tecnológica que integra os principais sistemas estruturantes do Governo Federal em uma única base de dados

(*data warehouse*), armazenando e reunindo as informações de custos que permitem o apoio à tomada de decisões pelo gestor (BRASIL, 2018, p. 28).

O SIC do Governo Federal utiliza como sistemas estruturantes para captação de dados (BRASIL, 2018, p. 28) o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal (SIGEP), o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) e o Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (SIORG). Os sistemas estruturantes fornecem informações físicas, orçamentárias, financeiras e patrimoniais ao SIC.

O Manual de Informações de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2018, p. 44) destaca que há outros sistemas estruturantes em processo de integração ou de estudo de viabilidade para compor a base de dados do SIC do Governo Federal, descritos como sendo o Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIADS), o Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP) e o Sistema de Gestão Integrada dos Imóveis Públicos Federais (SPUnet).

Sobre o sistema de custo, Machado & Holanda trazem a seguinte definição:

O sistema de custo não é mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais, mas possui caráter gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares. (MACHADO & HOLANDA, 2010, p. 6)

Ademais, para a aplicação do entendimento sobre os conceitos de custos no setor público, devem ser considerados os conceitos de despesa orçamentária efetiva, da liquidação da despesa orçamentária, dos restos a pagar e das classificações da despesa orçamentária.

Quanto à classificação da despesa orçamentária, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 8.<sup>a</sup> edição, é o referencial para a definição conceitual das diferentes classificações.

A classificação institucional reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária (STN, 2018, p. 67). A classificação funcional segregava as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação sobre "em que área" de ação governamental a despesa será realizada (STN, 2018, p. 68). A classificação por estrutura programática identifica as ações do Governo estruturadas em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (STN, 2018, p. 70). A classificação por natureza de despesa combina as classificações por categoria econômica (despesas correntes e de capital), grupo de natureza da despesa, elemento de despesa, bem como por desdobramento facultativo do elemento de despesa (STN, 2018, p. 71).

Segundo o MCASP, 8.<sup>a</sup> edição (STN, 2018, p. 67), para fins contábeis, a despesa

orçamentária efetiva é aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil modificativo diminutivo.

De forma geral, a despesa orçamentária efetiva é despesa corrente, entretanto, pode haver despesa corrente não efetiva, como, a aquisição de estoques e a despesa com adiantamentos, que representam fatos permutativos (STN, 2018, p. 67). Do mesmo modo, há despesas de capital efetivas, como as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva.

Já o disposto no art. 63 da Lei 4.320/1964 (BRASIL, 1964) preceitua que a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

As despesas executadas por inscrição em restos a pagar não processados são despesas orçamentárias que não foram liquidadas, ou seja, não houve o fato gerador para o reconhecimento no sistema patrimonial, portanto, não representa um item de custo do exercício para o qual se busca a informação.

Segundo o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2018, p. 16), na comparação entre a contabilidade aplicada ao setor público e a contabilidade de custos, a implantação de custos no serviço público requer mudança cultural, haja vista o enfoque orçamentário adotado pela Administração Pública.

A contabilidade aplicada ao setor público, com o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, deve seguir o estímulo para abranger um enfoque mais patrimonial, sem deixar de observar os mandamentos legais que regem o orçamento.

Com isso, a contabilidade de custos tem como função a produção de informações para fins gerenciais e para avaliação do desempenho da entidade, bem como pode ser utilizada no processo de planejamento e controle (BRASIL, 2018, p. 17).

## 2.3 EDUCAÇÃO PÚBLICA

O direito à educação está consagrado como direito social no artigo 6º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), ao lado da saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados. É direito de todos e dever do Estado e será efetivado mediante a garantia de educação básica obrigatória e gratuita dos quatro aos dezessete anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos que não tiveram acesso na idade própria (BRASIL, 1988).

Alinhada com a carta magna, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), Lei nº 9.394/1996 (BRASIL, 1996), dispõe sobre a qualidade da educação pública em diversos dispositivos ao longo do seu texto, a exemplo do inciso IX, do artigo 3.º, que reforça o caráter principiológico do aspecto qualitativo da educação, cujas diretrizes básicas estão dispersas pelos artigos 4.º, 8.º, 70, 71, 74 e 75.

Portanto, o direito a educação compreende não apenas o acesso e continuidade, mas também a obediência a um padrão mínimo de qualidade capaz de promover o desenvolvimento das aptidões mínimas do educando para o trabalho e exercício consciente da cidadania.

Segundo Campos & Cruz (2009), com o propósito de ampliar os avanços evidenciados no ensino fundamental para todas as modalidades do ensino básico, instituiu-se, por meio da Lei 11.494/2007 (BRASIL, 2007), o FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.

Com a vigência inicial de 14 anos, parcelas fixas da arrecadação de estados e municípios vinculadas ao fundo e a redistribuição dos recursos proporcionalmente à quantidade de matrículas nas redes de ensino público, o FUNDEB preserva essencialmente as mesmas características do antigo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF.

Com a fim da vigência do FUNDEB prevista para 31 de dezembro de 2020, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional 108, em 26 de agosto de 2020, promovendo alterações substantivas para o agora denominado "Novo FUNDEB" (SENADO FEDERAL, 2020). O principal instrumento da educação básica do Brasil passou a ter caráter permanente, institucionalizado no texto constitucional.

O "Novo FUNDEB" instituiu o Custo Qualidade por Aluno (CAQ), que passou a ser parâmetro constitucional de qualidade na educação e avaliação do financiamento educacional, conforme definido no Plano Nacional de Educação (BRASIL, 2014). Esse mecanismo calcula quanto custa, por aluno, por etapa e modalidade da educação básica, garantir insumos de qualidade nas escolas do país.

Dessa maneira, o objetivo do CAQ é estabelecer qual o investimento mínimo necessário, por aluno, para garantir uma educação de qualidade em cada etapa da educação básica, comparável a países com bom desempenho educacional.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação à natureza, o trabalho em questão foi desenvolvido com base em uma pesquisa aplicada. Esse tipo de pesquisa tem como objetivo gerar conhecimentos de aplicação prática para problemas específicos (PRODANOV & FREITAS, 2013, p. 51).

Segundo Gil (2008), a pesquisa aplicada tem como característica fundamental o interesse na aplicação, utilização e consequências práticas dos conhecimentos. Sua preocupação está menos voltada para o desenvolvimento de teorias de valor universal que para a aplicação imediata numa realidade circunstancial.

Dessa forma, no presente estudo é discutida a utilização dos dados obtidos pelo TCEPR para o desenvolvimento de um sistema de captação de apuração de custos dos municípios paranaenses, mais especificamente na área da educação.

Em relação aos objetivos do presente estudo, este se classifica como exploratório. A pesquisa exploratória caracteriza-se por envolver, na maioria das vezes, levantamento bibliográfico, entrevistas e análises de exemplos que estimulem a compreensão do tema em estudo. Esse tipo de pesquisa visa desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com vistas à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores (GIL, 2008, p. 27).

No caso da presente pesquisa, tendo em vista que o modelo conceitual de apuração de informações de custos constitui a primeira etapa de uma investigação mais ampla, observa-se a caracterização exploratória sobre o tema.

O presente estudo, em relação à abordagem do problema, é classificado como pesquisa qualitativa. A pesquisa qualitativa caracteriza-se por poder descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (RICHARDSON, 2010, p. 80).

Segundo Gil (2008), as pesquisas definidas como estudos de campo, estudos de caso, pesquisas-ação ou pesquisa participante utilizam procedimentos analíticos principalmente de natureza qualitativa.

Para a elaboração da pesquisa em questão utilizou-se do método dedutivo. Segundo Gil (2008), o método dedutivo parte do geral e desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira formal, em virtude de sua lógica.

Com relação aos procedimentos técnicos adotados, inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica, contextualizando os conceitos de gestão pública, custos aplicados ao setor público e educação pública, além de ter sido abordado o SIC do Governo Federal e o SIM-AM do TCEPR.

Em seguida, foi realizado um estudo sobre o modelo conceitual do sistema de informações de custos do TCEPR aplicando os conceitos vistos na revisão bibliográfica para identificar os ajustes orçamentários e patrimoniais aos dados captados, bem como foram identificados o sistema de acumulação, o sistema de custeio e o método de custeio adequados para a apuração de informações de custos. Por fim, foram realizadas as conclusões e observações sobre os tópicos analisados no presente trabalho.

### 3.1 SISTEMAS DE CAPTAÇÃO DE INFORMAÇÕES DO TCEPR

No âmbito dos municípios paranaenses, o TCEPR é o órgão constitucional de controle externo, com sede na Capital do Estado, a quem compete, dentre outras atribuições, conforme art. 1.º, XIII, da Lei Complementar Estadual nº 113, de 15 de dezembro de 2005, decidir sobre a legalidade, a legitimidade, a eficácia e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como

sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receita, no julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete (PARANÁ, 2005).

No âmbito do TCEPR, visando dar agilidade ao processo de preparação dos dados e de sistematização na coleta de informações necessárias ao exercício do controle externo na área municipal, é utilizado o Sistema de Informações Municipais – SIM (PARANÁ, 2020).

O SIM-AM - Sistema de Informações Municipais Acompanhamento Mensal - é estruturado para receber e processar as informações prestadas pelos entes jurisdicionados em prazo periodicamente definido pela Corte de Contas (PARANÁ, 2020), abrangendo itens como planejamento, contabilidade, orçamento e finanças, patrimônio, licitações, contratos, entre outros. Já o SIM-AP - Sistema de Informações Municipais Atos de Pessoal - é estruturado para receber e processar as informações relativas a servidores, vantagens, cargos, unidades de lotação, agentes políticos, aposentados, entre outros (PARANÁ, 2020).

O leiaute de 2020 do SIM-AM para a captação de dados declarados pelos municípios paranaenses possui os seguintes módulos e capta os seguintes dados, sinteticamente descritos a seguir:

Tabelas cadastrais: possui dados sobre pessoas cadastradas não jurisdicionadas do TCEPR, cadastro de documentos, leis e atos, e cadastros de responsáveis.

Planejamento e orçamento: possui dados sobre os programas de governo, indicadores, ações, projetos, atividades e operações especiais, fontes e origens de recursos, órgãos, unidades, funções, subfunções, plano de contas da receita e despesa orçamentária da entidade, programação financeira e cronograma mensal de desembolso, além de correlação entre os dados e demais agrupamentos.

Contábil: possui dados sobre o plano de contas da entidade, tipos de escrituração das contas contábeis, movimentação mensal para elaboração do balancete mensal, tipo de movimentação para apuração do superávit financeiro, tipo de variação patrimonial qualitativa, saldos contábeis iniciais, diário de contabilidade, realização e estorno da receita orçamentária por fonte de recursos, empenhos, restos a pagar de exercícios anteriores, liquidação de empenhos do exercício e de restos a pagar, entradas quantitativas pela competência antes da liquidação orçamentária, estornos de liquidação, pagamentos de empenhos do exercício e de restos a pagar, estornos de pagamentos, movimentações do realizável e de valores restituíveis do passivo financeiro, transferências financeiras, despesas deixadas de empenhar, cadastros de atos de empréstimos, financiamentos e parcelamentos, cadastro de convênios federais, controle de diárias, e demais correlações e detalhamentos dos dados.

Tesouraria: possui dados sobre as contas bancárias da entidade, comparativo das contas bancárias com as fontes de recursos, contas desativadas, saldos contábeis das contas bancárias, movimento diário das contas bancárias, saldo mensal dos extratos das contas bancárias, tipos de movimentações e de documentos, movimento e saldo da conta caixa e demais detalhamentos dos dados.

Licitações: possui dados sobre o cadastro das licitações, modalidades, status dos procedimentos licitatórios, cadastro de editais, tipos de

classificação do objeto, do regime de execução, da natureza, cadastro de dotações orçamentárias dos editais, mapa dos editais e referência de preços, publicação dos editais, cadastro de convidados, de propostas, dos vencedores e dos credenciados, pareceres dos processos licitatórios, quadro societário dos participantes, componentes das comissões dos processos licitatórios e demais detalhamentos dos dados.

Contratos: possui dados sobre contratos e atas de registro de preços, tipos de atos contratuais, origem dos contratos e atas, regimes de execução, condições de pagamento, multas e garantias contratuais, responsáveis, valores, recursos orçamentários, aditivos, publicações e demais detalhamentos dos dados.

Patrimônio: possui dados sobre o cadastro de bens patrimoniais, natureza dos bens, utilização dos bens, categoria de bens, detalhamento, agrupamento e baixa dos bens, detalhes de veículos e equipamentos, coordenadas geográficas e localização dos bens imóveis.

Controle interno: possui dados sobre o cadastro de hodômetro e horímetro dos veículos próprios e de terceiros, consumo de combustíveis de veículos próprios e de terceiros, tipos de entrada e de saída de combustível e estoque de combustível.

Tributário: possui dados sobre o diário geral de arrecadação, tipos de arrecadação, origem da arrecadação e estorno de receitas.

Obras públicas: possui dados sobre a localidade, intervenção, tipo de obra, tipos de regime de execução, unidades de medida, responsabilidade técnica, planilhas de orçamento, matrícula de obra, acompanhamento, medições, paralisação e demais vinculações e detalhamentos. (PARANÁ, 2020).

## 4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Partindo da experiência do SIC do Governo Federal, o qual foi concebido com a reunião de diversos sistemas estruturantes que proporcionam informações físicas e financeiras que resultam em informações de custos, observa-se que no âmbito do TCEPR há uma diversidade de informações coletadas por meio dos vários módulos do Sistema de Informações Municipais – SIM que podem originar informações de custos úteis e fidedignas.

O SIM-AM e o SIM-AP, embora não estejam voltados para a captação de informações de custos das entidades municipais e tenham algumas lacunas para serem preenchidas para que possam ser utilizados para tanto, podem ser utilizados como sistemas estruturantes para a recepção e processamento das informações de custos no âmbito do TCEPR, com as devidas adaptações e inclusões de dados, as quais serão detalhadas no presente estudo.

Os dados captados pelo módulo "contábil" do SIM-AM possuem informações sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos. Já o módulo "planejamento e orçamento" identifica as ações, programas, projetos e atividades do ente público, das quais se podem extrair os dados referentes aos gastos com educação.

Os módulos se assemelham aos sistemas SIAFI e SIOP do Governo Federal, respectivamente. Entretanto, para fins de apuração de custos, há a necessidade

de realizar ajustes para que as informações sobre a execução orçamentária sejam transformadas em informações sobre os custos incorridos na função de governo educação, sendo os ajustes tanto de natureza orçamentária, quanto de natureza patrimonial.

Tendo como paradigma o SIC do Governo Federal, quanto aos ajustes orçamentários e patrimoniais dos gastos públicos, de forma a identificar as variações patrimoniais diminutivas ocorridas observando o regime de competência, os seguintes quadros resumem os itens que devem ser parametrizados para apuração da informação de custos com educação pública:

#### Quadro 1 – Ajustes orçamentários

Despesas liquidadas da função educação  
Inscrições em restos a pagar não processados no exercício  
(=) Total da despesa executada na função educação  
(-) Inscrições em restos a pagar não processados no exercício  
(+) Despesas classificadas na fase de execução "em liquidação"  
(+) Restos a pagar não processados liquidados no exercício  
(-) Despesas de exercícios anteriores  
(-) Aquisição de estoques  
(-) Concessão de adiantamentos  
(-) Despesas de capital não efetivas  
(=) Execução orçamentária ajustada

Fonte: : Manual de Informações de Custos do Governo Federal, adaptado (BRASIL, 2018)

#### Quadro 2 – Ajustes patrimoniais

Execução orçamentária ajustada  
(+) Consumo de estoques  
(+) Despesa incorrida de adiantamentos  
(+) Depreciação / amortização / exaustão  
(+) Outras provisões  
(=) Total apurado para informação de custos

Fonte: Manual de Informações de Custos do Governo Federal, adaptado (BRASIL, 2018)

Segundo Machado & Holanda (2010) a despesa liquidada é a variável a partir da qual se deve proceder os ajustes necessários para se chegar à informação de custos, sendo assim, a despesa liquidada é a base conceitual e metodológica para apuração de custos, a partir da qual são realizados os ajustes orçamentários e patrimoniais.

No módulo "contábil" do SIM-AM, podem ser obtidas as informações sobre as despesas liquidadas na função educação, sobre os restos a pagar não processados inscritos no exercício e os de exercícios anteriores liquidados no exercício atual,

bem como sobre a informação da fase de execução "em liquidação", a qual pode ser extraída do item denominado "entradas quantitativas pela competência antes da liquidação orçamentária". O módulo "contábil" também possibilita identificar as despesas de exercícios anteriores, a aquisição de estoques, a concessão de adiantamentos e as despesas de capital não efetivas.

Nesse sentido, segundo Machado & Holanda (2010), é necessário observar que existem custos do período que não estão incluídos nos gastos ou valores liquidados, já que não fazem parte do sistema orçamentário, tais como a depreciação do ativo permanente e as provisões de encargos trabalhistas, a exemplo das licenças remuneradas. Portanto, é necessário que essas informações sejam registradas no sistema patrimonial e incorporadas ao custo dos serviços prestados.

Os ajustes patrimoniais necessários envolvem a inclusão do consumo de estoques no exercício, a inclusão das despesas efetivamente incorridas a título de adiantamentos, bem como a depreciação do ativo imobilizado. Os referidos itens representam variações patrimoniais diminutivas, já que são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público e afetam o resultado.

São necessários parâmetros específicos na captação de dados para que sejam identificados os itens relativos aos estoques e aos adiantamentos, tanto na sua aquisição e concessão, quanto no fato gerador da variação patrimonial diminutiva. Assim, o módulo "controle interno" do SIM-AM, que já possui parâmetros para captação de dados relativos ao estoque e consumo de combustíveis, poderia agregar o controle dos registros de aquisição e da variação patrimonial diminutiva dos demais itens relacionados a estoques e a adiantamentos.

Quanto à devida apropriação do consumo dos ativos ao resultado do período, por meio da depreciação, atendendo ao regime de competência, além das informações relativas ao cadastro de bens do ativo permanente da entidade, o módulo "patrimônio" do SIM-AM deveria abranger o valor do bem, devidamente atualizado periodicamente, seu valor residual atribuído e a vida útil estimada pela entidade, de forma que pudessem ser captadas informações do custo com depreciação do período para os bens patrimoniais vinculados a cada órgão ou unidade organizacional.

Com os ajustes orçamentários e patrimoniais efetuados, a partir do momento em que se obtém a informação de custos devidamente ajustada, é necessário aplicar um método de custeio para que se aloquem os custos aos respectivos objetos, de forma a resultar em informações úteis e comparáveis, além da definição do sistema de custeio e do sistema de acumulação.

Segundo Machado & Holanda (2010), quanto ao sistema de acumulação, tendo presente a conceituação de projeto e atividade no setor público, pode-se concluir

que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem de serviço ou produção, e o custo da atividade acumulado por processo, ou seja, de forma contínua.

Quanto ao sistema de custeio, conforme Machado & Holanda (2010), o sistema de custeio do setor público assenta-se nos custos histórico e orçado. O custo histórico é elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública. Já o custo orçado pode ser baseado em simples estimativas ou utilizar a ferramenta custo-padrão. Contudo, Machado & Holanda (2010) consideram que construir padrões para todas as atividades e produtos não é algo praticável no início do processo de implantação de custos, mas um ideal a ser perseguido.

Quanto à escolha do método de custeio do setor público, segundo Machado & Holanda (2010), há alguns argumentos a favor do método de custeio direto no setor público: o primeiro argumento é que o custeio direto permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem discussões a respeito dos critérios para transferências dos custos gerais. Outro argumento favorável ao custeio direto, segundo Machado & Holanda (2010), é que o método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.

Por fim, Machado & Holanda (2010) também argumentam que a relação custo-benefício da informação é favorável ao custeio direto, pois sua implantação pode ser feita com maior rapidez e com menor custo de treinamento.

Dessa forma, o presente trabalho entende inicialmente mais adequada a adoção do custeio direto, pois a análise do controle externo teria o intuito principal de avaliar o desempenho dos gestores e das políticas públicas.

Em momento posterior, após a consolidação de uma sistemática para apuração dos custos, o modelo de apuração poderia evoluir gradualmente para a adoção do método de custeio por atividades, conforme disponibilidade de informações e de recursos necessários para obtenção das informações.

Após definido o método de custeio como direto, é necessário identificar os objetos de custo. Segundo o Manual do Portal de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2019, p. 8), os objetos de custos adotados no referido portal foram as unidades administrativas, as quais são identificadas por meio do SIORG.

No modelo conceitual do presente estudo, também serão definidos como objetos de custos as unidades administrativas, as quais podem ser captadas e identificadas no módulo "planejamento e orçamento" do SIM-AM.

No âmbito municipal, para a área da educação, as unidades administrativas definidas como objetos de custos são as enquadradas dentro do órgão "Secretaria Municipal de Educação". Como unidades administrativas da Secretaria Municipal de Educação podem ser citadas: departamento de ensino, departamento de administração e departamento de infraestrutura escolar.

Outro ponto, conforme o Manual do Portal de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2019, p. 10), é relativo aos recursos consumidos, com a definição dos itens de custo. Os itens de custo podem ser definidos como agregadores dos insumos utilizados, que objetivam identificar o que é consumido, sem relação com a finalidade do objeto do gasto. No âmbito do Portal de Custos do Governo Federal, foram definidos itens de custo que utilizaram a natureza de despesa detalhada, pois se trata do atributo que melhor especifica a natureza dos recursos consumidos vinculados diretamente à execução orçamentária (BRASIL, 2019, p. 10).

Para a composição dos itens de custos do modelo conceitual do sistema de captação de informações de custos do presente estudo, sugere-se utilizar os mesmos itens apresentados pelo Portal de Custos do Governo Federal, como por exemplo água e esgoto, serviços de terceiros, encargos patronais, energia elétrica, pessoal ativo, entre outros, porém acrescidos dos itens de custo merenda escolar, uniforme escolar, material didático e transporte escolar, dada a relevância que têm nos gastos com educação.

A ideia é que os recursos consumidos nas unidades organizacionais da educação sejam identificados como itens de custo pelo desdobramento da natureza de despesa dos gastos efetuados, possíveis de obter por meio do módulo "contábil" do SIM-AM, observadas as exceções, a exemplo das transferências não obrigatórias, estoques e depreciação.

Para as transferências não obrigatórias, a apuração do custo deve destacar os valores diretamente nas contas contábeis de controle da execução orçamentária, obtidos por meio do módulo "contábil". Para os estoques, é necessária a parametrização do custo no momento da baixa por consumo do material.

Para os custos decorrentes de variações patrimoniais independentes da execução orçamentária, como a depreciação, seria necessária a parametrização da informação de depreciação no módulo "patrimônio" juntamente à movimentação líquida das contas de depreciação no módulo "contábil", de forma a possibilitar a identificação do custo com depreciação e a sua associação com o respectivo objeto de custo (unidade organizacional).

Assumindo valores hipotéticos para exemplificar o cálculo dentro de um determinado exercício financeiro anual, o item de custo do pessoal ativo de determinada secretaria municipal de educação obedeceria à seguinte sistemática:

**Quadro 3 – Cálculo do custo anual do item pessoal ativo da unidade organizacional "departamento de ensino" de determinada Secretaria Municipal de Educação de município paranaense**

INFORMAÇÃO CAPTADA	VALOR	FONTE DA INFORMAÇÃO
Despesas liquidadas	R\$ 10.000.000,00	Módulo contábil – filtrados os registros por data, por unidade organizacional e por desdobramento de despesa associada à pessoal ativo do órgão Secretaria Municipal de Educação
Inscrições em restos a pagar não processados no exercício	R\$ 1.500.000,00	

INFORMAÇÃO CAPTADA	VALOR	FONTE DA INFORMAÇÃO
<b>(=) Total da despesa executada na função educação</b>	<b>R\$ 11.500.000,00</b>	<b>Módulo contábil</b>
(-) Inscrições em restos a pagar não processados no exercício	R\$ 1.500.000,00	Módulo contábil – filtrados os registros por data, por unidade organizacional e por desdobramento de despesa associada à pessoal ativo do órgão Secretaria Municipal de Educação
(+) Despesas classificadas na fase de execução "em liquidação"	R\$ 0,00	
(+) Restos a pagar não processados liquidados no exercício	R\$ 1.000.000,00	
(-) Despesas de exercícios anteriores	R\$ 50.000,00	
(-) Aquisição de estoques	R\$ 0,00	Módulo contábil – não aplicável para o item de custo pessoal ativo
(-) Concessão de adiantamentos	R\$ 0,00	Módulo contábil
(-) Despesas de capital não efetivas	R\$ 0,00	Módulo contábil – não aplicável para o item de custo pessoal ativo
<b>(=) Execução orçamentária ajustada</b>	<b>R\$ 10.950.000,00</b>	<b>Módulo contábil</b>
(+) Consumo de estoques	R\$ 0,00	Módulo contábil – não aplicável para o item de custo pessoal ativo
(+) Despesa incorrida de adiantamentos	R\$ 0,00	Módulo contábil
(+) Depreciação / amortização / exaustão	R\$ 0,00	Módulo contábil – não aplicável para o item de custo pessoal ativo
(+) Outras provisões	R\$ 0,00	Módulo contábil integrado com SIM-AP para identificar VPD aplicável

Fonte: autoria própria, adaptado do Manual de Informações de Custos do Governo Federal, (BRASIL, 2018)

A mesma sistemática é aplicável aos demais itens de custos, somente variando os ajustes orçamentários e patrimoniais de cada item. Os devidos ajustes orçamentários e patrimoniais podem ser parametrizados para cada desdobramento de despesa orçamentária. Os procedimentos acima possibilitam o detalhamento dos custos de cada unidade organizacional, bem como dos recursos consumidos.

Ao aplicar a sistemática de cálculo dos custos descrita acima, é possível calcular os itens de custos com transporte escolar, com merenda, com uniformes, entre outros.

Dessa forma, após essa atribuição de custos aos objetos de custos, podem ser aplicados indicadores de desempenho de custos, bem como pode ser instituído um painel de custos que fique disponível aos cidadãos, da mesma forma como a sistemática do Portal de Custos do Governo Federal.

Com a implantação, o painel de custos da educação dos municípios paranaenses serviria como instrumento de controle social, possibilitando a visualização de dados que auxiliem a identificação de riscos por parte do controle externo exercido pelo TCEPR, bem como ofereceria insumos para a aferição dos custos da educação dos municípios.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Com relação ao problema de pesquisa do presente estudo, o TCEPR precisa enfrentar alguns desafios para a implementação do sistema de captação de informações de custos dos municípios, como a inclusão de novos parâmetros de dados no SIM-AM e a utilização de seus módulos como sistemas estruturantes do modelo conceitual de captação de informações de custos.

A inclusão dos parâmetros nos módulos do SIM-AM e a integração dos módulos para criar um sistema de captação de informações de custos denota complexidade para se chegar à solução adequada e demandará recursos humanos, físicos, tecnológicos e financeiros para a efetivação do modelo conceitual.

Com relação ao objetivo geral, o presente estudo demonstrou como o TCEPR pode obter informações de custos da educação dos municípios paranaenses.

O estudo demonstrou que o SIM-AM pode ser estruturado para captar as informações de custos das secretarias municipais de educação dos municípios paranaenses, bem como pode ser adaptado para captar informações de custos de outras funções governamentais, porém, é necessária a inclusão de parâmetros para que possa ser implementada a ferramenta, como por exemplo a inclusão de registros que identifiquem custos com depreciação dos bens, registros que identifiquem o efetivo consumo de estoques e registros que identifiquem a variação patrimonial diminutiva de adiantamentos concedidos.

Com relação ao objetivo específico de identificar qual é a metodologia que pode ser utilizada para levantamento das informações dos custos das secretarias de educação dos municípios paranaenses, com a identificação das informações e ajustes necessários, foram descritos os ajustes orçamentários e patrimoniais e a aplicação do sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio.

Após a análise, obteve-se como resultado que o método de custeio direto é adequado e aplicável ao utilizar a metodologia proposta, além da adoção do sistema de acumulação por processo para as atividades e por ordem para os projetos e do sistema de custeio por custo histórico.

Nesse sentido, o Manual de Informações de Custos do Governo Federal foi utilizado como referencial para a identificação da metodologia proposta e para que os módulos do SIM-AM sejam utilizados como sistemas estruturantes que alimentem a captação da informação de custos do TCEPR.

Ainda, mensurados e identificados os custos de cada objeto de custo definido, esses dados poderão ser disponibilizados aos cidadãos através de painéis interativos, servindo como mais um instrumento aliado do controle social, utilizado como exemplo o Painel de Custos do Governo Federal.

As informações podem comparadas entre diferentes municípios, o que

permitiria verificar municípios com a relação indicadores/custos mais precária, apontando a necessidade de melhorias na qualidade do gasto com educação.

Como restrição para apuração dos custos da forma descrita no presente estudo, além dos parâmetros de captação de dados que precisam ser incluídos, destacam-se limitações referentes à falta de fidedignidade dos dados declarados no SIM-AM, pois as informações do sistema são preenchidas pelos próprios jurisdicionados, em que pese existirem regras de integridade que mitigam erros, fraudes ou omissões. Outra restrição se refere à necessidade de ser avaliado o custo para a obtenção dessas informações, que não pode ser superior aos benefícios gerados.

Com relação ao objetivo específico de propor uma metodologia para que o TCEPR obtenha informações de custos da educação dos municípios paranaenses, foi possível identificar que os módulos do SIM-AM captam informações semelhantes aos sistemas estruturantes do SIC do Governo Federal, porém, alguns dos módulos precisam da inclusão de parâmetros e da captação de novas informações para que sejam utilizados como sistemas estruturantes. Após isso, é possível realizar os ajustes orçamentários e patrimoniais para a obtenção das informações de custos, bem como é aplicável o método de custeio direto para alocar custos aos objetos de custo, sendo estes definidos como as unidades administrativas extraídas da classificação institucional do orçamento municipal.

Pode ser concluído que o TCEPR, por meio dos módulos e parâmetros atuais do SIM-AM, ainda não consegue obter as informações de custos dos jurisdicionados. Porém, tendo em vista as competências constitucionais da instituição e a possibilidade de adicionar parâmetros para obtenção de informações, é possível a criação de um sistema de captação de informações de custos que utilize os módulos do SIM-AM como sistemas estruturantes, de forma semelhante ao SIC do Governo Federal.

Recomenda-se que futuros estudos verifiquem como os tribunais de contas podem utilizar suas competências constitucionais e as informações que obtêm por parte dos jurisdicionados para aplicarem uma metodologia de custos do setor público utilizando o método de custeio direto ou sua evolução para um método de custeio baseado em atividades, tanto na função de governo educação, quanto nas demais funções governamentais.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Emenda Constitucional nº108, de 26 de agosto de 2020. **Altera a Constituição Federal para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm)>. Acesso em> 23/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado. Ministério da Administração Federal e

Reforma do Estado. Brasília, 1995. Disponível em <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 23/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. Brasília, 2019. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26>>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. 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**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm)>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. Lei n.11.494, de 20 de junho de 2007. **Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111494.htm)>. Acesso em> 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. Lei n.13.005, de 25 de junho de 2014. **Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE – e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/13005.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/13005.htm)>. Acesso em> 03/10/2020.

CAMPOS, Bruno Cesar; CRUZ, Breno de Paula Andrade. **Impactos do FUNDEB sobre a qualidade do ensino básico público: uma análise para os municípios do Estado do Rio de Janeiro** – Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, vol. 43 (2), pp. 371-393, mar-abr, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/** Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade,

2013. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%Bblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%Bblico.pdf)>. Acesso em: 03/10/2020.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Rev. Adm. Pública [online]. 2010, vol. 44, n. 4, pp. 791-820. Disponível em <<https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>>. Acesso em: 03/10/2020.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em <[http://antigo.ena.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson\\_Machado\\_Tese\\_Doutorado.pdf](http://antigo.ena.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf)>. Acesso em: 23/10/2020.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES, Dione Olesczuk. **Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais**. In: Revista do Serviço Público – Brasília, 69 (3): 585-604, jul.- set. 2018. Disponível em: <<https://revista.ena.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961>>. Acesso em: 23/10/2020.

PARANÁ. Projeto de Lei n. 587 de 2020. **Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA 2021**. Disponível em <<https://www.assembleia.pr.leg.br/storage/orcamentos/XluXfyDLBITOL02cS1GPn9qvR0vq06YhtoUiYNbv.pdf>>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. Lei n. 113, de 15 de dezembro de 2005. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/lei-complementar-estadual-n%C2%BA-1132005/82376>>. Acesso em: 03/10/2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Paraná: **leiaute do Sistema de Informação Municipal – Acompanhamento Mensal 2020**. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/layout-simam-2020/323135/area/251>>. Acesso em: 03/10/2020.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. Ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SENADO FEDERAL. **Novo Fundeb será maior e terá caráter permanente.** Senado Notícias, 2020, Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/08/25/novo-fundeb-sera-maior-e-tera-carater-permanente>>. Acesso em: 03/10/2020.

STN. Portaria Conjunta Secretaria do Tesouro Nacional/Secretaria de Orçamento Federal nº 06, de 18 de dezembro de 2018; Portaria Conjunta Secretaria do Tesouro Nacional/Secretaria de Previdência Social nº 07, de 18 de dezembro de 2018; Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 877, de 18 de dezembro de 2018. **Aprovam as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).** Brasília, 2018. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>>. Acesso em: 03/10/2020.