

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

JOÃO ADOLFO DO CARMO
MARINELLA BURGOS PIMENTEL DOS SANTOS

**ANÁLISE DO CUSTO-ALUNO DAS CRECHES MUNICIPAIS DIRETAS DO
MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ**

SÃO PAULO

2014

JOÃO ADOLFO DO CARMO
MARINELLA BURGOS PIMENTEL DOS SANTOS

**ANÁLISE DO CUSTO-ALUNO DAS CRECHES MUNICIPAIS DIRETAS DO
MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ**

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como registro para obtenção do título de Mestres em Gestão e Políticas Públicas.

Campo de conhecimento: Administração Pública

Orientador: Prof. Dr. Eduardo de Rezende Francisco

SÃO PAULO
2014

Carmo, João Adolfo do.

Análise do custo-aluno das creches municipais diretas do município de Santo André / João Adolfo do Carmo, Marinella Burgos Pimentel dos Santos. - 2014.

130 f.

Orientador: Eduardo de Rezende Francisco

Dissertação (MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

1. Creches - Santo André (SP). 2. Educação de crianças - Custos. 3. Administração pública. I. Francisco, Eduardo de Rezende. II. Santos, Marinella Burgos Pimentel dos. III. Dissertação (MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. VI. Título.

CDU 373.22(816.1)

JOÃO ADOLFO DO CARMO
MARINELLA BURGOS PIMENTEL DOS SANTOS

**ANÁLISE DO CUSTO-ALUNO DAS CRECHES MUNICIPAIS DIRETAS DO
MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ**

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como registro para obtenção do título de Mestres em Gestão e Políticas Públicas.

Campo de conhecimento: Administração Pública

Data da aprovação:

____/____/____

Banca examinadora:

Prof. Dr. Eduardo de Rezende Francisco
EAESP – FGV

Prof. Dr. Peter Kevin Spink
EAESP – FGV

Prof. Dr. Greiner Teixeira Marinho Costa
UNICAMP

Sr. Gilmar Silvério
Secretário de Educação de Santo André

RESUMO

O presente estudo tem como foco o levantamento e análise do custo-aluno das creches, primeira etapa da Educação Infantil, que compreende as crianças de 0 a 3 anos de idade. Ele responde à situação problema apresentada pela Secretaria de Educação do Município de Santo André (SP), caracterizada pela necessidade do aprimoramento da gestão dos recursos financeiros em um cenário de dificuldades orçamentárias e aumento de demanda. Foram selecionadas 12 unidades municipais da rede direta, com atendimento exclusivo a crianças nesta faixa etária. A metodologia utilizada teve como base a utilização do Sistema de Informações do Orçamento Público municipal, a partir do qual foram realizadas as consultas e definições dos componentes do custo do objeto em estudo, sendo que a metodologia de acumulação de custos utilizada foi o custeio por absorção. Adicionalmente, os autores analisaram os processos administrativos relacionados aos itens de custeio e realizaram entrevistas com os diversos atores envolvidos nos processos de gestão daquela e de outras secretarias, bem como acadêmicos dedicados ao estudo de custos no setor público, cujas experiências relatadas subsidiaram a pesquisa e as avaliações realizadas. O estudo apontou um custo-aluno médio de R\$ 11.970,72 sendo que, para melhor análise dos resultados, as unidades escolares foram agrupadas em três categorias de acordo com o número de alunos: i) pequeno porte: com até 149 alunos (três unidades); ii) médio porte: entre 150 e 190 alunos (cinco unidades); e, iii) grande porte: com mais de 190 alunos (quatro unidades). A partir dessa divisão foi possível concluir que as creches de grande porte apresentaram vantagem comparativa em relação às demais, com custo-aluno médio de R\$ 11.684,03, seguidas das creches de médio porte, R\$ 11.751,46 e pelas unidades de pequeno porte, que apresentaram o custo-aluno de R\$ 13.235,88, ou seja, 13,23% acima das escolas de grande porte. Esses resultados indicam a existência de ganhos de escalas de acordo com o porte da creche e pode subsidiar a tomada de decisão dos gestores para futuros projetos de expansão da rede pública de creches.

Palavras-chave: Educação infantil; Creche; Custo-aluno; Qualidade do gasto público; gestão pública.

ABSTRACT

The present study analysed the cost of a child care student in nursery schools specialized on the first stage of early childhood education, which includes children between 0-3 years old. It responds to the problem situation presented by the Education Department of the Municipality of Santo André (SP), characterized by the need for improving the management of financial resources in an environment of budgetary difficulties and increasing demand. Twelve nursery schools directed managed by the municipality with care exclusive to children in this age group were selected. The methodology was based on the Municipal Government Budget Information System, and was performed aiming to define the cost components of the case using the absorption costing method. Additionally, the administrative processes related to the costs components were analyzed and many actors involved in the direct process of management and from others departments were interviewed. In addition, experiences reported by academics experts in costs in the public sector supported the research and analysis. The study found an annual average cost of R\$ 11,970.72 per student. According to the number of students the nursery schools units were grouped into three categories: i) small: up to 149 students (three units); ii) medium: between 150 and 190 students (five units); and, iii) large: over 190 students (four units). The conclusions were that large nursery schools had advantage compared to the others, with an average cost student of R\$ 11,684.03, followed by medium-sized nurseries, R\$ 11,751.46 per student and small units size, which presented a cost of R\$ 13,235.88/per student, which means a cost 13.23% higher than the large schools. These results indicate the existence of scale economy according to the size of the nursery school and can support the managers decision-making for future expansion projects of the public nursery schools.

Keywords: Early childhood education; Nursery schools; Cost-student; Quality of public spending; Public management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 - Crescimento populacional em Santo André (SP).....	47
Gráfico 2 - Distribuição da população de acordo com a faixa etária.....	47
Gráfico 3 - Evolução da quantidade de empregos formais por ramo de atividade	49
Gráfico 4 - Rendimento médio dos empregos formais por ramo de atividade	49
Gráfico 5 - Percentual de participação da mulher no mercado de trabalho	50
Gráfico 6 - Distribuição de alunos na rede pública de ensino de Santo André (em %) Novembro/2013.....	55
Gráfico 7 - Distribuição de equipamentos da rede municipal de creches em 2014 (em %).....	56
Gráfico 8 - Número de matrículas por tipo de creche.....	57
Gráfico 9 - Distribuição dos alunos das creches diretas por tipo de jornada (número absoluto e percentual) – média 2013.....	58
Figura 1 - Resumo do financiamento da educação pública no Brasil	42
Figura 2 - Mapa com a localização do município de Santo André.....	46
Figura 3 - Organograma da Secretaria de Educação.....	53
Figura 4 - Localização das creches estudadas.....	63
Quadro 1 - Classificação funcional para despesas com Educação.....	24
Quadro 2 - Classificação segundo a natureza da despesa.....	26
Quadro 3 - Exemplo de classificação orçamentária.....	26
Quadro 4 - Estágios da despesa pública	27
Quadro 5 - Terminologia de custos.....	29
Quadro 6 - Classificação dos custos.....	30
Quadro 7 - Principais regras da CF de 1988 relacionadas ao tema Educação Básica.....	37
Quadro 8 - Principais regras da Lei de Diretrizes e Bases relacionadas às creches.....	38
Quadro 9 - Responsabilidades e destinação mínima para o ensino.....	39
Quadro 10 - Principais regras da LDB relacionadas ao financiamento da Educação Infantil.....	40
Quadro 11 - Composição do FUNDEB.....	41

Quadro 12 - Distribuição do atendimento em creches diretas em Santo André (2013).....	61
Quadro 13 - Creches municipais diretas com atendimento exclusivo a crianças de 0 a 3 anos (Berçário a 1º Ciclo Final)	62
Quadro 14 - Classificação dos insumos por grupo e tipo de despesa.....	66
Quadro 15 - Distribuição dos funcionários de limpeza de empresa contratada por creche.....	75
Quadro 16 - Tipos de propostas.....	106

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Receita de impostos/transferências de Santo André	16
Tabela 2 - Programas da Secretaria de Educação de Santo André em 2013 (em R\$).....	25
Tabela 3 - Custo Aluno Qualidade Inicial (CAQi) em 2013	34
Tabela 4 - Custo-aluno baseado no PIB per capita	34
Tabela 5 - FUNDEB – Tabela de ponderações e diferenciações 2013 (Educação Infantil)....	42
Tabela 6 - Receitas do ensino em 2013 (em R\$)	45
Tabela 7 - Classificação do IDHM em Santo André.....	48
Tabela 8 - Cálculo realizado para determinar o valor referente às creches	71
Tabela 9 - Cálculo realizado para determinar o valor referente às creches.....	71
Tabela 10 - Vida útil considerada para depreciação – Receita Federal.....	80
Tabela 11 - Composição das despesas orçamentárias executadas pela Secretaria de Educação de Santo André no exercício de 2013.....	84
Tabela 12 - Despesas da sub-função Educação Infantil em 2013.....	85
Tabela 13 - Despesas com recursos humanos nas creches.....	86
Tabela 14 - Despesas com materiais.....	87
Tabela 15 - Despesas com alimentação escolar.....	88
Tabela 16 - Despesas com serviços básicos.....	90
Tabela 17 - Despesas com serviços de manutenção	92
Tabela 18 - Despesas com serviços de conservação.....	92
Tabela 19 - Despesas com serviços de apoio pedagógico	94
Tabela 20 - Despesas com depreciação.....	95
Tabela 21 - Despesas com outros custos.....	96
Tabela 22 - Planilha geral de custos das creches selecionadas em Santo André (SP) em 2013 (em mil R\$).....	99
Tabela 23 - Percentual dos custos por grupo de despesa nas creches selecionadas em Santo André (SP) em 2013.....	100
Tabela 24 - Custo-aluno por grupo de despesa nas creches selecionadas em Santo André (SP) em 2013 – (em R\$).....	102
Tabela 25 - Custo-aluno por grupo de despesa e porte de creche (em 2013) – (em R\$).....	103
Tabela 26 - Relação Empenhos x Fornecedores x Despesas com serviços (em R\$).....	112

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Método de Custeio Baseado em Atividades (*activity-based costing*)
ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AI5 – Ato Institucional nº 5
AUDESP – Auditoria eletrônica de Órgãos Públicos do estado de São Paulo
CADE – Centro de Atenção ao Desenvolvimento Educacional
CAEM – Centro de Atendimento Educacional Multidisciplinar
CAQi – Custo Aluno-qualidade inicial
CESA – Centro Educacional Santo André
CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas
CNDE – Campanha Nacional pelo Direito à Educação
CNE – Conselho Nacional de Educação
CPFP – Centro Público de Formação Profissional
CR – Centro de Responsabilidade
CRAISA – Companhia Regional de Abastecimento Integrado de Santo André
DASP – Departamento de Administração do Setor Público
DISE – Departamento de Indicadores Sócio Econômicos
EC – Emenda Constitucional
ECA – Estatuto da Criança e do Adolescente
EDIF – Departamento de Edificações
EJA – Educação de Jovens e Adultos
EMEIEF – Escola Municipal de Educação Infantil e Ensino Fundamental
FAE – Fundo Municipal de Apoio à Comunicação
FDE – Fundação para o Desenvolvimento da Educação
FNDE – Fundo Nacional para o Desenvolvimento do Ensino
FNE – Fórum Nacional de Educação
FPE – Fundo de Participação dos Estados
FPM – Fundo de Participação dos Municípios

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

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

GTCON-SA – Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis de Santo André

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IDHM – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPSA – Instituto de Previdência de Santo André

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITCMD – Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doações

ITR – Imposto Territorial Rural

LBA - Lei Brasileira de Assistência

LC – Lei Complementar

LDB – Lei de Diretrizes e Bases da Educação

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MARE – Ministério da Administração e Reforma do Estado

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

MEC – Ministério de Educação

MOG – Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC-T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

PA – Processo Administrativo

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PDDE – Programa Dinheiro Direto na Escola

PIB – Produto Interno Bruto

PJ – Pessoa Jurídica

PNAE - Programa Nacional de Alimentação Escolar
PNAIC – Pacto Nacional pela Alfabetização na Idade Certa
PNATE - Programa Nacional de Transporte Escolar
PNE – Plano Nacional de Educação
PPA – Plano Plurianual
QESE – Quota Estadual do Salário Educação
RH – Recursos Humanos
RIR – Regulamento do Imposto de Renda
SEADE – Sistema Estadual de Análise de Dados
SESC – Serviço Social do Comércio
SESI – Serviço Social da Indústria
SESI – Serviço Social da Indústria
SIAFI – Sistema de Administração Financeira
SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC – Sistema de Informações de Custo
SIGPlan – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SIOP – Sistema de Informações do Orçamento Público
SIURB – Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana e Obras
SOPP – Secretaria de Orçamento e Planejamento Participativo
SRF – Secretaria da Receita Federal
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
VoIP – *Voice over Internet Protocol*

SUMÁRIO

1. Introdução.....	13
2. Informação e análise de custos no setor público	18
2.1 A contabilidade pública.....	22
2.2 Afinal, o que são custos?.....	28
2.3 Formas de apropriação e classificação dos custos.....	29
2.4 O custo-aluno qualidade.....	31
3. Marco legal e financiamento da Educação Infantil no Brasil.....	36
3.1 Marco legal da Educação Infantil.....	36
3.2 Financiamento da Educação no Brasil	38
4. O município de Santo André e a Educação	46
4.1 Informações gerais do Município.....	46
4.2. Desenho da política educacional no Município	50
4.3 A atual política pública de creches na Prefeitura Municipal de Santo André (PMSP)	55
5. Metodologia para análise de custos.....	60
5.1 Definição da fase da despesa considerada e limite para sua apuração	60
5.2 Definição das unidades escolares a serem estudadas	61
5.3 Definição da base de informações.....	64
5.4 Definição do método de custeio	64
5.5 Classificação das despesas	65
5.6 Metodologia de coleta de informação e cálculo por insumo.....	66
5.6.1 Grupo 1 – Recursos Humanos.....	67
5.6.2 Grupo 2 – Materiais.....	67
5.6.3 Grupo 3 – Alimentação	68
5.6.4 Grupo 4 – Serviços básicos	70
5.6.5 Grupo 5 – Manutenção	73
5.6.6 Grupo 6 – Serviços de conservação	74
5.6.7 Grupo 7 – Serviços de apoio pedagógico.....	76
5.6.8 Grupo 8 – Depreciação.....	79
5.6.9 Grupo 9 – Outros custos.....	81
6. Apresentação e análise dos resultados.....	84
7. Propostas para Santo André.....	105
7.1 Propostas de Ações Operacionais.....	106
7.2 Propostas estruturais e estratégicas	115

8. Considerações finais.....	120
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	124
ANEXOS.....	128

1. Introdução

O tema custo-aluno engloba pelo menos duas questões muito importantes no debate atual da gestão pública: a eficiência do gasto público e a qualidade de um serviço fundamental ao desenvolvimento de qualquer nação.

Definir exatamente o que seja uma educação de qualidade não é tarefa fácil, na medida em que “o conceito de qualidade é socialmente construído, importa aqui o modo como se estabelece a relação entre os sujeitos e aquilo que é qualificado” (CASASSUS¹, 2007 *apud* GUSMÃO, 2010, p.28). Além disso, a discussão sobre o tema “reflete o momento em que vivemos e a disputa de significados existentes na sociedade” (CARREIRA; PINTO, 2007, p.18).

Da mesma forma, estabelecer o volume de recursos suficientes para garantir uma educação de qualidade é outro enorme desafio, sobretudo em relação à Educação Infantil, sedimentada como direito pela Constituição Federal de 88, mas não contemplada pelos recursos do extinto FUNDEF, situação corrigida apenas em 2007 com a edição do FUNDEB.

O primeiro Plano Nacional de Educação (PNE) 2001-2011 estabeleceu a meta² de ampliação do atendimento em creches para 50% da demanda. Determinava ainda a necessidade da “definição de custos, assim como a identificação dos recursos [...] disponíveis e das estratégias para a sua ampliação, seja por meio de uma gestão mais eficiente, seja por meio de criação de novas fontes” (BRASIL, 2001).

A meta de ampliação do atendimento não foi cumprida no prazo inicialmente estabelecido. De acordo com Mozart Neves Ramos³, membro do Conselho Nacional de Educação (CNE), a principal dificuldade foi o fato de que “uma criança na creche custa mais do que o dobro do que um aluno no Ensino Fundamental, dificultando a abertura de novas vagas”. O II PNE (2014-2024) reeditou tal meta, ficando evidenciada a necessidade de cuidados especiais na otimização dos recursos disponíveis como uma das condições para o cumprimento da norma.

¹ CASASSUS, J. Poder, Language y calidad de la educación. Santiago: [s. n.], 2000.

² Capítulo II, item A, inciso 1.3, Meta 1

³ Em entrevista concedida em 2010 ao site da Revista Nova Escola. Disponível em: <<http://revistaescola.abril.com.br/politicas-publicas/legislacao/pne-plano-nacional-de-educacao-537431.shtml>>. Acesso em 04 de novembro de 2014.

Neste sentido, o presente trabalho tem por objetivo principal conhecer o custo-aluno em creches municipais, a partir da análise da rede pública direta do Município de Santo André.

Como objetivos secundários, pretende-se conhecer a composição dos principais insumos componentes do custo deste serviço, as relações entre os diversos setores da Secretaria de Educação que competem para que os alunos nas creches sejam atendidos com qualidade e estabelecer propostas para o conhecimento e acompanhamento permanente desse custo, a fim de fortalecer a eficiência e eficácia das ações daquela Secretaria.

Para compreender integralmente a conjuntura do objeto do trabalho, no período de agosto a novembro de 2014 foram realizadas entrevistas com diversos atores que se relacionam com o tema. A lista com todos os entrevistados encontra-se no Anexo A.

Segundo a entrevista com o Secretário de Educação de Santo André, Gilmar Silvério, não são poucos os desafios que se colocam diante do gestor público nessa área. Em suas palavras,

o recente Plano Nacional de Educação, sancionado pela Presidenta Dilma, reflete o momento de maturidade vivido pelo nosso país, que a cada dia que passa assume de maneira mais e mais efetiva seu compromisso com a educação de nossas crianças, de nossos jovens e de nossos adultos. Cabe a nós, gestores públicos, educadores, pais e cidadãos, responder presente à esse chamado por uma educação pública de qualidade com uma gestão pública eficiente e moderna.

Segundo a assessora especial e integrante do gabinete do Secretário, Carla Regina Oliveira, desde o início de 2013 a Secretaria de Educação de Santo André tem desenvolvido ações que buscam o conhecimento dos gastos realizados e o aperfeiçoamento da gestão dos serviços prestados pela pasta.

Embora o setor educacional tenha recursos financeiros destinados obrigatoriamente para essa função pública, sob pena de punição ao prefeito e gestores envolvidos em caso de descumprimento da norma, o fato é que a demanda da população pela ampliação do atendimento e melhoria na qualidade dos serviços não é acompanhada de proporcional crescimento da receita pública.

Nesse sentido, é didático o comentário da Suzana Cecília Kleeb, Diretora do Departamento de Indicadores Sociais e Econômicos (DISE) da Secretaria de Orçamento e Planejamento Participativo (SOPP), de Santo André, ao observar que

no discurso público sobre educação, os temas que se sobressaem são a formação dos professores, as metas e, especialmente, a qualidade do serviço, o que sem dúvida é fundamental. Porém, há que se considerar que este é um serviço complexo, cujo

financiamento passa a exigir escalas cada vez maiores de investimentos se quisermos, de fato, atingir aos objetivos almejados.

Decio Alves da Silva Júnior, Assessor Especial da Secretaria de Educação, ressalta que a demanda pelo atendimento nas creches está crescendo e carece de investimentos em infraestrutura, profissionais e insumos:

aplicamos em 2013 quantia equivalente a 26,19% das receitas de impostos em manutenção e desenvolvimento do ensino e não atendemos toda a demanda das crianças de 0 a 3 anos. Serão necessários mais recursos, além, da otimização daqueles já disponíveis.

Sobre o aspecto de financiamento da ação pública, a cidade de Santo André, a exemplo de outras metrópoles, passa por transformações em seu perfil produtivo. Para o Secretário Municipal de Finanças, Antonio Carlos Granado, a cidade,

que tem na história de sua formação econômica uma forte presença da indústria, passa por mudanças que reduzem o peso relativo deste setor em favor dos serviços, com rebatimentos diretos na diminuição relativa de sua arrecadação, comprometendo assim sua capacidade de acompanhar as demandas da população. Só para dar um exemplo, o ICMS individualmente é o nosso maior item de receita e seu resultado está majoritariamente ligado à produção industrial. Em 2010 o índice de participação de Santo André na Quota-parte dos municípios era 1,60. Em 2013, este índice recuou para 1,22 ou seja, uma redução de aproximadamente 24%.

Essa situação exige planejamento, controle e ação dos governantes. Em recente estudo realizado sobre esse aspecto do desenvolvimento econômico da cidade, conclui-se, entre outras medidas, pela necessidade de “investir na qualidade dos gastos, na revisão do sistema tributário municipal e na gestão operacional desse recolhimento” (GALVÃO; MATOS; OLIVEIRA, 2014, p.89).

A Tabela 1 mostra a evolução das receitas municipais dos impostos e transferências de impostos ao município que servem de base para a aplicação mínima de 25% na função Educação, no período de 2006 a 2013. É possível observar que, apesar do crescimento superior à inflação do período em 29,5% verifica-se uma variação real de 2013 sobre o ano de 2011 de apenas 1,9%. Menor ainda é a variação entre os anos de 2012 e 2010, que foi de apenas 0,2%.

Para o Secretário Adjunto de Finanças, Walter Aparecido de Faria, os números de crescimento da receita municipal de impostos e transferências de impostos “nos causam muita preocupação, uma vez que a demanda por serviços cresce em proporções bem maiores”, conforme será verificado adiante.

Tabela 1- Receita de impostos/transferências de Santo André

Ano	Receita de impostos/transferências ⁴ (valores em Reais de 2013)
2006	827.681.708,89
2007	875.956.065,28
2008	1.008.442.090,63
2009	917.164.143,68
2010	1.031.955.111,78
2011	1.051.497.842,47
2012	1.034.608.066,40
2013	1.071.998.031,24

Fonte: Secretaria de Finanças de Santo André

Este cenário prenuncia um processo de pressão crescente sobre o orçamento municipal e reforça a necessidade do cuidado que se deve ter com a qualidade do gasto público, que encontra no conhecimento do custo dos serviços realizados um importante aliado da eficiência e eficácia da gestão e que permitirá, entre outras coisas, produzir mais com menos recursos, sem abdicar do compromisso de oferecer serviços de qualidade à população.

Em entrevista realizada com a Diretora de Orçamento, Rosemary de Moraes Silveira, esta enfatiza o conhecimento de custos como uma importante ferramenta para a elaboração da peça orçamentária, “pois teríamos um histórico mais real como ponto de partida, o que nos permitiria fazer comparações e projeções com muito maior precisão e rapidez”.

Assim, o presente trabalho foi desenvolvido em 7 capítulos, a partir da introdução. Os dois primeiros constituem uma revisão bibliográfica sobre a informação e análise de custos no setor público (capítulo 2) e o marco legal e financiamento da Educação Infantil no Brasil (capítulo 3). O capítulo 4 faz uma apresentação das principais características do município de Santo André, seguido da descrição de toda a metodologia utilizada para o levantamento das informações pesquisadas, tema do capítulo 5. Os resultados encontrados e análises estão apresentados no capítulo 6.

4 De acordo com o artigo 212 da Constituição Federal do Brasil de 1988, compreende: i) os impostos municipais: IPTU; IRRF; ITBI; ISS; ii) As transferências da União: do FPM e da LC87/96 (lei Kandir); e iii) as Transferências do Estado: Quotas-partes do: ICMS; IPVA; IPI/ Exportação.

Uma avaliação geral da pesquisa possibilitou a elaboração das proposições constantes do capítulo 7, desenvolvidas como sugestões à Secretaria de Educação, de forma a possibilitar o aperfeiçoamento do trabalho futuro daquela pasta da administração municipal.

Por último, no capítulo 8, são apresentadas as considerações finais do presente estudo, enfocando a importância do conhecimento de custos como ferramenta de decisão e planejamento governamental e reafirmando o desejo de que as conclusões e proposições apresentadas contribuam para o aprimoramento da gestão pública da educação.

2. Informação e análise de custos no setor público

O modelo de desenvolvimento mundial experimentado entre os anos 30 e 60 do último século proporcionou o maior período de crescimento e prosperidade da história da humanidade. Esse crescimento, porém, entrou em declínio nos anos 70 daquele século e o Estado, até então garantidor desse período virtuoso, “face ao seu crescimento distorcido e ao processo de globalização, [...] entrou em crise e se transformou na principal causa da redução das taxas de crescimento econômico, da elevação das taxas de desemprego e do aumento da taxa de inflação [...]” (BRESSER-PEREIRA, 1977, p.49).

Uma das consequências desse período de crise foi o avanço nos anos 80 de proposições de cunho neoliberais, acusando o Estado de ineficiente e preconizando a redução de sua presença na economia. Após algum tempo, a bandeira de um “Estado mínimo” mostrou-se inviável, porém o tema da governança pública e o debate acerca da eficiência do Estado são intensificados a partir da crítica à administração burocrática, mais preocupada com o formalismo – como se faz –, e à proposta substitutiva orientada para a adoção de uma administração gerencial ou gestão pública, com foco no controle dos resultados e não dos procedimentos, uma vez que

através da reforma da gestão pública os Estados nacionais que enfrentam uma competição cada vez mais acirrada na economia global em que vivemos, procuram tornar seus Estados mais eficientes e mais voltados para o atendimento das demandas da sociedade. Estas não param de aumentar, enquanto os Estados enfrentam restrições fiscais para atendê-las na quantidade necessária, com boa qualidade, e pelo menor custo possível. (ARVATE; BIDERMAN, 2004, p. 12).

Entendendo a eficiência governamental como sendo a melhor relação possível entre custo e benefício para o alcance dos objetivos de um programa, entre o objeto e o custo envolvido em uma ação, neste caso do poder público (CASTANHAR; COSTA, 2003), é possível admitir que a preocupação com esta eficiência ou com o chamado gasto público passam a fazer parte das prioridades de ação dos governos. Essa preocupação na verdade sempre esteve presente no debate público, incomodando e gerando insatisfações, sem no entanto mobilizar permanentemente as autoridades governamentais, constituindo nas palavras de Rua (1998) um “estado de coisas”, ou seja, algo que incomoda muito, mas não se torna

prioridade, não entra para a agenda decisória⁵. Nas palavras de Kettl⁶ (1998, *apud* Castanhar; Costa, 2003, p. 971) abordando o tema, “as inúmeras iniciativas de reforma do Estado que se realizam em todos os cantos do planeta há mais de uma década e meia trazem em seu bojo um desafio portentoso: fazê-lo funcionar melhor, porém, com um custo menor”.

No Brasil, a Lei Federal 4.320/64 estabelece as normas para o orçamento e finanças públicas e já demonstrava desde a sua inauguração, a preocupação com os custos, referindo-se de modo específico aos custos dos serviços industriais realizados pelo governo, estabelecendo em seu artigo 99 que “os serviços públicos industriais [...] manterão contabilidade especial para a determinação dos custos” (BRASIL 1964).

Em 1967, o governo militar estabelece uma reforma administrativa por meio do Decreto Lei 200/67 que, entre outras medidas, descentraliza a administração federal e estabelece em seu artigo 79 a necessidade do conhecimento dos custos do governo determinando que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.” (BRASIL 1967). Embora o sentido desta determinação seja mais preciso que o contido na Lei 4320/64, este dispositivo também teve pouco ou nenhum efeito sobre a prática dos governos (MAUSS; SOUZA, 2008).

Seriam necessárias algumas décadas para que o debate sobre a eficiência e os custos da ação governamental entrasse de fato na agenda formal do governo brasileiro. Este percurso, tendo o golpe militar como marco zero, passa por pelo menos cinco grandes momentos históricos fundamentais: i) a luta pela redemocratização do país; ii) a promulgação da Constituição de 1988; iii) o processo de estabilização fiscal com o Plano Real; iv) a reforma do aparelho do Estado comandada pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE); e v) a Lei Federal 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LFR).

⁵ Em outra nomenclatura, Cobb e Elder (1983 *apud* SECHI, 2013) definem a existência de duas agendas: uma sistêmica, que reúne um conjunto de problemas reconhecidos como merecedores da ação governamental, mas que ainda não o foram; e outra formal, que reúne os itens que constam (ou não) da agenda sistêmica mas que sobre a qual o governo já tomou a decisão de agir. Segundo Souza (2006), a entrada do problema para a agenda formal depende de três dimensões principais: o reconhecimento de que algo deve ser feito em relação a eles; a construção de uma consciência coletiva em prol daquela ação, o que ocorre principalmente em momentos de mudança de governo ou de visão dos governantes; e a atuação dos participantes vistos como visíveis (partidos, políticos, mídia, grupos de pressão, etc.) e os invisíveis (acadêmicos e burocratas envolvidos no processo, a mídia, etc).

⁶ KETTL, Donald F. (1996) A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. Reforma do Estado e administração pública gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 1998

A luta pela redemocratização logrou o processo de abertura política em 1974, com o fim do Ato Institucional Nº 5 (AI5), a reorganização dos partidos, a eleição direta dos governadores em 1982 e dos prefeitos das capitais dois anos depois, acontecimentos fundamentais para a instalação de uma Assembléia Constituinte e a promulgação de uma nova Carta Magna em 1988.

Naquela década o cenário econômico apresentava o país mergulhado em um longo período de desestabilização, com inúmeras tentativas frustradas de planos econômicos e estagnação. Esse cenário foi caracterizado por Paulo Henrique Feijó, ex-coordenador geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como sendo o de “fundo do poço”, conforme o trecho de sua entrevista:

...você tem um país que cresce, com um endividamento, [...] o cara que te financia diz que não tem mais dinheiro para financiar. Aí você para e olha para a tua casa e diz assim: “Caramba! Não dá para eu viver com o que eu ganho. [...] eu nem sei o quanto eu ganho, e nem sei o quanto eu gasto. Espera aí. Eu tenho que implementar, minimamente, mecanismos de controle do meu fluxo. [...] Os economistas diziam: “Você gasta mais do que você arrecada?”. “Não sei.” “A dívida pública está aumentando porque você gasta mais. Quanto?” “Não sei.” Não tinha informação nenhuma. (GUIMARÃES; HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN, 2010, p. 29).

A implantação do Plano Real interrompe a trajetória hiperinflacionária do país e devolve ao Estado sua capacidade de planejamento financeiro. O orçamento público - que reúne as receitas do governo com as quais serão executadas as despesas nele fixadas -, tinha na inflação e na correção monetária poderosos subterfúgios que verdadeiramente mascaravam a realidade financeira do país (MACHADO, 2002), ou seja: “[...] A década de 90 é a década do ajuste, é a década em que você arruma a casa, [...] para dizer assim: Agora, [...] eu estou vivendo dentro do que eu ganho, [...] as coisas são diferentes, eu controlo o quanto eu ganho e o quanto eu gasto [...]” (GUIMARÃES; HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN, 2010, p.30).

No curso da estabilização da moeda nacional, com os primeiros resultados positivos do Plano Real, tem início no país em 1995, conforme já colocado, a reforma do aparelho do Estado, que teve como um de seus principais instrumentos a Emenda Constitucional nº 19 de 4 de junho de 1998, um conjunto de regras baseadas na administração gerencial, em clara contraposição ao modelo burocrático/patrimonial.

Assim, é possível afirmar que um dos legados da reforma do aparelho do Estado, ou Reforma Gerencial, como ficou conhecida, foi colocar a eficiência do poder público como um dos pressupostos de uma nova forma de gestão, capaz de fazer mais serviços e produtos de

qualidade com a mesma quantidade de recursos, ampliando assim as possibilidades para a efetividade da ação pública, ou seja, a mudança para melhor da realidade existente.

Esta preocupação com a estabilidade, controle do gasto público, equilíbrio fiscal e com a eficiência governamental se materializa ao final da década na aprovação da Lei Complementar (LC) Nº 101 de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Dada a clareza dos objetivos estabelecidos, sem margens para interpretações subjacentes como até então ocorria, é possível afirmar que a partir desse ponto a importância do controle dos custos na administração pública assume contornos inéditos. Em sua seção II, tratando da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a LRF estabeleceu em seu artigo 4º letra “e”, que a LDO atenderá a “normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”.

Mais adiante, em seu artigo 50, §3º, a LRF determina que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”, o que pressupõe um novo modelo de gestão caracterizado pela “ação planejada e transparente, com prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, possibilitando o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições por ela estabelecidos” (MAUSS; SOUZA, 2008, p.1).

A partir da LRF houve no Brasil o início e/ou fortalecimento de várias experiências de conhecimento e controle de custos na administração pública. Entre estas experiências, destacamos: i) o Banco Central do Brasil, que em 2003 iniciou um sistema de custos baseado no Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC); ii) a Secretaria Estadual da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, que se baseou no custeio direto para a mensuração de seus custos; iii) o município do Rio de Janeiro que desde 2002 dotou o seu setor de controladoria de condições de monitoramento dos custos do setor de educação, baseando-se no método de custeio por absorção; e, iv) a cidade de Salvador que também iniciou o processo de monitoramento de custos pela secretaria de educação no ano de 2006, também lançando mão do método de custeio por absorção (MAUSS; SOUZA, 2008).

Merece destaque a ação do Governo Federal que em março de 2010 instituiu o Sistema de Informações de Custos (SIC), concebido como um *Data Warehouse*⁷ que se utiliza

⁷ Solução tecnológica que envolve e armazena uma coleção de dados organizados por assunto, que estão integrados, não são voláteis (não sofrem exclusões), são históricos e cujo propósito primordial é fornecer suporte à tomada de decisão (<http://www.pucminas.br/>)

da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, como o SIAPE⁸, SIAFI e SIGPlan⁹, para a geração de informações. O SIC adotou, um modelo abrangente, porém com duas dimensões: uma ampla, na qual todas as informações de nível macro do governo são armazenadas e uma micro, na qual se concentram as informações de cada órgão com as suas especificidades. Devido a esta característica peculiar, esse sistema é apelidado de “rodoviária” por Holanda e Machado (2010), por integrar duas dimensões diferentes, uma geral, macro, dos órgãos centrais do governo e outra menor, específica, dos órgãos setoriais finalísticos que, de acordo com suas necessidades, disponibilidades e possibilidades podem, a partir das informações gerais colocadas à disposição, detalhá-las ao nível de interesse próprio do órgão ou setor.

2.1 A contabilidade pública

A contabilidade pública brasileira está alicerçada principalmente na Constituição Federal, na Lei Federal 4.320 de 17 de março de 1964 e na LRF.

Ela é composta de quatro subsistemas: i) orçamentário, que abriga o orçamento propriamente dito; ii) financeiro, que registra as operações de natureza financeira; iii) patrimonial, que registra os atos e fatos que afetam o patrimônio público; e, iv) compensação, que registra os contratos e convênios que representam direitos e obrigações do poder público (MAUSS; SOUZA, 2008).

O orçamento público é uma lei cuja proposição é privativa do poder executivo (BRASIL, 1988), elaborada anualmente e submetida à apreciação do Poder Legislativo. É um instrumento do poder público para expressar em um determinado período, o seu programa de atuação, o montante dos recursos a serem obtidos e os dispêndios a serem efetuados (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010).

A Constituição de 1988 estabelece nos artigos 165 a 169 as bases do sistema orçamentário brasileiro constituído por 3 documentos principais: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, os quais possuem as seguintes características:

⁸ Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

⁹ Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

a) Plano Plurianual (PPA): deve ser elaborado e apresentado ao poder executivo no primeiro ano de mandato do governo eleito e pode ser considerado o início do processo de planejamento público (ANDRADE, 2010). O PPA é composto por um conjunto de programas que materializam os investimentos prioritários do projeto de desenvolvimento elaborado pelo governo eleito (KOHAMA, 2010) e tem duração de 4 anos;

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO): deve ser elaborada anualmente e, dentre as metas contidas no PPA, deverá estabelecer as prioridades para o exercício base e fixar as principais diretrizes, incluindo as despesas de capital e a previsão sobre alterações na legislação tributária (ANDRADE, 2010). Sob a ótica da LRF, a LDO tornou-se “o instrumento mais importante para planejar o comportamento das finanças públicas” (VIGNOLI, 2002, p.37). Segundo o autor, ela deve estabelecer o equilíbrio entre receitas e despesas, os critérios a serem seguidos para contingenciar dotações, as normas relativas ao controle de custos, a definição de critérios para a programação financeira, entre outras diretrizes relacionadas às finanças públicas;

c) Lei Orçamentária Anual (LOA): é a materialização das propostas da administração para serem realizadas no ano em questão. A LOA é um instrumento que expressa a alocação dos recursos públicos, que são operacionalizados por meio de diversos programas integrados ao PPA (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010). É um instrumento de execução de planos e programas de realização de obras e serviços visando ao desenvolvimento da comunidade (VIGNOLI, 2002).

Para Matias-Pereira (2010) a política fiscal do Estado se orienta em duas direções: a política tributária e a política orçamentária, sendo que a primeira se materializa na captação de recursos e a segunda na aplicação destes recursos.

Para Andrade (2010), o orçamento-programa detalha tanto a política econômica e financeira, como o programa de trabalho da administração. Discrimina receitas e despesas e deve dar ênfase aos objetivos e não à forma, de modo a deixar claro em que e para que o gasto está sendo ou será efetuado, definindo em termos de receitas e despesas os parâmetros estabelecidos pela LDO.

O registro dos atos orçamentários se dá por meio de códigos numéricos denominados de classificações orçamentárias. Elas são essenciais para a “programação, execução, acompanhamento, controle e avaliação da atividade financeira do Estado” (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010, p.107). Essas classificações orçamentárias são denominadas Funcionais Programáticas e compreendem os seguintes elementos:

- a) Classificação Institucional: identifica o órgão que está realizando a despesa;
- b) Classificação Funcional¹⁰: identifica para qual função e sub-função pública o recurso será destinado. No total, são 28 funções que podem se relacionar com qualquer uma das 109 sub-funções existentes. O Quadro 1 apresenta um exemplo para a função educação e as sub-funções mais utilizadas com esta função.

Quadro 1 - Classificação funcional para despesas com Educação

Função	Sub-função
12 – Educação	361 – Ensino Fundamental
	362 – Ensino Médio
	363 – Ensino profissional
	364 – Ensino Superior
	365 – Educação Infantil
	366 – Educação de Jovens e Adultos
	367 – Educação Especial

Fonte: Portaria 42/99 MOG. Elaboração própria.

c) Classificação Estrutural Programática: identifica os programas resultantes do processo de planejamento do governo incluídos no PPA, bem como as ações estabelecidas para a realização dos mesmos. Seus nomes e códigos são definidos pela própria administração e suas definições são as seguintes:

- Programa: instrumento de organização da ação governamental, que visa a concretização dos objetivos pretendidos. É mensurado por indicadores estabelecidos no PPA (ANDRADE, 2010);
- Ação: pode ser um projeto, uma atividade ou uma operação especial.

De acordo com Andrade (2010), o projeto é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa que envolve um conjunto de operações, limitadas no tempo e das quais resulta um produto que concorre para a expansão, o crescimento ou o aperfeiçoamento da ação do governo. A atividade é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa que envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto que concorre para a manutenção da ação do governo. Já as operações especiais são despesas que não contribuem para a manutenção das ações do governo, das quais não resulta um produto e não geram

¹⁰ A tabela e os códigos de funções e sub-funções constam da Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999, editada pelo Ministério de Orçamento e Gestão.

contraprestação direta em forma de bens ou serviços, como o pagamento de encargos, por exemplo.

A Tabela 2 apresenta os projetos da Secretaria de Educação para os Programas: Educação Infantil e Alimentação e Nutrição, incluídos no orçamento de 2013, com suas respectivas previsões de despesa:

Tabela 2 - Programas da Secretaria de Educação de Santo André em 2013 (em R\$)

Nome do programa	Ações relacionadas aos programas	Custo estimado (R\$)
Ensino Infantil	Aplicação dos recursos do FUNDEB no Ensino Infantil	39.100.400
	Indenização de áreas	10.000
	Construção, manutenção e reforma de espaços de uso público	3.178.500
	Pagamento de pessoal e encargos do Ensino Infantil	57.246.000
	Atendimento às unidades escolares	37.723.500
	Convênio FNDE para atendimento ao Ensino Infantil	60.000
	Aquisição de equipamentos e mobiliário	660.000
Alimentação e Nutrição	Fornecimento de alimentação escolar aos alunos	30.658.400
Valor total dos programas estimado para o ano de 2013 (R\$)		168.636.800

Fonte: Prefeitura Municipal de Santo André – LOA 2013.

d) Classificação segundo a Natureza da Despesa: identifica o gasto propriamente dito, quanto à sua categoria econômica, natureza, modalidade de aplicação e elemento de despesa. A Portaria Interministerial 163 de 4 de maio de 2001, dispõe sobre essas regras, ilustradas no Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 - Classificação segundo a natureza da despesa

Natureza da despesa	Classificação
A - Categorias econômicas	3 - Despesas correntes 4 - Despesas de capital
B - Grupos de natureza de despesa	1 - Pessoal e encargos sociais 3 - Outras despesas correntes 4 - Investimentos 6 - Amortização da dívida
C - Modalidades de aplicação ¹¹	50 - Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos 90 - Aplicações diretas
D - Elementos de despesa ¹²	01 - Aposentadorias, reserva remunerada e reformas 04 - Contratação por tempo determinado 11 - Vencimentos e vantagens fixas - pessoal civil 13 - Obrigações patronais 30 - Material de consumo 33 - Passagens e despesas com locomoção 36 - Outros serviços de terceiros - pessoa física 39 - Outros serviços de terceiros - pessoa jurídica 51 - Obras e instalações 52 - Equipamentos e material permanente 61 - Aquisição de imóveis

Fonte: Portaria N° 163/2001 SOF/STN. Elaboração própria.

Para ilustrar o funcionamento, o Quadro 3 apresenta um exemplo de classificação orçamentária da Secretaria de Educação de Santo André.

Quadro 3 - Exemplo de classificação orçamentária

Classificação orçamentária: 60 10 12 365 60 2191 33 90 39

Classificação	Descrição
60	Órgão: Secretaria de Educação
10	Unidade: Gabinete do secretário e dependências
12	Função: Educação
365	Subfunção: Educação Infantil
60	Programa: Educação Infantil
2191	Ação (atividade): atendimento às unidades escolares
3	Categoria econômica: despesa corrente
3	Grupo de natureza da despesa: outras despesas correntes
90	Modalidade de aplicação: aplicação direta
39	Elemento de despesa: outros serviços de terceiros - pessoa jurídica

Fonte: Santo André - LOA 2013. Elaboração própria.

¹¹ O quadro não apresenta todas as modalidades de aplicação. Para maiores informações, consultar Portaria 163/2001 SOF/STN.

¹² O quadro não apresenta todos os elementos de despesa. Para maiores informações, consultar Portaria 163/2001 SOF/STN.

Ainda em relação à execução orçamentária, é importante mencionar as fases ou estágios da execução da despesa pública. Normalmente a aquisição de bens e serviços na administração pública precisa passar por um processo de compras denominado licitação, regido pela Lei Federal Nº 8.666 de 1993. O Quadro 4 ilustra os estágios da despesa pública.

Quadro 4 - Estágios da despesa

Estágio	Descrição
Identificação da demanda	Um diagnóstico estabelece a demanda, problema ou necessidade a ser resolvido (a) com a aquisição de determinado(s) produto (s) e/ou serviço(s)
Especificação do produto ou serviço	Caracterização detalhada do produto ou serviço a ser adquirido/contratado
Reserva orçamentária	Após a cotação de preços é realizada a abertura de processo administrativo de compras e efetuada uma reserva orçamentária equivalente ao valor médio das cotações realizadas ¹³ .
Empenho	É o ato realizado após a conclusão do processo de licitação (ou da declaração de sua dispensa ou inexigibilidade), que cria para o Estado a obrigação de pagamento. É o principal instrumento com que conta a administração pública para acompanhar e controlar a execução do orçamento e constitui uma garantia ao credor de que o valor empenhado encontra respaldo no orçamento. O documento chamado Nota de Empenho é entregue ao fornecedor como garantia de pagamento em troca do fornecimento do bem ou serviço adquirido.
Liquidação	Após a entrega do bem ou da prestação de serviço, o gestor verifica se a entrega ocorreu da forma contratada. Em caso afirmativo, o responsável pela compra do bem ou serviço confirmará o direito do fornecedor em receber pelo produto ou serviço entregue nas condições contratadas. Ressalta-se que em caso de entregas parceladas ou realização de obras, a liquidação também será realizada parceladamente.
Pagamento	Momento em que se emite a Ordem de Pagamento e é feita a transferência do recurso financeiro ao fornecedor.

Fonte: Lei 4.320/64; Lei 8666/93; PISCITELLI; TIMBÓ,2009.

Adaptado pelos autores

¹³ A lei 8666/93 estabelece situações especiais em que a licitação é dispensada (art.24) ou não é exigida por conta da inviabilidade de competição (art.25). Nestes casos, as etapas são as mesmas, porém não haverá o procedimento licitatório, caracterizado pela disputa pública nas modalidades previstas no art. 22 da referida lei.

2.2 Afinal, o que são custos?

Conforme aponta Martins (2010), conceitos como gasto, despesa, desembolso, custo e investimento podem normalmente causar alguma confusão. A contabilidade industrial estabelece as diferenciações para cada um desses termos tendo o estoque de produtos como referência, ou seja, os insumos adquiridos e utilizados na produção, e portanto geração do estoque, são custos e aqueles não utilizados diretamente na produção são as despesas.

Como no setor público, à exceção das empresas públicas específicas: i) não existe a produção para estoque; ii) áreas de apoio consomem grande parte dos recursos e; iii) não existe, normalmente, a cobrança por serviços e apuração de lucro, a utilização, por vezes de um termo em lugar de outro não provoca maiores debates.

No presente trabalho foram adotadas as definições de Martins (2010), Machado (2002) e Mauss; Souza (2008), bem como as regras estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), constantes na Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica (NBC-T) N° 16.11, a qual preconiza o “Sistema de Informação de Custos do Setor Público”, aprovada pela resolução do CFC N° 1.366/2011¹⁴. O Quadro 5 descreve as terminologias que usaremos neste estudo:

¹⁴ A Portaria do STN n° 643 de 19 de novembro de 2013 suspendeu por tempo indeterminado a entrada em vigor das regras da NBC T 16.11: “Art. 13 - Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN”.

Quadro 5 - Terminologia de custos

Termo	Descrição
Gasto ou Despesa	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, tendo por objetivo a obtenção de um produto ou serviço.
Desembolso	É o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Custos	São gastos ou despesas com bens ou serviços que foram efetivamente utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
Investimento	Corresponde ao gasto ou despesa levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo ¹⁵ .
Objeto de custo	Unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos.
Apropriação do custo	Reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido

Fonte: CFC-NBC T 16.1 (2011); MACHADO, 2002; MAUSS; SOUZA, 2008; MARTINS, 2010. Adaptado pelos autores.

2.3 Formas de apropriação e classificação dos custos

A apropriação de custos é “o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido” (NBC T 16.11) e ocorre a partir de i) um sistema de acumulação; ii) um sistema de custeio; e, iii) um método de custeio.

De acordo com a NBC-T 16.11, o sistema de acumulação pode ser por ordem de serviço, quando se tratar de algum projeto com início e fim estabelecidos, ou por processo, quando se tratar de serviço a ser realizado continuamente. Já o sistema de custeio está relacionado à mensuração, podendo ser utilizado o custo histórico, o custo corrente, custo estimado ou custo padrão.

Segundo Martins (2010), os custos podem ser classificados conforme apresenta o Quadro 6:

¹⁵ É possível que aos olhos do gestor público da educação todo e qualquer gasto ou despesa com o aluno signifique um investimento no futuro da criança e do país, porém esta definição não se aplica neste estudo.

Quadro 6 - Classificação dos custos

Tipo de custo	Descrição
Diretos	Quando podem ser diretamente apropriados ao objeto de custeio
Indiretos	Quando a apropriação ao objeto tem que ser feita por meio de estimativa dada a falta de uma medida objetiva de associação ao objeto
Variáveis	Quando se alteram em função da quantidade de produto/serviço
Fixos	Quando não variam, mesmo com a alteração na quantidade de produtos/serviços realizados

Fonte: MARTINS, 2008.

Por último, os métodos de custeio referem-se ao modo de identificação, ligação e apropriação do custo ao objeto de custeio. De acordo com a NBC-T 16.11 (2011); Machado (2002); Martins(2010); e Fontoura, (2013), os principais métodos de custeio são:

- a) Custeio direto: é o método de custeio que apropria ao objeto todos os custos fixos e variáveis, desde que esses sejam perfeitamente identificáveis com o objeto, sem qualquer tipo de rateio.
- b) Custeio variável: é aquele que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.
- c) Custeio por absorção: é o procedimento que consiste na apropriação de todos os custos de produção ao objeto de custos. Difere do custeio direto, já que aquele não admite rateios.
- d) Custeio por atividade (também conhecido como método ABC): é o método em que cada produto ou serviço para ser produzido/realizado depende da execução de um conjunto de atividades. Quanto mais complexo o produto ou a empresa, maior o conjunto de atividades envolvidas. Esse método estabelece uma nova abordagem em relação à apropriação dos custos, pois os recursos (insumos de produção) servem para garantir a realização das atividades que darão origem ao produto/serviço, objeto de custo em questão. Dessa forma, o método ABC , baseia-se no “princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto produtos, clientes ou outros objetivos de custo consomem atividades” (BRIMSON, 1996, p.29).

Para a aplicação do método ABC, é necessário realizar um estudo cuidadoso do processo de produção para estabelecer a relação existente entre as atividades e os recursos/insumos, a fim de apurar quanto de recurso cada atividade consumiu. Da mesma forma é estabelecida uma relação entre as atividades e o objeto de custo, a fim de saber o

quanto de cada uma das atividades foi consumida para garantir a elaboração do produto/serviço em questão.

2.4 O custo-aluno qualidade

O debate sobre custos na esfera da educação pública tem destacado cada vez mais a discussão sobre o custo-aluno. Segundo manifestação da Campanha Nacional pelo Direito à Educação (CNDE), “embora seja errôneo afirmar que o financiamento adequado da educação pública resolva sozinho o conjunto avassalador de problemas educacionais brasileiros, é certo afirmar que sem ele nada poderá ser feito” (CNDE, 2011, p.3).

A busca por uma educação de qualidade tem exigido cada vez maiores reflexões acerca do financiamento desta política. Saber quanto custa uma educação de qualidade, ou que qualidade podemos esperar da educação brasileira a partir do financiamento atual e ainda, o que seria afinal uma educação de qualidade, são questões cada vez mais presentes na construção desta política.

Apesar do presente estudo não pretender, de forma alguma, entrar na discussão sobre a qualidade do ensino público brasileiro, os autores acreditam que incluir uma apresentação a respeito do atual debate sobre custo-alunoqualidade na Educação é fundamental como referencial teórico do estudo.

A normatização de um valor mínimo que se deva gastar com a educação de um aluno, foi inaugurada em nosso país com o advento da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), que em seu artigo 74 estabelece:

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

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

Da mesma forma, a Emenda Constitucional nº14 estabeleceu em seu artigo 5º, § 4º que

a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ajustarão progressivamente, em um prazo de cinco anos, suas contribuições ao Fundo, de forma a garantir um

valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade de ensino, definido nacionalmente. (BRASIL, 1996).

A Lei Federal 9.424 de 24 de dezembro de 1996, que instituiu o FUNDEF estabeleceu em seu artigo 6º um valor mínimo anual por aluno com as seguintes características:

§ 1º [...] será fixado por ato da Presidência da República e nunca será inferior à razão entre a previsão da receita total do fundo e a matrícula total do ensino fundamental no ano anterior, acrescida do total estimado de novas matrículas.

§4º No primeiro ano de vigência desta lei, o valor mínimo anual por aluno, a que se refere este artigo, será de R\$ 300,00 (trezentos reais). (BRASIL, 1996).

No ano de 2001, a lei nº 10.172 estabeleceu o 1º Plano Nacional de Educação e também recepcionou o debate do custo-aluno assim determinando:

II - Níveis de ensino - 1.3 Objetivos e Metas; 23: “Realizar estudos sobre custo da educação infantil com base nos parâmetros de qualidade, com vistas a melhorar a eficiência e garantir a generalização da qualidade do atendimento”

V- Financiamento e Gestão - 11.2 - Diretrizes: O *custo-aluno qualidade* deve ser “a referência para a política de financiamento da Educação. Para enfrentar esta necessidade, os sistemas de ensino devem ajustar suas contribuições financeiras a este padrão desejado, e particularmente à União cabe fortalecer sua função supletiva, através do aumento dos recursos destinados à complementação do FUNDEF”.

V- Financiamento e Gestão; 11.3 Objetivos e Metas; 11.3.1 Metas; 18: “A União deverá calcular o valor mínimo para o custo-aluno para efeito de suplementação dos fundos estaduais rigorosamente de acordo com o estabelecido pela Lei nº 9.424/96”. (BRASIL, 2001).

No ano de 2003, o Ministério da Educação (MEC), por meio da portaria nº 71 instituiu um Grupo de Trabalho a fim de elaborar propostas de fixação de valor mínimo nacional por aluno/ano e expõe em seus considerandos:

[...] a necessidade de dispor de um valor mínimo compatível com uma educação de qualidade para todas as crianças brasileiras;

a necessidade de romper com a histórica e perversa desigualdade em gastos por crianças, conforme a renda de sua família, que caracteriza uma verdadeira apartação[...]. (BRASIL, 2003).

Esta comissão, em seu relatório, declara a inadequação às regras normativas dos valores até então definidos para valor mínimo nacional e propõe, entre outras questões, “a necessidade de pesquisas para identificar o custo-aluno qualidade do ensino” (GOMES, 2009, p.8).

No ano de 2006 foi aprovada a Emenda Constitucional nº 53, convertida na Lei do FUNDEB - Nº 11.494 de 27 de junho de 2007.

Uma das características do FUNDEB foi abranger o financiamento da fase inicial e final da Educação Básica, ou seja, as creches e o Ensino Médio, respectivamente. Outra

característica, entretanto, foi a supressão da relação do valor aluno com um padrão de qualidade, o que não impediu, entretanto, a realização de proposições sobre o tema pela sociedade civil engajada. Neste sentido, destacam-se os estudos em desenvolvimento desde 2005 pela Campanha Nacional pelo Direito à Educação (CNDE), denominados Custo Aluno Qualidade Inicial – CAQi, cujo resultado foi divulgado em 2007, propondo

uma inversão completa da lógica que pauta o financiamento da educação e das demais políticas sociais no Brasil, marcado pela subordinação do investimento social à disponibilidade orçamentária [...]. A lógica vigente no Brasil estabelece que o valor médio gasto por aluno seja, quando muito, a divisão dos escassos recursos da vinculação constitucional, [...] variando conforme as oscilações da arrecadação.

O CAQi trilha um outro caminho ao nascer da pergunta: qual é o investimento por aluno(a) que o País precisa fazer para que haja ampliação do acesso e a melhoria da qualidade da educação[...]? (CARREIRA; PINTO, 2007, p. 16)

Desde então, os valores previstos nesses estudos da CNDE se tornaram a principal referência no debate de custo-alunoqualidade. Tanto é assim, que em 2008, o Conselho Nacional de Educação (CNE) firmou parceria com a CNDE.

para considerar o CAQi como uma estratégia de política pública para a educação brasileira, no sentido de vencer as históricas desigualdades de ofertas educacionais em nosso país. Em outras palavras, o CNE entende que a adoção do CAQi representa um passo decisivo no enfrentamento dessas diferenças e, portanto, na busca de uma maior equalização de oportunidades educacionais para todos. (BRASIL, 2010).

A Tabela 3 apresenta os valores do CAQi atualizados para 2013.

Tabela 3 - Custo Aluno Qualidade Inicial (CAQi) em 2013

Tipo de escola	Educação Infantil		Ensino Fundamental		Ensino Médio	Ensino Fundamental no campo	
	Creche	Pré-escola	Anos iniciais	Anos finais		Anos iniciais	Anos finais
Tamanho médio (número alunos)	130	240	480	600	900	70	100
Jornada diária dos alunos (h)	10	5	5	5	5	5	5
Média de alunos por turma	13	20	24	30	30	14	25
Pessoal + encargos	83,70%	78,20%	77,60%	76,70%	77,70%	72,80%	71,60%
Custo MDE (R\$)	8.835	3.447	3.294	3.247	3.379	6.095	5.795
Custo total (R\$)	9.458	3.706	3.513	3.441	3.562	6.473	6.088
Custo total % do PIB <i>per capita</i>	39,30%	15,40%	14,60%	14,30%	14,80%	26,90%	25,30%
Diferenciação (EF: anos iniciais =1)	2,7	1,06	1,00	0,98	1,01	1,84	1,73

Fonte: CNDE 2011.

Notas: 1 PIB per capita 2013 = R\$ 24.065,00 (fonte: IBGE).

2 Dados trabalhados pelos autores.

Em maio de 2010, o Conselho Nacional de Educação (CNE) aprovou a resolução 08/2010 adotando o “CAQi como referência para a construção de matriz de padrões mínimos de qualidade para a Educação Básica pública no Brasil” (BRASIL,2010).

Como resultado de tal aprovação, o CNE apresentou o Projeto de Resolução estabelecendo em seu artigo 16 que os insumos básicos para o funcionamento, manutenção e atualização de creche ou escola, de acordo com os padrões mínimos do CAQi, teriam como referência o custo total estimado por aluno, expresso em percentual do PIB *per capita*, conforme apresentado na Tabela 4, abaixo:

Tabela 4 – Custo-aluno baseado no PIB per capita

Etapa da Educação Básica	% do PIB <i>per capita</i>
I- Creche	39,0
II- Pré-Escola	15,1
III- Ensino Fundamental (anos iniciais)	14,4
IV- Ensino Fundamental (anos finais)	14,1
V- Ensino Médio	14,5
VI- Ensino Fundamental- escola de Educação do Campo (anos iniciais)	23,8
VII- Ensino Fundamental- escola de Educação do Campo (anos finais)	18,2

Fonte: BRASIL, 2010.

Este Projeto de Resolução, entretanto, jamais foi ratificado pelo Ministro da Educação e coube à Lei 13.005 de 25 de junho de 2014, que instituiu o novo Plano Nacional de Educação, a retomada deste tema para o marco legal.

As estratégias 20.5, 20.6 e 20.7 da meta 20, não deixam dúvidas quanto à decisão de retomada do CAQi como referencial de custo-qualidade para a educação pois assim expressam as referidas estratégias:

20.5) desenvolver, por meio do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP, estudos e acompanhamento regular dos investimentos e custos por aluno da educação básica e superior pública, em todas as suas etapas e modalidades;

20.6) no prazo de 2 (dois) anos da vigência deste PNE, será implantado o Custo AlunoQualidade inicial - CAQi, referenciado no conjunto de padrões mínimos estabelecidos na legislação educacional e cujo financiamento será calculado com base nos respectivos insumos indispensáveis ao processo de ensino-aprendizagem e será progressivamente reajustado até a implementação plena do Custo Aluno Qualidade - CAQ;

20.7) implementar o Custo Aluno Qualidade - CAQ como parâmetro para o financiamento da educação de todas etapas e modalidades da educação básica, a partir do cálculo e do acompanhamento regular dos indicadores de gastos educacionais com investimentos em qualificação e remuneração do pessoal docente e dos demais profissionais da educação pública, em aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino e em aquisição de material didático-escolar, alimentação e transporte escolar. (BRASIL, 2014)

Assim, a perspectiva que se apresenta é de ampliação no curto prazo do debate sobre os custos de uma educação de qualidade, “único vetor capaz de promover, conjuntamente, o desenvolvimento econômico e o social para a plena sustentabilidade de um país” (CNE, 2010, p.2).

3. Marco legal e financiamento da Educação Infantil no Brasil

3.1 Marco legal da Educação Infantil

O marco legal inicial da concepção da política de Educação Infantil no Brasil não se deu pelo caráter educacional e sim laboral. A Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), em 1943, obrigou as empresas a oferecerem local apropriado de assistência às crianças no período de amamentação¹⁶. Esse foi o primeiro marco legal federal que previu a oferta de creches públicas ou privadas às mulheres trabalhadoras no Brasil e pode ser considerado um precursor da atual política de educação infantil do país.

Em 1988, a Constituição Federal Brasileira em seu artigo 7º, XXV, reafirma o direito do trabalhador à “assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas” (BRASIL, 1988)¹⁷. Além disso, a Carta Maior do Estado Brasileiro afirma a educação como um direito social do indivíduo e estabelece as regras a serem seguidas no âmbito da educação, conforme apresenta o Quadro 7. A partir desse momento, o tema passa a fazer parte da agenda de governo e as regulações começam a surgir na forma de legislação.

Em julho de 1990, o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), em seu artigo 54 inciso IV, reafirma o dever do Estado de assegurar o atendimento em creche e pré-escola às crianças de até 6 anos de idade. No entanto, até 1996 o tratamento que se dava a essa fase da vida era diferente do atual, uma vez que os primeiros três anos apresentavam um caráter mais assistencial, de cuidados com a saúde e a alimentação, enquanto os anos subsequentes já apresentavam características educacionais. Dessa forma, durante muito tempo a fase inicial de desenvolvimento infantil, compreendida entre 0 e 3 anos de vida, esteve sob responsabilidade da Assistência Social. Organizações da sociedade civil, como associações comunitárias e

¹⁶ Art. 389 - Toda empresa é obrigada: [...]

§ 1º - Os estabelecimentos em que trabalharem pelo menos 30 (trinta) mulheres com mais de 16 (dezesseis) anos de idade terão local apropriado onde seja permitido às empregadas guardar sob vigilância e assistência os seus filhos no período da amamentação.

§ 2º - A exigência do § 1º poderá ser suprida por meio de creches distritais mantidas, diretamente ou mediante convênios, com outras entidades públicas ou privadas, pelas próprias empresas, em regime comunitário, ou a cargo do SESI, do SESC, da LBA ou de entidades sindicais.

¹⁷ A idade de 6 anos foi reduzida para 5 pela Emenda Constitucional Nº 53, de 19 de dezembro de 2006.

instituições filantrópicas recebiam apoio de órgãos públicos para desempenhar as funções de atendimento às crianças.

Quadro 7 - Principais regras da CF de 1988 relacionadas ao tema Educação Básica

Artigo	Determinação da Constituição Federal
205	A educação como um direito de todos e um dever do Estado e que será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade.
208 - I	Garantia de educação básica, obrigatória e gratuita dos quatro aos dezessete anos de idade.
208 - IV	Educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até cinco anos de idade.
208 - VII	Atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.
208 - VII § 1º	O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.
211	Competências dos entes.
212	Aplicação mínima de recursos.
213	Permite que os recursos públicos sejam também destinados às instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas.
214	Projeta o Plano Nacional de Educação.

Fonte: Constituição Federal de 1988. Elaboração própria.

Com a aprovação da LDB a faixa etária compreendida entre 0 e 3 anos de idade passou a ser reconhecida como de fundamental importância para a formação integral e o desenvolvimento do indivíduo, o que levou ao reconhecimento das creches como instituições de educação, passando a fazer parte do sistema nacional de ensino, conforme se observa no Quadro 8.

Por se tratarem de instituições de ensino, as duas etapas da Educação Infantil, creche e pré-escola, devem atuar de acordo com as diretrizes curriculares nacionais, determinadas pelo Conselho Nacional de Educação para cada etapa.

Quadro 8 - Principais regras da Lei de Diretrizes e Bases relacionadas às creches

Artigo	Determinação da LDB
4º - IV	Atendimento gratuito em creches e pré-escolas às crianças de zero a seis anos de idade.
Art. 11-V	Os Municípios incumbir-se-ão de oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas e, com prioridade, o ensino fundamental.
21	A educação escolar compõe-se de: i) educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; ii) educação superior.
30	A educação infantil será oferecida em: i) creches, ou entidades equivalentes, para crianças de até três anos de idade; ii) pré-escolas, para as crianças de quatro a seis anos de idade ¹⁸ .
77	Permite a destinação de recursos às escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas, mediante prestação de contas.
87 §1º	Prazo de um ano para apresentação do projeto de Lei do Plano Nacional de Educação.
89	Prazo de três anos para integração das creches aos respectivos sistemas de ensino.

Fonte: Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Elaboração própria.

Em janeiro de 2001 foi sancionado o Plano Nacional de Educação – PNE (Lei Nº 10.172/01) que, entre outras coisas, estabelece metas estratégicas para a área e apresenta um diagnóstico da Educação Infantil, chamando a atenção para a importância da participação das organizações da sociedade civil na ampliação da oferta de vagas.

No entanto, apesar das celebrações de convênios e a consequente oferta do serviço, o documento afirma também que devido às fontes de registro precárias tanto dessas organizações da sociedade civil como do poder público, não há informações precisas quanto ao número de alunos efetivamente matriculados até essa época.

3.2 Financiamento da Educação no Brasil

Com relação ao financiamento da Educação, seu marco legal está baseado fundamentalmente na Constituição Federal de 1988 e na LDB. O artigo 211 da Constituição Federal estabelece os papéis de cada ente federativo e institui que os municípios atuarão prioritariamente na Educação Infantil e Ensino Fundamental:

Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

§ 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função

¹⁸ Alterado para 5 anos pela Lei Nº 12.796, de 4 de abril de 2013.

redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil.

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio.

§ 4º Na organização de seus sistemas de ensino, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório.

§ 5º A educação básica pública atenderá prioritariamente ao ensino regular (BRASIL, 1988)

Já o artigo 212 estabelece a aplicação mínima de recursos para cada ente federativo, conforme apresentado no Quadro 9:

Quadro 9 - Responsabilidades e destinação mínima para o ensino

Ente da federação	Aplicação mínima	Responsabilidade prioritária
União	18%	Organização do sistema nacional; financiamento das instituições federais; função redistributiva e supletiva
Estados	25%	Ensino Fundamental e Médio
Municípios	25%	Ensino Fundamental e Educação Infantil

Fonte: Constituição Federal de 1988, artigo 212. Elaboração própria.

As formas de colaboração citadas pelo artigo 211 não estavam bem determinadas e regulamentadas, sobretudo em relação ao tema do financiamento a fim de reduzir as desigualdades de disponibilidade de recursos entre os estados e municípios de regiões mais ricas e daquelas mais pobres. No entanto, o novo Plano Nacional de Educação (Lei 13005/2014) procurou preencher esta lacuna, estabelecendo o prazo de dois anos para a definição de normas de cooperação entre a União, os Estados e os Municípios no que diz respeito à repartição das responsabilidades e dos recursos (PNE-Estratégia 20.9).

A Lei de Diretrizes e Bases também estabeleceu normas para o financiamento da Educação Infantil no Brasil, conforme demonstra o Quadro 10:

Quadro 10 - Principais regras da LDB relacionadas ao financiamento da Educação Infantil

Artigo	Determinação da LDB
68	Serão recursos públicos destinados à educação os originários de: i) receita de impostos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; ii) receita de transferências constitucionais e outras transferências; iii) receita do salário-educação e de outras contribuições sociais; iv) receita de incentivos fiscais; v) outros recursos previstos em lei.
69	Aplicação anual mínima na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), de 18%(União) e 25% (estados, DF e municípios), ou o que constar nas respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas, da receita resultante de impostos e transferências
70 e 71	Estabelece regras para gasto dos recursos destinados à MDE
77	Permite a destinação de recursos às escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas, mediante prestação de contas

Fonte: Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Elaboração própria.

Em 1996, a EC 14 criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF), regulamentado pela Lei 9424/96, que também estabeleceu o salário-educação como fonte adicional de recursos (regulamentado pelas leis 9424/96; 9766/98 e 11.457/07). Em 2006 a EC 53 instituiu o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Básico (FUNDEB), que substituiu o FUNDEF e passou a vigorar em 1º de janeiro de 2007, sendo regulamentado pela Lei 11.494/2007.

Como o próprio nome diz, o FUNDEF destinava recursos apenas para a Educação Fundamental, deixando de fora a Educação Infantil e o Ensino Médio. Com o FUNDEB toda a Educação Básica passou a receber os recursos do fundo que, como o seu antecessor, tem papel redistributivo.

A princípio, o FUNDEB terá vigência de 14 anos (até 2020) e seu funcionamento é dado da seguinte forma: a lei que instituiu o fundo definiu alguns impostos para sua composição. Do total de recursos arrecadados pelo estado e seus municípios (inclusive o Distrito Federal) referentes a esses impostos, os governos destinarão obrigatoriamente 20% para um fundo estadual (FUNDEB), que será aplicado exclusivamente na educação. Dessa forma, cada estado da federação tem o seu fundo que reúne 20% da arrecadação da lista de impostos descritos no Quadro 11:

Quadro 11 - Composição do FUNDEB

Grupo	Impostos
GRUPO 1 ¹⁹	<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Estados (FPE) - Fundo de Participação dos Municípios (FPM) - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPIexp) - Desoneração de Exportações (LC 87/96)
GRUPO 2 ²⁰	<ul style="list-style-type: none"> - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) - Imposto sobre Propriedade Veículos Automotores (IPVA) - Quota Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios (ITR) - Receitas da dívida ativa e de juros e multas, incidentes sobre as fontes acima relacionadas.

Fonte: MEC²¹. Elaboração Própria.

Além destes recursos oriundos dos estados e dos municípios, a União também faz uma complementação ao fundo com uma quantia correspondente a, no mínimo, 10% do total da contribuição dos estados e dos municípios²².

O montante total de recursos acumulados no fundo de cada estado é rateado entre os municípios e o próprio estado, de acordo com o número de alunos matriculados no nível/etapa/modalidade definidos no artigo 211 da Constituição Federal, que estabelece qual é a prioridade de cada ente federado²³. Para a definição da base de matrículas é utilizado o censo escolar do ano imediatamente anterior à distribuição dos recursos.

A Figura 1 abaixo apresenta, de forma simplificada, o modelo de financiamento da educação no Brasil, que tem sua base principal na obrigatoriedade legal de aplicação mínima do percentual de impostos e transferências da União (18%), Estados e Municípios (25%).

¹⁹ 16,66% em 2007; 18,33% em 2008 e 20% a partir de 2009 - estes impostos já faziam parte do FUNDEF.

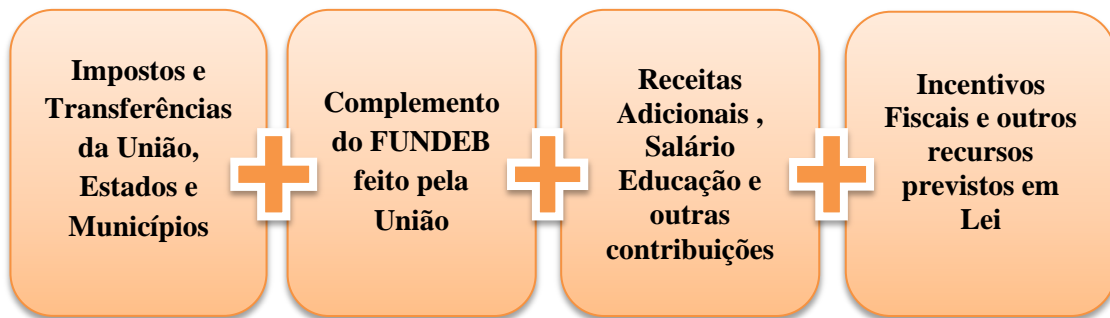
²⁰ 6,66% em 2007; 13,33% em 2008 e 20% a partir de 2009 - estes impostos foram acrescentados ao conjunto a partir do FUNDEB.

²¹ Fundo de desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos profissionais da Educação – FUNDEB - Perguntas Frequentes. Disponível em: <<https://www.mec.gov.br>>. Acesso em 30 de setembro de 2014.

²² A complementação da União foi progressiva: no mínimo R\$ 2 bilhões em 2007; R\$ 3 bilhões em 2008; R\$ 4,5 bilhões em 2009 e no mínimo 10% do valor total do Fundo a partir de 2010, (art.60- V e VI- ADCT), sendo que até 10% desta complementação poderá ser utilizada pelo Fundo Nacional para o Desenvolvimento do Ensino-FNDE para financiar programas de melhoria na qualidade da educação (art.60- VI- ADCT).

²³ De acordo com a LDB são dois os níveis educacionais: Básico e Superior (art.21). O Nível Básico possui 3 etapas: Infantil, oferecida em Creches e em pré- escola (art.20 e 30); Fundamental (art.32) e Médio (art.35). As modalidades são: Educação de Jovens e Adultos (art.37); Educação Profissional (art.39) e Educação Especial (art.58).

Figura 1- Resumo do financiamento da educação pública no Brasil



Fonte: Constituição Federal; Lei 9394/; Lei 11.494/2007. Elaboração própria.

Além disso, de acordo com a Lei 11.494/2007, cabe ao MEC estabelecer um valor mínimo nacional por aluno/ano. Esse valor é definido contabilmente em função da complementação da União (art.4º § 2º) e teve como ponto de partida o valor mínimo vigente para o ensino fundamental no âmbito do FUNDEF (art.32) em 2006 e deve ser fixado (art.10º) observando-se determinadas diferenciações (BRASIL, 2007).

A Tabela 5 apresenta essas diferenciações, bem como as ponderações relacionadas à Educação Infantil, vigentes para o ano de 2013, com os respectivos valores para o estado de São Paulo. O valor mínimo nacional estabelecido por aluno em 2013 foi de R\$ 2.022,51 (Brasil, 2013).

Tabela 5 - FUNDEB – Tabela de ponderações e diferenciações 2013 (Educação Infantil)

Diferenciações		Ponderações	Valor mínimo SP/2013 (R\$)
I – creche em tempo integral	Pública	1,30	4.103,52
	Conveniada	1,10	3.472,21
II - pré-escola em tempo integral	Pública	1,30	4.103,52
	Conveniada	1,30	4.103,52
III- creche em tempo parcial	Pública	0,80	2.525,24
	Conveniada	0,80	2.525,24
IV- pré-escola em tempo parcial	Pública	1,00	3.156,55
	Conveniada	1,00	3.156,55

Fonte: Resolução Nº 8 de 25 de julho de 2012 (MEC) e Portaria Nº 16, de 17 de dezembro de 2013 (MEC).

As ponderações estabelecidas, são mecanismos utilizados para remunerar mais uma determinada etapa e/ou modalidade, tendo como base os anos iniciais do Ensino

Fundamental urbano²⁴, cujo fator de ponderação é igual a 1. Desta forma, para cada real que recebe um município por uma criança nesta série, este mesmo município receberá 30% a mais por criança que esteja em creche pública em tempo integral, ou ainda 10% a mais por criança que esteja em creche integral conveniada.

Além de vincular a totalidade dos recursos do Fundo às despesas de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), a Lei 11.494/2007 estabelece ainda as seguintes sub-vinculações: i) 60% do total de recursos recebidos do fundo pelos estados e municípios terão que ser utilizados no pagamento de salário dos profissionais do magistério da educação básica (art.22); ii) 95% dos recursos devem ser utilizados no exercício em que ocorreu o crédito (art.21) podendo ficar no máximo 5% dos recursos para utilização até 31 de março do ano subsequente (art.21 § 2º).

Outra importante fonte de receita da educação é o salário educação, previsto no artigo 212 da CF/88 em seus parágrafos 5º e 6º e regulamentado pelo Decreto 6003/2006 com alterações efetuadas pela lei 9766/98. A contribuição das empresas a este título deverá corresponder a 2,5% da folha de pagamento (art.1º §1º Decreto 6003/06). Do montante arrecadado, 1% será destinado à Secretaria de Receita Previdenciária (art.6º)²⁵. Do total restante, 10% serão utilizados pelo FNDE para financiar projetos e ações voltadas para a universalização da educação básica (art.9º) e 90% serão divididos da seguinte forma (art.9º): 1/3 de cota federal (art.9º- I) e 2/3 de cota estadual e municipal (art.9º- II).

O valor recebido pelos estados e municípios, correspondente à quota estadual, também possui uma sub-vinculação que determina que o recurso não pode ser utilizado para pagamento salarial (art. 7º- Lei 9766/98).

Ainda em relação ao financiamento da educação, cabe ressaltar a Lei 13.005, sancionada no dia 25 de junho de 2014, que instituiu o Plano Nacional de Educação, com vigência para os próximos dez anos e estabelece em sua meta de nº 20:

Meta 20: ampliar o investimento público em educação pública de forma a atingir, no mínimo, o patamar de 7% (sete por cento) do Produto Interno Bruto - PIB - do País no 5º (quinto) ano de vigência desta Lei e, no mínimo, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio (BRASIL, 2014).

Para o cumprimento desta importante meta, o PNE define como uma das estratégias a serem adotadas:

²⁴ Esta também é a referência para o valor mínimo nacional definido anualmente pelo MEC

²⁵ Decreto 6003/06

20.3) destinar à manutenção e desenvolvimento do ensino, em acréscimo aos recursos vinculados nos termos do art. 212 da Constituição Federal, na forma da lei específica, a parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural e outros recursos, com a finalidade de cumprimento da meta prevista no inciso VI do caput do art. 214 da Constituição Federal (BRASIL, 2014).

Outro dos principais compromissos do PNE é o de estabelecer metas estratégicas que busquem garantir o direito à educação básica de qualidade. No caso específico das creches, o PNE estabelece que a oferta de educação infantil em creches deverá atender a, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até 2020. Como a responsabilidade prioritária dos municípios está relacionada à educação infantil, a tendência é que a meta de atendimento nas creches estabelecida pelo PNE recaia sobre eles, que terão o enorme desafio de financiar e viabilizar a oferta definida.

Com relação ao município de Santo André, as receitas relacionadas ao ensino no ano de 2013 estão expostas na Tabela 6, a seguir:

Tabela 6 - Receitas do ensino em 2013 (em R\$)

Receitas do ensino (2013)	Valores (R\$)
Total de receitas próprias + FUNDEB	279.369.232,60
Receitas de Impostos e Transferências de Impostos	1.071.998.031,28
Retenções ao FUNDEB	109.551.998,09
Aplicação mínima correspondente aos 25%	267.999.507,81
Aplicação mínima, deduzida a retenção do FUNDEB	158.447.509,72
Receitas de transferências do FUNDEB, sem rendimentos financeiros	117.477.768,45
Receitas de aplicação financeira do FUNDEB	1.453.890,75
Rendimento de aplicação financeira- Educação Básica anos anteriores	80.875,25
Rendimento de aplicação financeira- Educação Básica 2013	1.909.188,43
Total de outras receitas (vinculadas)	32.858.900,67
Receitas Diversas - FAE- Sabina	693.664,68
Rendimento aplicação financeira F.M.A. Educação - Sabina -	27.882,49
Rendimento aplicação financeira - Alimentação Escolar - FNDE	81.355,69
Rendimento aplicação financeira - PNATE	250,04
Rendimento aplicação financeira - QESE	74.901,85
Rendimento aplicação financeira - Novas Turmas Educação Infantil	2.519,24
Rendimento Conta Poupança - PROINFÂNCIA	15.655,73
Rendimento Conta Poupança - Novas Turmas Educação Infantil	2.501,28
Rendimento Conta Poupança - Caminho da Escola/FNDE	14.203,93
Transferência da União - Convênio FNDE	1.397.948,26
Transferência da União - Salário Educação - Lei 10.832/03 (QESE)	15.046.084,32
FNDE - Programa Nacional de Alimentação Escolar/Creche	1.042.380,00
FNDE - Programa Nacional de Alimentação Escolar / PNAE	7.416.738,00
Transferência da União - FNDE referente ao PNATE	12.834,07
Transferência da união - Novas Turmas Educação Infantil	605.051,73
Outras Transferências diretas da União - FNDE- Brasil Alfabetizado	24.960,29
Restituições diversas do ensino (União)	285.992,57
Transferência união - convênio FNDE	660.000,00
Outras Transferências Estaduais - Alimentação Escolar	5.453.976,50
Subtotal de receitas próprias + FUNDEB + outras receitas (vinculadas)	312.228.133,27
Complemento do município (recursos próprios)	36.367535,19
Total geral de receita da Educação em 2013	348.595.668,46

Fonte: Secretaria de Finanças de Santo André. Elaboração própria.

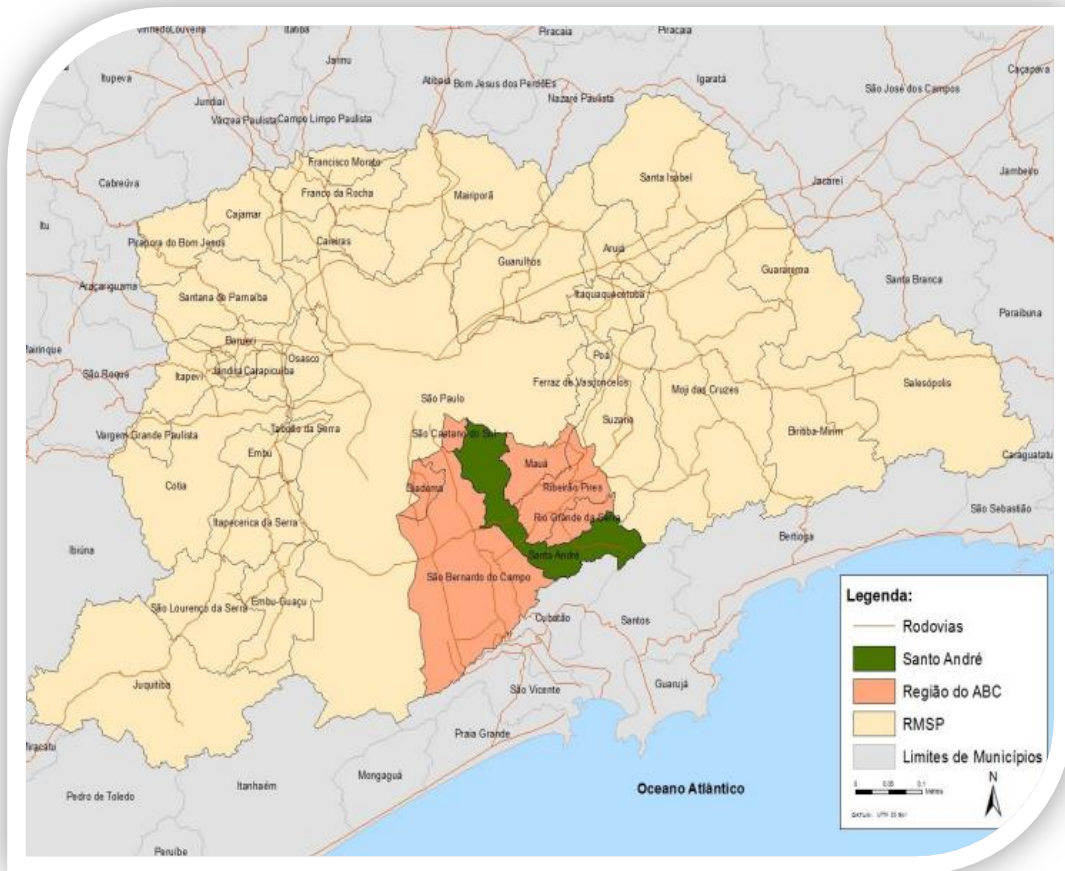
A alta complexidade do financiamento da educação no Brasil, associada à garantia dos direitos sociais previstos pela Constituição Federal e à frequente insuficiência de recursos financeiros para o provimento pleno de todos os serviços, torna cada vez mais necessária a análise de custos no setor público.

4. O município de Santo André e a Educação

4.1 Informações gerais do Município

Santo André está localizada a cerca de 20 quilômetros da capital paulista, na região denominada ABC Paulista, e faz fronteira com os municípios de São Paulo, São Caetano do Sul, São Bernardo, Mauá, Rio Grande da Serra, Ribeirão Pires, Suzano, Mogi das Cruzes, Cubatão e Santos, conforme apresentado na Figura 2:

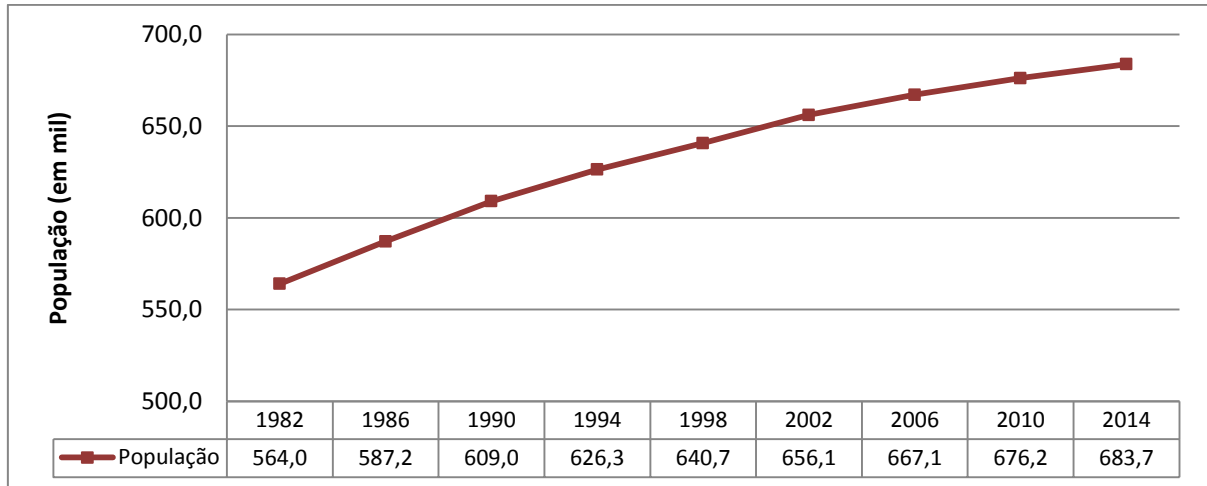
Figura 2 - Mapa com a localização do município de Santo André



Fonte: IBGE; Diagnóstico Santo André – PPA participativo 2014-2017. Elaboração: DISE/SOPP/PSA

De acordo com dados da Fundação Seade, em 2014 a população de Santo André é de 683.709 habitantes e o Gráfico 1 indica que o crescimento populacional é constante desde o início da década de 80.

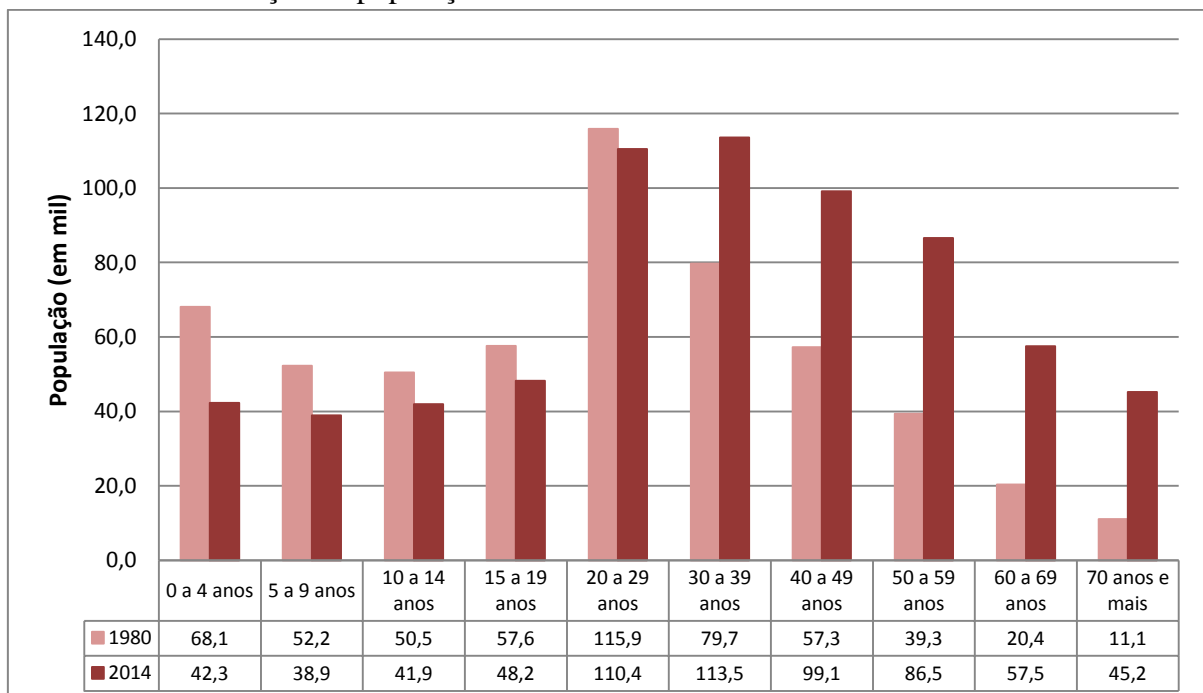
Gráfico 1 - Crescimento populacional em Santo André (SP)



Fonte: Fundação SEADE. Elaboração própria.

No entanto, as características da população vêm sofrendo alterações ao longo das últimas décadas e isso pode ser observado no Gráfico 2, que aponta para um envelhecimento da população do município.

Gráfico 2 - Distribuição da população de acordo com a faixa etária



Fonte: Fundação SEADE. Elaboração própria.

A taxa de mortalidade teve apenas um pequeno aumento de 6,25 (1980) para 7,22 (2010) e a taxa de natalidade sofreu uma queda acentuada de 28,75 (1980) para 13,69 (2010), por mil habitantes. O maior faixa populacional hoje se encontra na fase adulta, dos 20 aos 49 anos, uma etapa produtiva.

Com relação às condições de vida dos munícipes, ao analisar o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal²⁶ (IDHM) a Tabela 7 mostra que apesar de Santo André ter caído uma posição no ranking estadual entre 1991 e 2010, o índice alcançado teve um aumento significativo, o que fez o município subir da classificação médio para muito alto em menos de duas décadas. Isso significa que nas três dimensões avaliadas (longevidade, educação e renda) as condições de desenvolvimento humano dos andreenses evoluíram.

Tabela 7 - Classificação do IDHM em Santo André

Ano	IDHM	Classificação	Ranking estadual
1991	0,63	Médio	6º
2000	0,738	Alto	15º
2010	0,815	Muito alto	7º

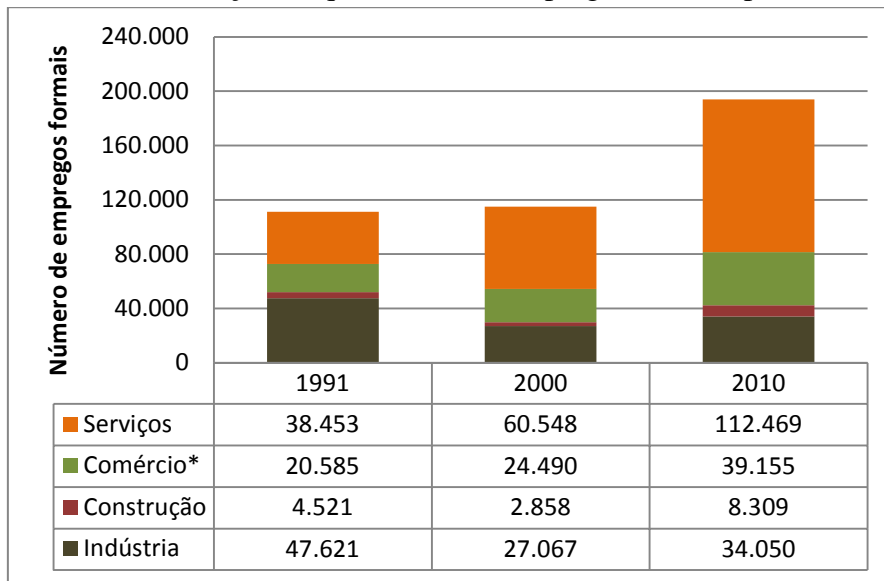
Fonte: PNUD, IPEA, FJP e IBGE. Elaboração própria.

Quanto aos aspectos econômicos, apesar do número de empregos formais estar crescendo²⁷, nas últimas décadas a cidade vem sofrendo uma mudança vocacional, perdendo a característica de cidade industrial e passando a concentrar a oferta de trabalho na área do comércio e serviços. De acordo com dados da Fundação SEADE, o número de empregos formais na indústria caiu de 47,6 mil para 34 mil, de 1991 até 2010. No mesmo período, enquanto o setor de comércio quase dobrou o número de empregos formais (de 20,5 mil para 39,1 mil), o setor de serviços quase triplicou a quantidade, de 38,4 mil (1991) para 112,4 mil empregos formais em 2010. O Gráfico 3 ilustra a mudança da concentração de empregos por ramo de atividade nas últimas décadas:

²⁶ O IDHM é um indicador composto que mede o desenvolvimento humano nos municípios através de três dimensões: longevidade (vida longa e saudável), educação (acesso ao conhecimento) e renda (padrão de vida). Quanto mais próximo de 1 estiver o resultado, maior o desenvolvimento humano no município. Fonte: Fundação SEADE.

²⁷ De acordo com a Fundação SEADE, de 2006 para 2012 o número de empregos formais teve um aumento superior a 30%.

Gráfico 3 - Evolução da quantidade de empregos formais por ramo de atividade

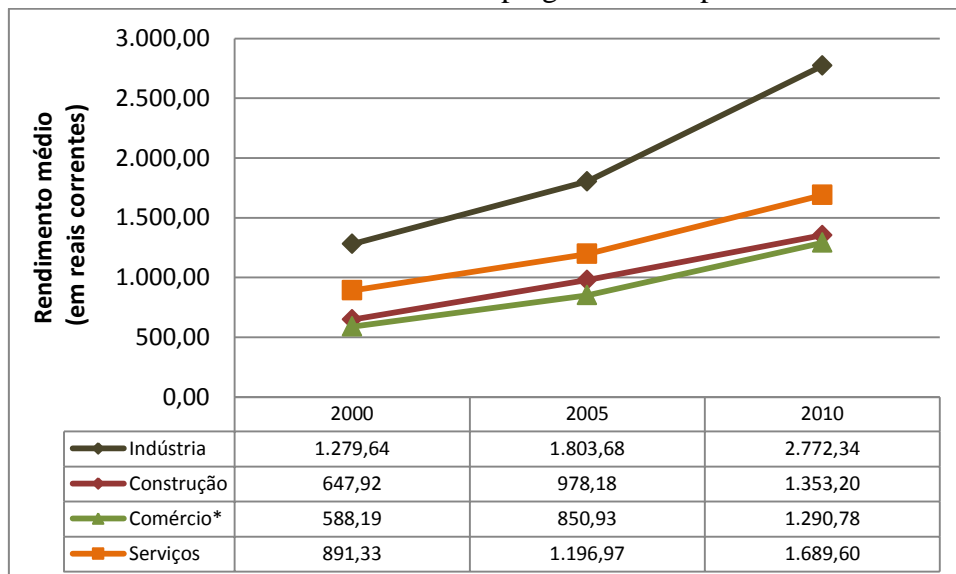


Fonte: Fundação SEADE. Elaboração própria.

Nota: *Inclui atacado, varejo e comércio e reparação de veículos automotores e motocicletas.

Um dos grandes problemas ocasionados por essa mudança é o impacto negativo no rendimento das famílias, uma vez que o setor industrial tende a remunerar melhor os empregados do que os setores de comércio e serviço. Conforme é possível observar no Gráfico 4, o rendimento médio dos empregos no setor industrial é significativamente maior do que nas outras áreas, o que representa uma grande diminuição na receita dos trabalhadores que migraram do setor industrial para o de comércio ou serviços.

Gráfico 4 - Rendimento médio dos empregos formais por ramo de atividade



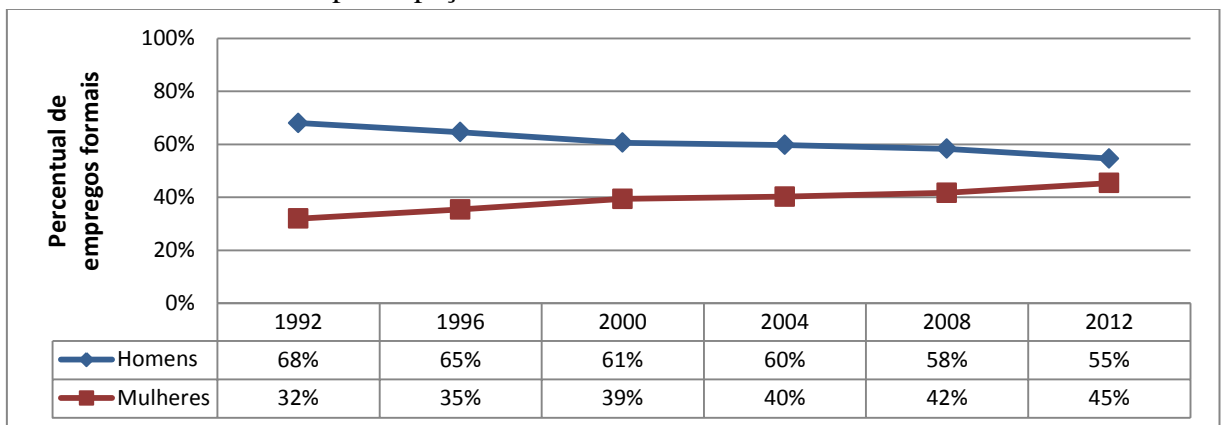
Fonte: Fundação SEADE. Elaboração própria.

Nota: *Inclui atacado, varejo e comércio e reparação de veículos automotores e motocicletas.

Esses dados indicam que a migração do trabalho do setor industrial para o setor de comércio e serviços pode estar levando a um empobrecimento da população, que já não consegue obter o rendimento que possuía há duas décadas.

Ainda com relação ao trabalho, outra mudança que se destaca é o crescente aumento da participação das mulheres no mercado. De acordo com os dados apresentados no Gráfico 5, no início da década de 1990 as mulheres ocupavam apenas 31% dos empregos formais no município, subindo para 45% (ou mais de 93 mil postos de trabalho) em 2012.

Gráfico 5 - Percentual de participação da mulher no mercado de trabalho



Fonte: Fundação SEADE. Elaboração própria.

O aumento da participação das mulheres no mercado de trabalho do município é um fator de fundamental importância para o objeto deste estudo uma vez que o atual comportamento da sociedade tende a gerar um crescente aumento na demanda por atendimento em creches nos próximos anos, conforme será tratado mais adiante.

4.2. Desenho da política educacional no Município

A rede educacional do município de Santo André atua diretamente na oferta de serviços relacionados às duas primeiras etapas da Educação Básica no Brasil e que correspondem a um período fundamental para o desenvolvimento integral do indivíduo, a Educação Infantil e o Ensino Fundamental.

De acordo com as Diretrizes Curriculares Nacionais para a Educação Básica, documento referência do Ministério da Educação, “a Educação Infantil tem por objetivo o desenvolvimento integral da criança até 5 (cinco) anos de idade em seus aspectos físico, afetivo, psicológico, intelectual, social, complementando a ação da família e da comunidade” (BRASIL, 2013, p.36). Essa modalidade se divide em duas etapas: creche, que atende às crianças de zero a três anos e 11 meses; e, pré-escola, destinada a crianças com idade entre quatro e cinco anos e 11 meses.

Com relação ao Ensino Fundamental, o mesmo documento afirma em seu artigo 23 que essa etapa deverá “garantir a aprendizagem dos conteúdos curriculares, para que o estudante desenvolva interesses e sensibilidades que lhe permitam usufruir dos bens culturais disponíveis na comunidade, na sua cidade ou na sociedade em geral, e que lhe possibilitem ainda sentir-se como produtor valorizado desses bens” (BRASIL, 2013, p.70). Essa etapa também se divide em duas, os anos iniciais e os finais. Os anos iniciais vão do primeiro ao quinto ano escolar, ou dos 6 aos 10 anos de idade (em média), e são responsáveis pelo desenvolvimento da leitura, escrita e linguagem oral. Os anos finais correspondem do sexto ao nono ano escolar, ou dos 11 aos 14 anos de idade (em média), e contribuem para a capacidade de interpretação.

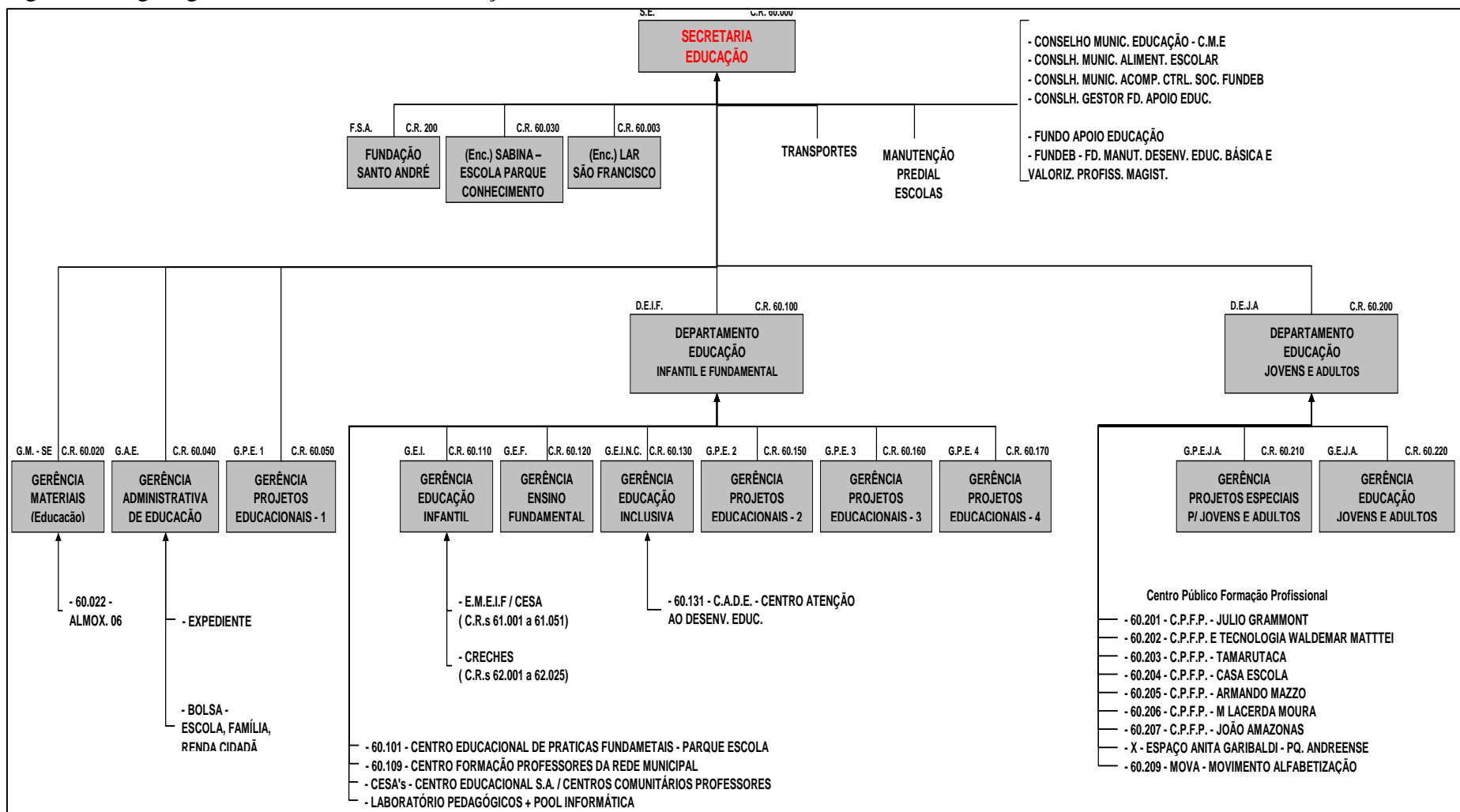
A política educacional do município contempla ainda a Educação para Jovens e Adultos (EJA), que visa ao atendimento daqueles que por qualquer razão não puderam concluir seus estudos durante a infância e/ou adolescência. Essa modalidade de ensino é dividida em EJA I, que corresponde à 1ª à 4ª séries e o EJA II, 5ª à 8ª séries.

A Secretaria também é responsável pelo gerenciamento das unidades municipais de ensino e capacitação pedagógica continuada dos professores, de forma a garantir a qualidade no atendimento à população. Também tem por responsabilidade organizar e articular as diferentes ações e programas que são executados pela própria Secretaria ou por outros órgãos, como por exemplo: o Programa Brasil Alfabetizado, em parceria com o governo federal; o Pacto Nacional pela Alfabetização na Idade Certa (PNAIC), acordado pelos governos federal, estadual e municipal; o Programa de Educação Inclusiva, executado pela própria pasta, através do CADE – Centro de Atenção ao Desenvolvimento Educacional; e o Programa Tecnologias na Educação, em parceria com a Fundação Lemann.

A Secretaria de Educação atua ainda na fiscalização das instituições privadas de educação infantil para que estas escolas desenvolvam o trabalho em acordo às diretrizes estabelecidas pelo Ministério da Educação.

Em termos organizacionais, a Secretaria de Educação de Santo André se divide em dois departamentos e onze gerências. O Departamento de Educação Infantil e Fundamental está organizado em seis gerências: a de Educação Infantil, Ensino Fundamental, o Parque Escola, o Centro de Formação de Professores, o Centro Educacional Santo André (CESA) – (complexo educacional constituído por creche, EMEIEF, centro comunitário e biblioteca) e Laboratórios Pedagógicos. O Departamento Educação de Jovens e Adultos está organizado em duas gerências: a de Projetos Especiais para Jovens e Adultos e a de Educação de Jovens e Adultos. Conforme podemos observar no organograma da Secretaria (Figura 3), temos ainda a Gerência de Materiais, Gerência Administrativa e a Gerência de Projetos Educacionais.

Figura 3 - Organograma da Secretaria de Educação



Fonte: Secretaria de Educação de Santo André.

No organograma também estão presentes os diversos conselhos municipais (de educação, de alimentação escolar e de acompanhamento e controle social do FUNDEB), conselho gestor e importantes instituições educacionais da cidade, como:

- Fundação Santo André: instituição educacional criada pela Lei Municipal nº 1.840/62, que teve a sua constituição jurídica alterada, mas continua vinculada ao poder público municipal sem, no entanto, receber recursos do orçamento a não ser por meio de convênios;
- Sabina Escola Parque do Conhecimento: centro interativo de ciência que abriga atrações em diferentes áreas do conhecimento (química, física, biologia, meio ambiente, corpo humano e outras) e oferece atendimento aos estudantes do município e região (durante a semana) e à população em geral (nos finais de semana);
- Lar São Francisco: unidade da Prefeitura que se dedica ao abrigo de crianças e adolescentes em situação de adoção ou de necessidade de cuidados e proteção temporária. É formada por 9 unidades de atendimento, reunindo um total de 200 abrigados, entre crianças e adolescentes de até 18 anos.

Segundo informações fornecidas na entrevista com o Sr. Decio Alves da Silva Júnior (Assessor de Gabinete da Secretaria de Educação), o Lar São Francisco passou a ser responsabilidade da Secretaria de Inclusão e Assistência Social a partir de janeiro de 2014.

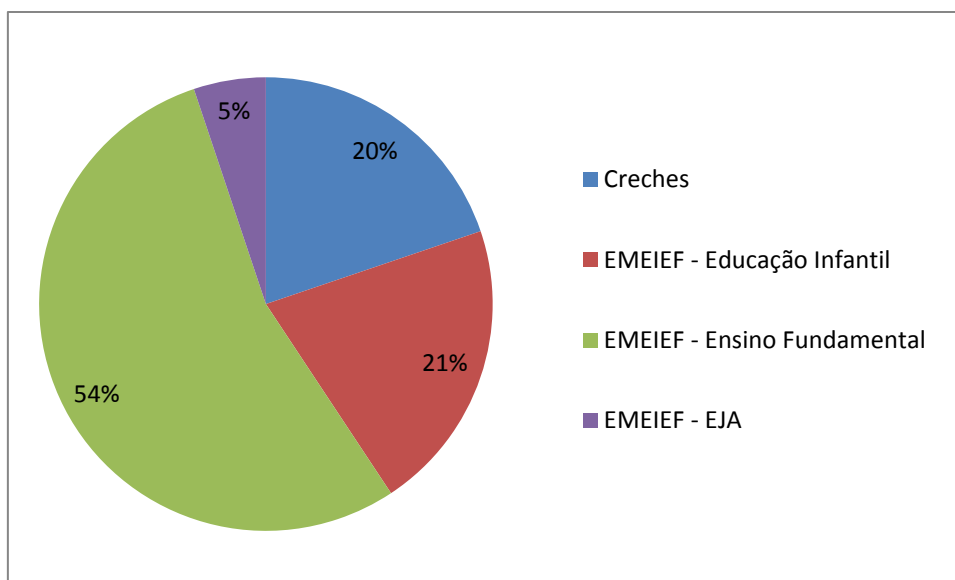
Quanto ao número de equipamentos, de acordo com informações da Secretaria de Educação, em 2013 a rede municipal de ensino estava composta por 31 creches municipais, 18 creches conveniadas, 51 Escolas Municipais de Educação Infantil e Ensino Fundamental (EMEIEFs) e 5 Centros Públicos de Formação Profissional (CPFP).

O atendimento público às crianças de 0 a 3 anos e 11 meses era oferecido exclusivamente pelas creches municipais e conveniadas. Os alunos com faixa etária entre 4 e 6 anos incompletos tinham a opção de frequentar a Pré-escola nas creches (municipais ou conveniadas) ou terminar o ciclo de Educação Infantil em determinadas EMEIEFs, que também ofereciam atendimento aos estudantes do Ensino Fundamental (dos 6 aos 14 anos, em média).

A Educação de Jovens e Adultos, por sua vez, era ministrada tanto nos CPFP, como nas EMEIEFs, sendo que os Centros Públicos também ofereciam cursos profissionalizantes.

O Gráfico 6 apresenta a distribuição dos alunos da rede pública de ensino em novembro de 2013, por modalidade de ensino:

Gráfico 6 - Distribuição de alunos na rede pública de ensino de Santo André (em %) – Novembro/2013



Fonte: Secretaria de Educação de Santo André.

O gráfico representa que, em termos percentuais, em novembro de 2013 havia 18.485 alunos matriculados no Ensino Fundamental, 7.134 alunos matriculados na Educação Infantil nas EMEIEFs, 6.756 crianças nas creches municipais e 1.756 jovens e adultos cursando o EJA nas EMEIEFs.

4.3 A atual política pública de creches na Prefeitura Municipal de Santo André (PMSP)

Em relação à política de creches do município, atualmente o atendimento da rede pública é feito de forma direta e indireta. As creches diretas são aquelas localizadas em imóveis próprios do município de Santo André e cuja administração é feita diretamente pela Secretaria de Educação. As creches indiretas fazem parte da rede pública a partir da formalização de convênios entre a Prefeitura e instituições privadas, filantrópicas, comunitárias ou confessionais, sem fins lucrativos. Nesses convênios, as entidades se responsabilizam por todos os aspectos relacionados à prestação do serviço à população,

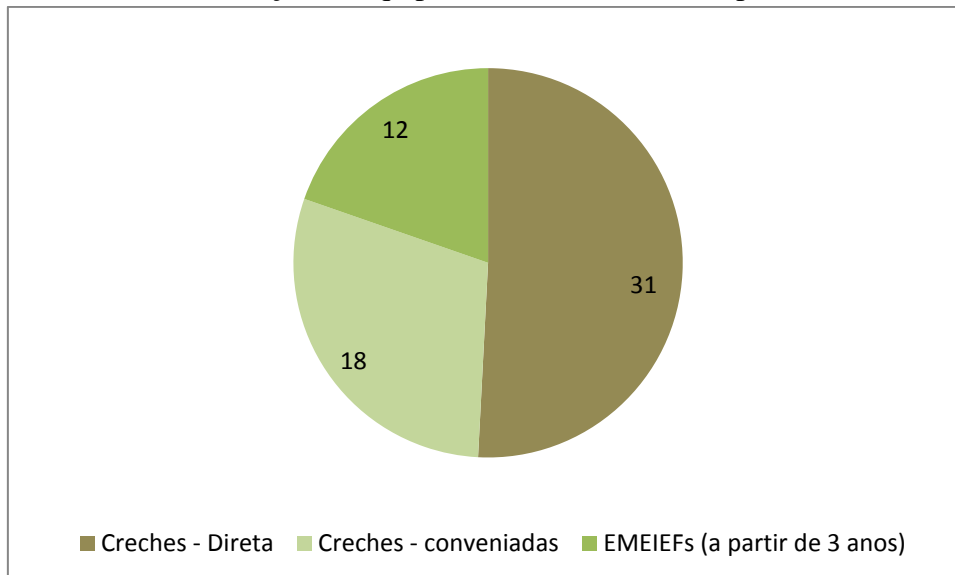
enquanto a municipalidade tem o dever de repassar os recursos financeiros de acordo com o número de alunos matriculados²⁸.

Essas creches conveniadas não funcionam em próprios públicos municipais e seus funcionários tampouco são servidores públicos. À Secretaria de Educação cabe o repasse financeiro pactuado, a normatização, a fiscalização dos serviços e a gestão dos convênios celebrados.

A celebração de convênios com instituições vem sendo um recurso cada vez mais utilizado pelo poder público de diferentes municípios para ampliar a oferta de vagas nas creches das redes municipais de ensino. Cidades como Belo Horizonte, Curitiba, Florianópolis, Fortaleza, Goiânia, Rio de Janeiro, São José dos Campos, São Paulo e Porto Alegre são alguns exemplos de municípios que já adotam essa estratégia para aumentar o atendimento gratuito às crianças nesta etapa educacional.

A estrutura educacional do município conta ainda com 109 escolas privadas de educação infantil, que não serão utilizadas para fins de comparação, uma vez que o ensino privado, assim como as creches conveniadas, não são objetos deste estudo. O Gráfico 7 apresenta a distribuição das creches em 2014:

Gráfico 7 - Distribuição de equipamentos da rede municipal de creches em 2014

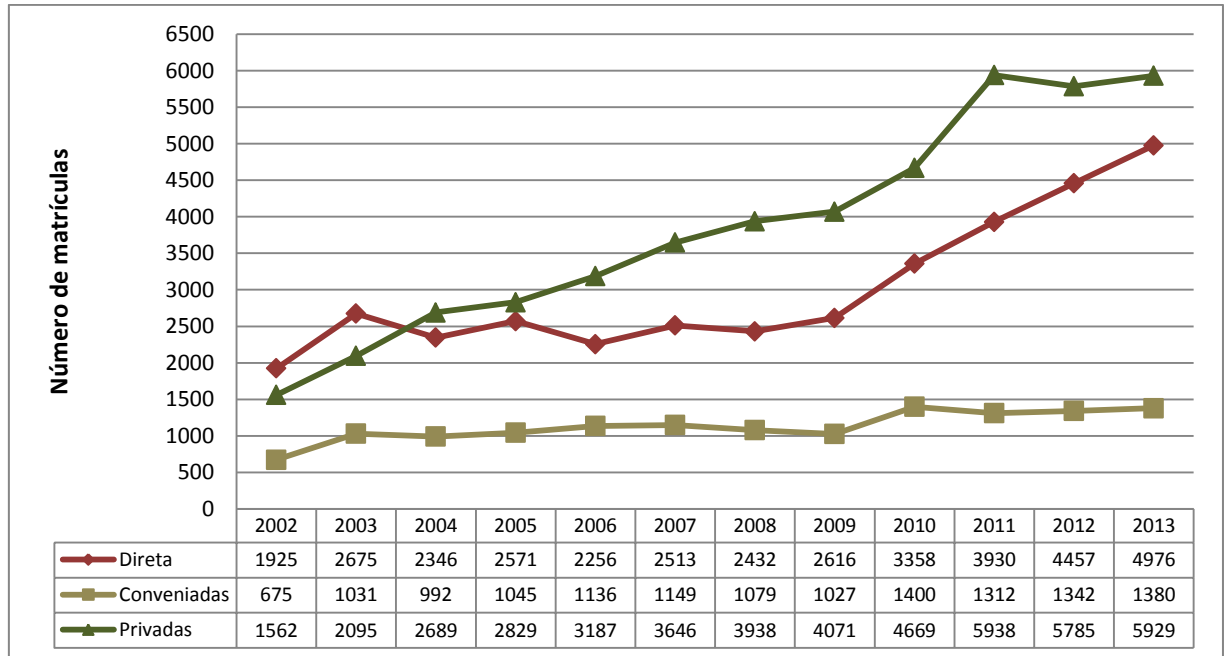


Fonte: Secretaria de Educação de Santo André. Elaboração própria.

²⁸ O valor repassado às creches conveniadas até setembro de 2013 era de R\$270,00/mês/aluno e a partir de outubro de 2013 passou a ser de R\$ 350,00/mês/aluno (Fonte: Secretaria de Educação).

O Gráfico 8 apresenta a série histórica da quantidade de alunos matriculados em creches no município de Santo André, no período entre 2002 e 2013.

Gráfico 8 - Número de matrículas por tipo de creche



Fonte: INEP. Elaboração própria.

Nota: As creches conveniadas englobam creches confessionais, comunitárias e filantrópicas.

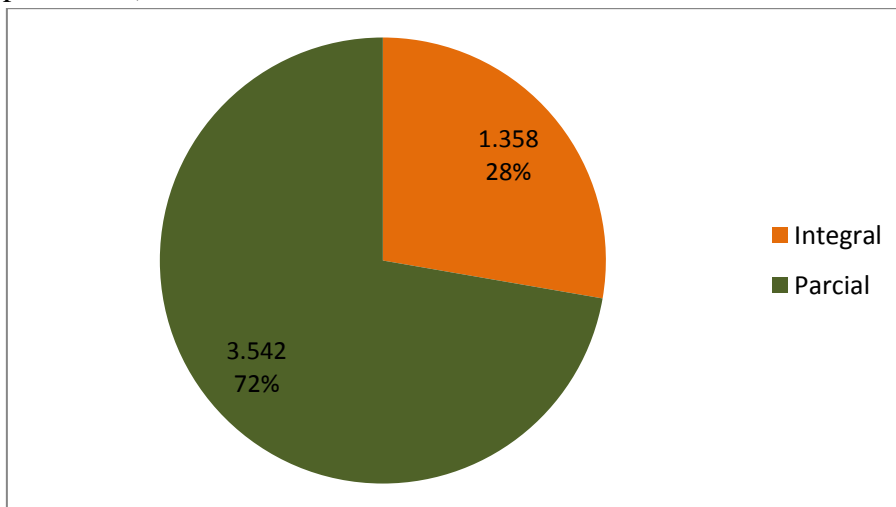
Como podemos observar no gráfico, o aumento de demanda por atendimento público nas creches diretas tem dois picos a partir de 2002. O primeiro foi em 2003 e representou uma variação de 39% com relação a 2002. O período entre 2004 e 2009 se caracterizou por oscilações no número de matrículas que variaram de -12% a 11% anualmente. A série mostra ainda um acentuado crescimento da demanda que começou a partir de 2009 e que representou variações anuais com aumento significativo de 28% em 2010, 17% em 2011 e 13% e 12% em 2012 e 2013, respectivamente. No que se refere às creches conveniadas, o gráfico aponta variações entre o período de 2003 e 2013, cujo número de matrículas ficou entre 992 e 1380 alunos e cuja maior variação anual se deu em 2010, com 36%.

O gráfico mostra também o permanente crescimento no número de matrículas nas escolas privadas e o ano de 2010 chama a atenção por representar grande variação anual nos três tipos de equipamentos analisados, sendo 28% nas creches diretas, 36% nas conveniadas e 15% nas privadas.

Atualmente, os alunos da rede municipal de creches estão matriculados em dois tipos de jornada, a parcial ou a integral. Na jornada integral o aluno permanece na creche das 7h às 17h e recebe 5 refeições. A criança matriculada na jornada parcial frequenta a creche no período matutino, das 07h às 12h, ou vespertino, que vai das 12h às 17h, recebendo neste caso 4 refeições ao longo da jornada. O gráfico a seguir refere-se à média anual dos alunos em 2013, por tipo de jornada.

Conforme se observa no Gráfico 9, abaixo, em 2013 os alunos de jornada integral representaram 28% do número de crianças, enquanto os de jornada parcial (matutina ou vespertina) corresponderam a 72% do total de alunos da rede pública direta. Conforme será explicado posteriormente, é importante conhecer os diferentes tipos de jornada para realizar uma análise mais apurada do custo-aluno.

Gráfico 9 - Distribuição dos alunos das creches diretas por tipo de jornada (número absoluto e percentual) – média 2013



Fonte: Secretaria de Educação de Santo André. Elaboração própria.

Para atender adequadamente aos alunos portadores de deficiência, a Gerência de Educação Infantil conta com o suporte técnico e operacional da Gerência de Educação Inclusiva que, através do Centro de Atenção ao Desenvolvimento Educacional (CADE), articula tudo aquilo que envolve a inclusão das crianças deficientes nas unidades de ensino, como a formação dos professores, a articulação com as famílias e com os profissionais de saúde, necessários ao atendimento dos alunos. O CADE conta também com professores especializados que atuam em parceria com fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais,

fonoaudiólogos e psicólogos, tudo de forma a facilitar e promover a permanência dos alunos na rede de ensino.

Conforme apresentado anteriormente, dentro da Secretaria de Educação existe o Departamento de Educação Infantil e Fundamental e, subordinado a este se encontra a Gerência de Educação Infantil. Nesse setor trabalham 16 Coordenadoras de Serviços Educacionais que são responsáveis pela coordenação e supervisão das 31 creches diretas municipais (6 profissionais) e 51 EMEIEFs (10 profissionais).

A Gerência de Educação Infantil conta ainda com mais uma Coordenadora de Serviços Educacionais e uma Assistente Pedagógica, que são responsáveis pela supervisão das escolas particulares e das creches conveniadas.

Com relação à supervisão, cada creche municipal direta recebe uma visita semanal da coordenadora encarregada por aquela unidade escolar, sendo que cada profissional é responsável por 5 ou 6 creches, de acordo com o número de salas de aula.

Segundo a Gerente de Educação Infantil, Edilene Aveledo, um dos inúmeros desafios atuais em relação à demanda pelo serviço público de creches tem sido administrar o elevado número de liminares que obrigam o setor público a disponibilizar vagas imediatas nas creches municipais, tema que carece de maiores investigações para avaliação do impacto na qualidade do serviço prestado à população.

O fato é que o recurso ao Poder Judiciário tem sido o caminho trilhado por diversos munícipes a fim de garantir o acesso à vaga em uma das creches públicas. Só em 2013, 434 vagas foram disponibilizadas nas creches municipais diretas em decorrência de liminares, o que obrigou a Secretaria de Educação a efetuar as matrículas mesmo em unidades de ensino cuja capacidade de atendimento já indicava a superlotação.

5. Metodologia para análise de custos

5.1 Definição da fase da despesa considerada e limite para sua apuração

Para determinar o recorte do período a ser analisado neste estudo, a primeira observação feita foi de que, por se tratar de creches, existem dois períodos no ano em que as unidades escolares permanecem fechadas por motivo de férias ou recesso escolar (janeiro e julho, respectivamente). Esse fato poderia provocar uma redução no gasto das unidades escolares durante esses meses e, portanto, comprometer a análise global do custo-aluno médio anual. Assim, a primeira decisão foi de que a análise deveria considerar um ano completo, de janeiro a dezembro. Por estarmos na metade de 2014, a análise desse ano estaria comprometida. Logo, decidiu-se que o período a ser analisado corresponderia ao exercício de 2013 e que os gastos referentes aos meses de janeiro a dezembro do mesmo ano deveriam ser o objeto de análise deste estudo.

Outra questão levantada é o fato de que na administração pública o pagamento da despesa acontece somente após a liquidação da mesma, ou seja, após a confirmação de entrega do produto ou execução do serviço. Na passagem de um exercício para o outro, as despesas empenhadas e não pagas são inscritas em uma lista denominada “restos a pagar” e podem ser pagas no exercício seguinte, pertencendo, entretanto, ao exercício em que o empenho foi efetuado, uma vez que o regime contábil adotado no Brasil para as despesas é o regime de competência.

Após consulta efetuada junto à Gerência de Contratos da Prefeitura de Santo André, confirmou-se o fato de que os contratos mantidos pela Prefeitura possuem prazo máximo de vencimento de 30 dias após a etapa de liquidação.

Dessa forma, o presente estudo analisa as despesas relativas ao período de janeiro a dezembro de 2013, considerando todos os valores liquidados até 31 de dezembro de 2013 e efetivamente pagos até 31 de janeiro de 2014.

O objetivo da apuração minuciosa que será descrita e terá seus resultados apresentados a seguir é permitir ao leitor observar, em diversas classes de despesas,

oportunidades e dificuldades que a operação de gestão e acompanhamento de custos das creches, em particular, encontra. Isto serve, em larga medida, ao propósito maior deste estudo, e este argumento será resgatado nas proposições e considerações finais.

5.2 Definição das unidades escolares a serem estudadas

O próximo passo foi decidir as unidades escolares (creches) que seriam objeto de análise. Para isso, a Secretaria de Educação de Santo André disponibilizou informações sobre a distribuição de alunos na rede municipal de creches.

Por se tratar de um estudo que visa contribuir para o aperfeiçoamento da gestão educacional do município, optou-se pela análise do custo-aluno das creches diretas, uma vez que representam 71% do atendimento. Além disso, as unidades conveniadas possuem características peculiares no que se refere à gestão das mesmas, fato que justifica investigação específica.

Em seguida, observou-se que em 2013 existiam dois grupos de creches diretas, conforme indicação no Quadro 12:

Quadro 12 - Distribuição do atendimento em creches diretas em Santo André (2013)

Creches Diretas	Atendimento	Número de unidades escolares
Grupo I	crianças entre 0 e 3 anos e 11 meses	12
Grupo II	crianças entre 0 e 5 anos e 11 meses	19

Fonte: Secretaria de Educação de Santo André. Elaboração Própria.

Conforme explicado anteriormente, o Ministério da Educação estabelece a divisão da Educação Infantil em duas fases: Creche, que compreende as crianças entre 0 e 3 anos e 11 meses, e a Pré-escola, que abrange as crianças entre 4 e 5 anos e 11 meses. Dessa forma, como o presente estudo visa indicar o custo-aluno médio anual em creches, foram excluídas da análise todas as unidades escolares pertencentes ao Grupo II.

Com isso, ficou definido que o presente estudo contemplaria a análise das seguintes creches pertencentes ao Grupo I (Quadro 13):

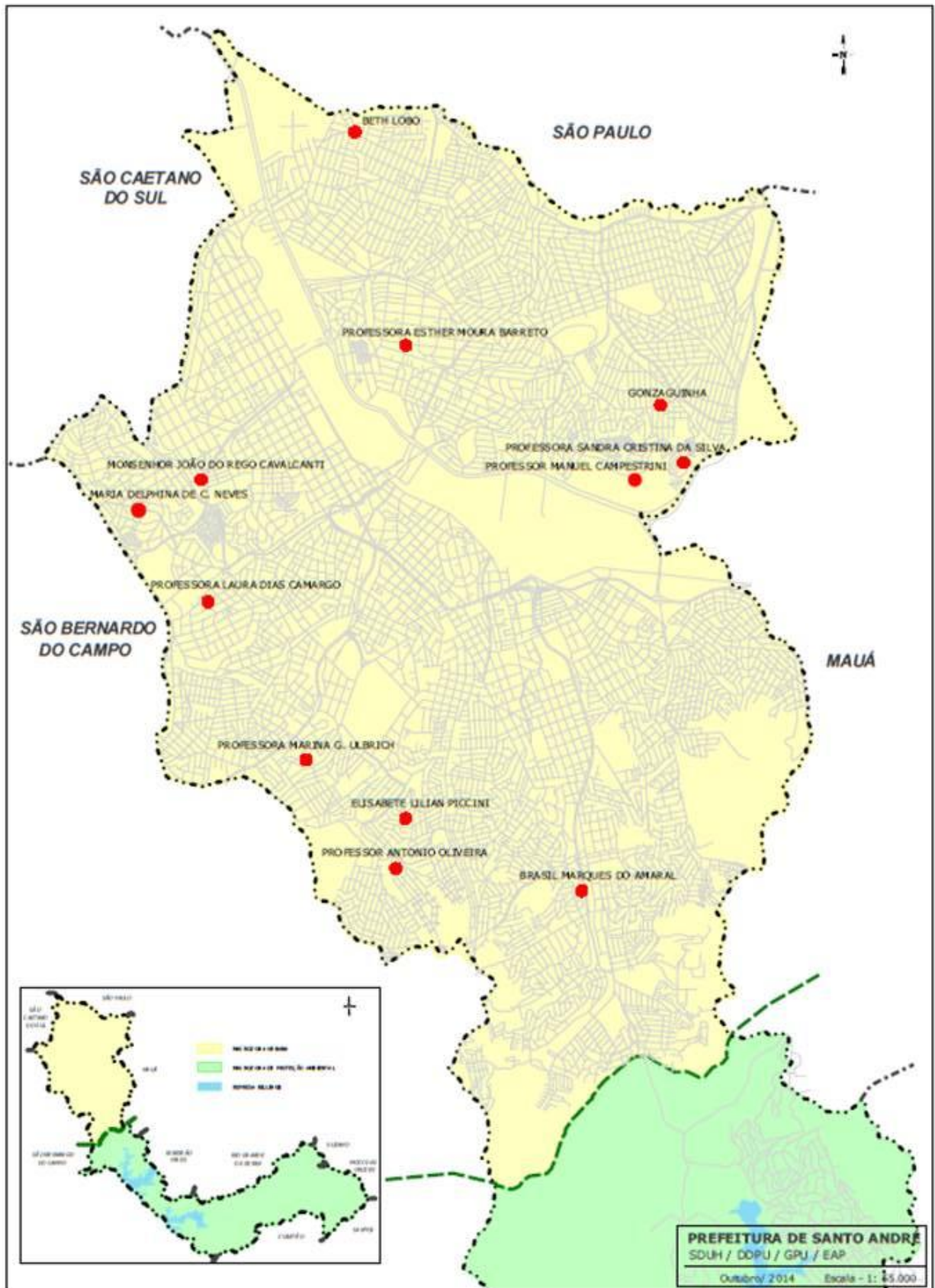
Quadro 13 - Creches municipais diretas com atendimento exclusivo a crianças de 0 a 3 anos

Nome da Creche Grupo I	Bairro	Número de alunos (média em 2013)
Antonio Oliveira, Prof.	Jardim Alvorada	186
Beth Lobo	Vila Sá	154
Brasil Marques do Amaral	Vila Luzita	193
Elisabete Lilian Piccinin	Jardim Cristiane	182
Esther Moura Barreto, Prof. ^a	Parque das Nações	135
Gonzaguinha	Parque Erasmo	163
Laura Dias Camargo, Prof. ^a	Valparaíso	199
Manoel Campestrini, Prof.	Jardim Alzira Franco	145
Maria Delphina de C. Neves	Sacadura Cabral	222
Marina G. Ulbrich, Prof. ^a	Jardim Estela	122
Mons. João do Rego Cavalcanti	Campestre	199
Sandra Cristina da Silva, Prof. ^a	Parque Capuava	183

Fonte: Secretaria de Educação de Santo André. Elaboração Própria.

A Figura 4 apresenta a localização das unidades no município de Santo André.

Figura 4 - Localização das creches estudadas



Fonte: Prefeitura de Santo André/Diretoria de Planejamento Urbano.

5.3 Definição da base de informações

Para definir a base de informações do presente estudo, primeiramente verificou-se a viabilidade de acesso a documentos oficiais da Prefeitura Municipal de Santo André.

A Secretaria de Finanças disponibilizou arquivo contendo o Sistema Orçamentário Municipal. No entanto, as despesas relacionadas às creches municipais estão classificadas no sistema na sub-função Educação Infantil, que compreende tanto creches como Pré-escolas. Além disso, em Santo André várias escolas reúnem a Educação Infantil e o Ensino Fundamental na mesma unidade. Esses dois fatores dificultaram o mapeamento exclusivamente através do sistema orçamentário.

Para viabilizar o estudo, as Secretarias de Finanças e Educação disponibilizaram recursos adicionais, como relatórios oficiais de gestão, relatórios internos dos setores, análise de processos administrativos, além de outros documentos confiáveis e relevantes para a identificação dos gastos relacionados às creches selecionadas. Pesquisamos ainda as informações disponibilizadas no Portal da Transparência da Prefeitura, bem como os relatórios de análise do Tribunal de Contas do Estado.

De modo a mapear todas as possíveis despesas referentes às creches, objeto deste estudo, e conhecer o funcionamento das unidades e sua interface com os demais departamentos da Secretaria, que envolvem direta ou indiretamente o serviço, foram realizadas entrevistas com diferentes atores, como a equipe responsável pela alimentação escolar, o pessoal responsável pelo almoxarifado, entre outros.

Para contribuir qualitativamente com o estudo, também foram realizadas entrevistas com pesquisadores, professores e profissionais que se dedicam à análise de custos no setor público. A relação completa dos entrevistados pode ser encontrada no Anexo A.

Não menos importantes foram as visitas realizadas às unidades em estudo, e aos diversos departamentos da Secretaria envolvidos com o serviço público em questão, além da necessária pesquisa bibliográfica relacionada ao tema.

5.4 Definição do método de custeio

No presente estudo, o método utilizado foi o Custeio por Absorção, que consiste na apropriação de todos os gastos ou despesas efetivamente realizados no ano de 2013 para a realização do nosso objeto de custo, que é o aluno atendido nas creches municipais diretas selecionadas (MARTINS, 2010). Assim, após a identificação dos gastos ou despesas que tinham relação direta com o nosso objeto de custo, estes foram apropriados ao objeto diretamente e na impossibilidade desta apropriação direta, definiu-se a melhor forma de absorção, conforme será visto adiante.

5.5 Classificação das despesas

Após o levantamento das despesas e a definição daquelas que continham relação direta com as creches em estudo, estas passaram por nova classificação. Todas aquelas que puderam ser e diretamente relacionadas ao funcionamento das creches, e conseqüentemente ao atendimento dos alunos, foram classificadas como despesas diretas.

As demais despesas, também necessárias ao funcionamento das unidades em estudo, mas cuja apropriação exigiu realização de um rateio definido a partir das características do item em questão, foram classificadas como despesas indiretas.

No presente estudo, o conjunto das despesas diretas forma o maior grupo e a metodologia utilizada para realizar o cálculo de cada insumo será descrita oportunamente.

É fato que todo rateio realizado para a apropriação de um custo indireto traz consigo o risco da subjetividade e da arbitrariedade (VIGNOLI, 2002). Entretanto, tomou-se o cuidado de estabelecer a melhor forma de apropriação possível, respeitando as condições e características da despesa em análise, levando sempre em consideração a opinião dos atores envolvidos no processo, buscando assim reduzir ao mínimo possível o risco de injustiças na definição do critério.

Ao longo da análise dos documentos e das entrevistas realizadas, foi elaborada uma lista de insumos que compuseram os custos diretos e indiretos das creches selecionadas. O Quadro 14 relaciona os insumos estudados:

Quadro 14 - Classificação dos insumos por grupo e tipo de despesa

Grupos de despesa	Insumos	Tipo de despesa	
		Direta	Indireta
1. Recursos humanos	Recursos Humanos - creches	x	
2. Materiais	Material de consumo	x	
	Material pedagógico / livros	x	
3. Alimentação	Alimentação	x	
4. Serviços básicos	Água	x	
	Energia elétrica	x	
	Telefone	x	
	Internet		x
5. Serviços de manutenção	Manutenção predial	x	
	Manutenção de equipamentos	x	
6. Serviços de conservação	Serviços de limpeza		x
	Serviços de roçagem		x
7. Serviços de apoio pedagógico	Capacitação pedagógica		x
	Centro de Atendimento Educacional Multidisciplinar (CAEM)	x	
	Centro de Atenção ao Desenvolvimento Educacional (CADE)		x
	Recursos Humanos - supervisão		x
8. Depreciação	Depreciação dos móveis e equipamentos	x	
	Depreciação predial	x	
9. Outros custos	Taxa Instituto de Previdência de Santo André (IPSA)		x
	Exame médico admissional	x	
	Serviços de impressão	x	
	Conselho de Escola	x	
	PDDE	x	

Elaboração própria.

5.6 Metodologia de coleta de informação e cálculo por insumo

Conforme abordado anteriormente, para conhecer as despesas referentes a cada insumo foi necessário coletar as informações nos diferentes documentos oficiais disponibilizados pela Secretaria de Educação e Secretaria de Finanças.

Abaixo, apresentam-se detalhadamente as informações sobre a base de dados e o cálculo realizado para identificar o custo relativo a cada insumo.

5.6.1 Grupo 1 – Recursos Humanos

A base de dados utilizada para identificar os recursos humanos que atuam em cada uma das 12 creches selecionadas foi a Folha de Pagamento de 2013. Através dela foi possível identificar as despesas com cada um dos funcionários que atuaram mensalmente nas creches ao longo do ano, incluindo despesas com salário, encargos e benefícios, como o vale transporte, por exemplo.

Os valores de cada uma das creches acumulados mensalmente foram inseridos em uma planilha que, ao final, somou o total das despesas relacionadas aos recursos humanos em cada unidade escolar. Esse valor total anual foi então inserido na planilha geral de custos das creches.

5.6.2 Grupo 2 – Materiais

a) Material de consumo

O material de consumo engloba todos os produtos consumidos pelas unidades escolares, como por exemplo, material esportivo, material de escritório, de limpeza, rouparia etc.

Inicialmente o levantamento do material de consumo de cada creche foi realizado através do Sistema de Informação Orçamentário da Prefeitura (SIOP). No entanto, constatou-se que as compras desse insumo eram realizadas em grandes quantidades para toda a Secretaria de Educação e armazenadas em almoxarifado próprio. Como não era possível apropriar as compras registradas no SIOP para as unidades objeto deste estudo, buscou-se a verificação direta do consumo efetivo referente a cada unidade.

Em entrevista com o encarregado do Almoxarifado da Secretaria de Educação, Sr. Silvio Lopes, identificou-se que todos os materiais de consumo comprados pela pasta eram entregues às unidades escolares através do almoxarifado.

Por meio dos relatórios gerenciais emitidos pelo sistema informatizado do almoxarifado, foi possível identificar os materiais entregues em cada uma das creches em

2013, a quantidade e o valor médio em reais de cada item. Os dados obtidos foram inseridos na planilha geral de custos.

Da mesma forma, foram verificadas as despesas efetuadas com os recursos destinados aos Conselhos de Escola das unidades. Estes recursos servem para garantir a agilidade na realização de pequenos gastos. As creches também recebem recursos financeiros diretamente do Fundo Nacional para o Desenvolvimento do Ensino (FNDE), por meio do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE). Este recurso não passa pelo orçamento municipal. Estes valores, entretanto, foram considerados como custo da unidade e foram tratados como os demais recursos recebidos do governo federal. Assim, apesar de existir a possibilidade desses dois recursos financeiros externos serem gastos com a compra de materiais, nesse estudo optou-se por analisar essas despesas separadamente no grupo de despesa 9 – Outros custos.

b) Material pedagógico / livros

Neste item foram relacionadas as despesas efetuadas na compra de material pedagógico e livros para utilização nas unidades. O levantamento foi feito a partir dos relatórios de entrega de produtos efetuados pelo almoxarifado.

5.6.3 Grupo 3 – Alimentação

Conforme poderá ser observado mais adiante, a alimentação é um insumo de fundamental importância na análise do custo-aluno nas creches, pois representa uma grande parte das despesas relacionadas ao serviço prestado.

Em Santo André, a alimentação escolar oferecida aos alunos da rede municipal de ensino é elaborada por uma empresa pública denominada Companhia Regional de Abastecimento Integrado de Santo André (CRAISA).

A CRAISA foi criada pela Lei Municipal Nº 6.639, de 11 de junho de 1990. É organizada administrativamente por uma superintendência que subordina outras quatro diretorias. São elas: i) Administrativa; ii) de Abastecimento; iii) Jurídica; e, iv) Financeira. Essas diretorias coordenam o trabalho de sete supervisões: i) Compras; ii) Alimentação

Escolar; iii) Banco de Alimentos; iv) Abastecimento; v) Manutenção e Transporte; vi) Recursos Humanos; e, vii) Restaurantes.

Para que se tenha uma ideia do volume de produção da empresa, apenas a Supervisão de Restaurantes fornece diariamente cerca de 9.500 refeições destinadas aos servidores municipais e rede municipal de saúde, incluindo o Hospital Municipal.

Já a Supervisão de Alimentação Escolar é responsável por preparar e distribuir refeições para toda a rede municipal e estadual de ensino no município. Segundo informações da CRAISA, ao todo são 265 unidades atendidas envolvendo escolas municipais, estaduais, filantrópicas e projetos específicos.

Para conhecer o serviço prestado pela CRAISA, entender sua relação com as creches, identificar a despesa com alimentação a fim de incluí-la na análise do custo-aluno, foi realizada entrevista com a supervisora de alimentação escolar, Alessandra Martins de Souza, e sua equipe. Além disso, a empresa disponibilizou os dados referentes ao ano de 2013.

Naquele ano, foi fornecido um total de 3.762.803 refeições para as creches municipais de Santo André, o que significou 15.678 refeições por dia. Os alunos de até 3 anos matriculados em jornada integral nas creches da rede municipal receberam cinco refeições/dia e aqueles matriculados em jornada parcial recebem quatro refeições/dia.

As refeições das creches são todas preparadas na própria unidade escolar, enquanto que nas demais unidades, em que são servidas refeições quentes, o preparo acontece na cozinha central do setor de alimentação escolar, sendo em seguida transportada para as escolas.

No caso das lactantes, a alimentação inclui o fornecimento de leite em pó, qualquer que seja a necessidade da criança, inclusive para aquelas que sofrem de alergia ou carecem de formulações específicas.

A Supervisão de Alimentação mantém o controle regular da quantidade de refeições distribuídas em cada unidade escolar e o tipo de refeição oferecido, de acordo com a quantidade de alunos matriculados.

A Diretoria Financeira da empresa organiza um levantamento sistemático do custo das refeições a fim de efetuar a cobrança junto à Prefeitura. Em 2013, o valor referente às

refeições para os alunos de creche foi de R\$ 5,68 por aluno-dia, ou R\$ 1.363,62 por aluno-ano.

Assim, como o pagamento do serviço de alimentação escolar da Prefeitura de Santo André é feito a partir de um valor dado por aluno, independente do número de refeições que ele recebe por dia, o cálculo utilizado neste estudo seguiu a mesma lógica de custo-aluno, apesar dos autores entenderem que o custo de alimentação seja maior para os alunos em jornada integral.

Para determinar a despesa referente à alimentação em cada creche e poder incluir o insumo na planilha geral de custos, multiplicou-se o valor pago pela Prefeitura por aluno em 2013 pelo número médio de alunos em cada uma das creches. O valor obtido foi incluído na planilha.

5.6.4 Grupo 4 – Serviços básicos

a) Água

As despesas relacionadas ao consumo de água de cada creche foram obtidas através do Processo Administrativo (PA) 43/2013-0.

As despesas mensais de cada creche foram somadas e, ao final, obteve-se o valor total gasto de cada creche durante 2013, incluído na planilha geral de custos.

A maior dificuldade encontrada para analisar esse insumo esteve no fato de que duas creches situam-se ao lado de EMEIEFs e ainda não individualizaram a ligação de água. Nesse caso, foi necessário aplicar um rateio entre as duas unidades escolares, tomando por base o número de alunos em cada uma delas.

Este critério (número de alunos) foi estabelecido pelo fato de que o consumo de água guarda uma proporcionalidade direta maior com o número de alunos do que com o número de salas, o que não é verdade para a energia elétrica, conforme veremos mais adiante. A Tabela 8 apresenta estes valores:

Tabela 8 - Cálculo realizado para determinar o valor referente às creches

EMEIEF / Creche	Número de alunos	Percentual sobre o total
Creche Prof. Manoel Campestrini, EMEIEF Cidade Takasaki	148	30,6%
Creche Mons. João do Rego Cavalcanti EMEIEF Mons. João do Rego Cavalcanti	205	44,2%
	259	55,8%

Fonte: Secretaria de Educação de Santo André. Elaboração própria.

b) Energia Elétrica

As despesas relacionadas ao consumo de energia elétrica de cada creche foram obtidas através do PA 26/2013-0.

As despesas mensais em cada creche foram somadas e, ao final, obteve-se o valor total gasto em cada creche durante 2013, incluído na planilha geral de custos.

Assim como nas despesas com água, as mesmas duas unidades de creche também compartilham um único relógio de medição de energia elétrica com as EMEIEFs construídas no mesmo terreno. Da mesma forma, aplicou-se o rateio entre as duas unidades escolares para obter o valor correspondente às creches, entretanto, o critério utilizado para a energia elétrica foi o número de salas existentes em cada unidade, já que este fator guarda maior relação com este insumo do que o número de alunos. A metodologia de cálculo é a que consta da Tabela 9:

Tabela 9 - Cálculo realizado para determinar o valor referente às creches

EMEIEF / Creche	Número de salas de aula	Percentual sobre o total
Creche Prof. Manoel Campestrini, EMEIEF Cidade Takasaki	4	22,2%
Creche Mons. João do Rego Cavalcanti EMEIEF Mons. João do Rego Cavalcanti	6	33,3%
	12	66,7%

Fonte: Secretaria de Educação de Santo André. Elaboração própria.

c) Telefone

As despesas relacionadas às linhas telefônicas de cada creche foram obtidas por meio do PA 349/2013-9. No documento constavam os valores mensais referentes à conta de cada unidade de ensino.

Assim como nas despesas com água e energia elétrica, foram incluídas neste trabalho as despesas pagas no exercício de 2013, de janeiro a dezembro. Após somar as despesas mensais de cada creche, o valor resultante foi incluído na planilha geral de custos.

Na análise foi possível notar que apenas a creche Profª Esther Moura Barreto apresentava duas linhas telefônicas na unidade, cujos valores mensais foram somados e computados de uma só vez. Já a Creche Gonzaguinha ficou sem esse serviço a partir de junho, fato que será destacado posteriormente nos resultados.

d) Internet

Existe um conjunto de despesas que acumularam em 2013 um total de R\$ 844.068,06 destinados a quatro serviços ligados à Tecnologia de Informação e que possibilitam o acesso das unidades à internet e ao sistema de telefonia VoIP (Voz sobre redes IP), incluindo a disponibilização e manutenção destes serviços.

O critério adotado para rateio deste serviço foi a informação existente no contrato Nº 422/11-PJ que integra o PA 31599/2011-3 cujo objeto é a manutenção de links, rádios nobreaks, switches de rede e fibra óptica. Neste contrato, foram definidos 91 pontos existentes na Secretaria de Educação como locais de realização destes serviços. Como as creches em estudo encontram-se entre estes 91 pontos, entendemos que a divisão desta despesa pelo total de pontos estabelecidos seria a melhor medida para a avaliação de custo.

Os contratos analisados foram os seguintes: serviços de manutenção na infraestrutura de rede lógica e telefonia (PA 12580/200/-3 e contrato 317/08-PJ); manutenção de links, rádio, switches e equipamentos de rede de dados em 91 pontos da Secretaria de Educação (PA 31599/2011-3 e contrato 422/11-PJ); manutenção preventiva e corretiva e conectividade de switch core, sistema de proteção de incêndio, nobreaks, sistema de monitoramento por câmera e infraestrutura de rede localizados no Data Center da Secretaria de Educação (PA 21000/2011-8 e contrato 469/11-PJ); manutenção de links, rádio e anel óptico, monitoramento e sinalização das unidades escolares (PA 19965/2009-5 e contrato: 337/09-PJ); e serviços de telecomunicação para o fornecimento de conectividade IP dedicada

para a rede mundial de computadores (internet) com fornecimento de roteador (PA 29183/2010-3 e contrato 036/2011-PJ).

5.6.5 Grupo 5 – Manutenção

Esse insumo corresponde aos serviços de reparo e manutenção realizados nas creches, sejam eles realizados em equipamentos ou estrutura física do prédio escolar.

Para se chegar à informação da despesa realizada em cada creche, o trabalho de busca começou pelo SIOP. Através dele, identificou-se que durante o ano de 2013 haviam sido realizados serviços de manutenção que foram alocados na sub-função Educação Infantil.

Para identificar se alguma das creches selecionadas para este estudo havia sido objeto de serviços de manutenção predial, realizou-se a análise de todos os processos administrativos referentes a este serviço e, ao final, apenas três contratos foram identificados como tendo algum serviço realizado em benefício das creches em estudo. São eles: PA 38543/2013-0, PA 38543/2013-0 e PA 5013/2013-8.

Conforme constatado nos processos administrativos, o serviço de manutenção predial foi contratado a partir de uma tabela²⁹ contendo inúmeros itens de manutenção predial cada qual com seu respectivo valor em reais. O valor dos serviços variava então conforme a intervenção realizada na unidade e do conjunto de itens utilizados da lista contratada. Nos processos foram encontradas as listas dos itens que foram objeto de intervenção em cada uma das unidades. Entre as creches estudadas, a única que não teve qualquer tipo de manutenção predial foi a Creche Profª Esther Moura Barreto. As demais 11 creches tiveram despesas diretas relacionadas nos processos. Essas despesas foram contabilizadas individualmente para cada unidade.

Com relação à manutenção de equipamentos, o único item encontrado refere-se à manutenção das caldeiras, equipamento utilizado em algumas unidades para o aquecimento da água utilizada na cozinha, facilitando o preparo das refeições e higienização.

²⁹ Percentual aplicado pela contratada sobre a Tabela da Prefeitura Municipal de Santo André SIURB/EDIF base julho/2011 e FDE julho/2012.

Para a manutenção preventiva e corretiva destes equipamentos, foi firmado o contrato 188/09 – PJ, integrante do PA 2100/2009-7, pelo qual a empresa contratada recebe um valor fixo mensal para a realização da manutenção preventiva destas caldeiras.

O contrato prevê ainda que quando algum equipamento apresentar a necessidade de manutenção corretiva, a empresa contratada deve elaborar orçamento específico, estando a execução do serviço condicionada à aprovação específica pelo setor responsável da Secretaria.

No total, havia 28 caldeiras até junho de 2013, quando foi realizado um reajuste de preço do contrato e a inclusão de mais três unidades. As creches Prof. Antonio Oliveira, Beth Lobo, Gonzaguinha, Profª Marina G. Ulbrich, Profª Sandra Cristina da Silva e Brasil Marques do Amaral possuíam uma caldeira, enquanto as creches Profª Laura Dias Camargo e Mons. João do Rego Cavalcanti possuíam dois equipamentos. O levantamento realizado constatou que as demais creches não estavam relacionadas na contratação. As despesas anuais relacionadas a esse serviço foram incluídas na planilha geral de custos.

5.6.6 Grupo 6 – Serviços de conservação

a) Serviços de limpeza

A informação sobre a frequência desse serviço foi encontrada no SIOP e confirmada durante visitas às creches. No entanto, assim como em outros casos relatados neste trabalho, foi necessária uma análise minuciosa do contrato Nº 44992/2010-0, de modo a identificar as despesas relacionadas a cada uma das creches estudadas.

A análise do contrato revelou que a empresa contratada atua em 30 creches municipais e 15 EMEIEF, cumpre um conjunto determinado de procedimentos oferecendo os produtos de limpeza necessários e um contingente de 345 funcionários, sendo 300 auxiliares e 45 supervisores. Como contrapartida, a Prefeitura remunera a empresa com um valor fixo mensal.

Desse modo, dividiu-se o valor total pago pela Prefeitura em 2013 pelo número total de funcionários disponibilizados pela empresa (345) e obteve-se o valor referente a cada funcionário. Esse valor foi multiplicado pelo número efetivo de funcionários que atua em

cada uma das creches deste estudo, conforme apresentado no quadro abaixo. O resultado foi incluído na planilha geral de custos.

Quadro 15 - Distribuição dos funcionários de limpeza de empresa contratada por creche

Nome da creche	Número de profissionais de limpeza (externos)
Prof. Antonio Oliveira	8
Beth Lobo	8
Brasil Marques do Amaral	9
Elisabete Lilian Piccinin	8
Prof. Esther Moura Barreto	7
Gonzaguinha	7
Prof. Laura Dias Camargo	8
Prof. Manoel Campestrini	7
Maria Delphina C. Neves	9
Prof. Marina Gonçalves Ulbrich	7
Mons. João do Rego Cavalcanti	8
Prof. Sandra Cristina da Silva	7

Fonte: Secretaria de Educação de Santo André.

b) Serviços de roçagem

A análise minuciosa do SIOP também possibilitou que fosse identificada outra despesa relativa às creches: o serviço de roçagem.

Esse serviço é realizado nas creches por uma empresa cuja contratação foi feita tomando por base a área de roçagem de cada unidade. Os valores incluem serviços de roçagem, capina manual e despraguejamento, poda, remoções de árvores e destoca de troncos.

Para conhecer as despesas relativas a cada unidade foi analisado o processo administrativo relativo a este serviço (PA 2517/2013-4 e contrato 054/13 – PJ). Apuradas as informações relativas às áreas de roçagem de cada creche, serviços realizados em cada uma delas e valores mensais pagos, foi efetuado o seguinte cálculo: o valor pago mensalmente à empresa foi dividido pelo total de metros quadrados roçados no mesmo período. Esse resultado foi multiplicado pela área roçada em cada unidade naquele mês. Dessa forma, obteve-se o valor mensal do serviço consumido em cada unidade. O valor anual obtido por creche foi incluído na planilha geral de custos.

Vale observar que entre as unidades de nosso estudo, somente a creche Elizabete Lilian Piccinin não recebeu esse serviço no ano de 2013.

5.6.7 Grupo 7 – Serviços de apoio pedagógico

O grupo de despesas denominado “Serviços de apoio pedagógico” incluiu toda a estrutura que a Secretaria de Educação oferece às unidades escolares, de forma a promover a qualidade na melhora do atendimento à população.

Nesse grupo estão incluídas as despesas com capacitação pedagógica para os professores e equipes que atuam nas creches, os serviços de apoio aos alunos portadores de deficiências e a supervisão escolar realizada pelos coordenadores da Secretaria de Educação.

Em relação aos serviços de apoio à inclusão dos deficientes, eles ocorrem de duas formas: através do Centro de Atendimento Educacional Multidisciplinar (CAEM) e do Centro de Atenção ao Desenvolvimento Educacional (CADE). A seguir, apresenta-se o detalhamento da metodologia utilizada para o cálculo desses insumos.

a) Capacitação pedagógica

Segundo informações prestadas pela Sra. Edilene Aveledo, Gerente de Educação Infantil, os trabalhos de formação pedagógica realizados durante o ano de 2013 foram realizados fundamentalmente com os próprios profissionais da rede. Embora tenha havido a contratação de profissionais para a prestação destes serviços, a maioria destas ações foi realizada por profissionais da própria rede municipal.

As contratações de serviços externos referentes a esse insumo apresentaram um custo total de R\$ 34 mil e foram destinadas à formação pedagógica de toda a rede de creches. Por esse motivo, o critério adotado para determinar o custo do serviço foi o rateio pelo número médio de docentes das creches municipais que atuaram durante o ano. Após obter o custo por docente, multiplicou-se esse valor pela quantidade média anual de docentes em cada unidade estudada e o resultado foi inserido na planilha geral de custos.

b) Centro de Atendimento Educacional Multidisciplinar (CAEM)

Para auxiliar o atendimento aos alunos com deficiência, a Secretaria de Educação manteve em 2013 o convênio 051/2010, sucedido pelo convênio 058/2013, que integram os Processos Administrativos 12704/2010-4 e 10554/2013-2, respectivamente. Esses convênios

foram celebrados com a Fundação ABC com o fito de realizar o seguinte objeto: atendimento educacional aos 825 alunos com deficiência (física, visual, intelectual, múltipla deficiência e transtornos globais do desenvolvimento), e com Transtornos Funcionais Específicos (dislexia, dislalia, disgrafia, transtorno bipolar, transtorno de comportamento, transtorno de linguagem, atenção, entre outros), matriculados na Rede Municipal de Ensino de Santo André, cujo objetivo é o desenvolvimento, gerenciamento, operacionalização e a execução de ações complementares junto aos estabelecimentos educacionais do município.

Em 2013, os recursos destinados a esse convênio somaram a quantia de R\$ 3.280.856,56. Uma vez que a previsão do convênio é o atendimento a um total de 825 crianças, a apropriação desse custo às creches de nosso estudo foi feita mediante a divisão do valor total despendido no convênio, pelo total de alunos previstos para atendimento. Assim, o custo por aluno no ano de 2013 foi de R\$ 3.976,80.

Por se tratar de um serviço destinado ao atendimento específico dos alunos com deficiência, para apropriar a parcela da despesa relativa a cada creche, foi necessário saber a quantidade de alunos de cada creche que recebeu atendimento pelo convênio. A informação foi obtida através do Mapa do Movimento, documento oficial de gestão da rede municipal de ensino e elaborado pela Secretaria de Educação.

O custo-aluno anual desse insumo foi multiplicado pelo número de alunos com deficiência em cada unidade no mês de novembro 2013 e incluído na planilha geral de custos.

c) Centro de Atenção ao Desenvolvimento Educacional (CADE)

Para atender aos alunos que apresentam deficiências físicas ou mentais e estimular sua inclusão na rede de ensino, a Prefeitura de Santo André mantém o CADE que, de acordo com o *site* da Secretaria de Educação do município,

é responsável pela articulação na escola regular de tudo o que envolve a inclusão de alunos com deficiência: formação de professores, assessoria técnica no planejamento de cada professor, articulação com famílias, articulação com as equipes responsáveis pela Saúde desses alunos, assessoria para eliminação de barreiras que a escola possa apresentar e que dificultem o acesso e a permanência de alunos com deficiência e Transtornos Funcionais Específicos na rede Municipal de Santo André.

Em entrevista com o Secretário de Educação, Sr. Gilmar Silvério, ficou esclarecido que o CADE atende a toda a rede pública de ensino municipal, que inclui os alunos das creches e EMEIEFs (educação infantil, fundamental e de jovens e adultos). Assim, uma vez que o atendimento é oferecido para toda a rede, independente do número de alunos

deficientes em cada unidade escolar, definiu-se que as despesas relacionadas aos recursos humanos dos profissionais que atuam no CADE e na Gerência de Educação Inclusiva da Secretaria de Educação deveriam ser incluídas no custo aluno das creches estudadas.

O cálculo dessa despesa foi dado a partir da folha de pagamento, que permitiu identificar e somar todo o gasto realizado em 2013 referente à remuneração dos profissionais da Gerência de Educação Inclusiva e do CADE. O resultado foi dividido pelo número de alunos matriculados na rede em novembro de 2013 e obteve-se o custo do serviço por aluno. O último passo foi multiplicar o custo unitário pelo número de alunos de cada creche. O resultado foi incluído na planilha geral de custos.

d) Supervisão das creches

Todas as creches municipais de Santo André recebem visitas regulares da Secretaria de Educação, que supervisiona o funcionamento das unidades de modo que elas atuem de acordo com as normas oficiais estabelecidas.

A entrevista com a gerente de Educação Infantil da Secretaria de Educação, Sra. Edilene Aveledo, realizada em setembro de 2014, contribuiu para identificar a despesa realizada com a supervisão das creches selecionadas. De acordo com a entrevistada, em 2013, seis coordenadores eram responsáveis pela supervisão das 31 creches municipais. Como a despesa não poderia ser objetivamente alocada para cada unidade, ela foi classificada como indireta e foi necessário fazer um rateio dos gastos. Assim, o primeiro passo foi determinar a parcela de cada profissional correspondente a cada uma das creches. Para isso, dividiu-se o número de coordenadores (6) pelo número de creches municipais diretas (31), o que resultou em uma taxa de 0,19 profissional por creche.

O segundo passo foi analisar, através da folha de pagamento, a despesa mensal com remuneração dos coordenadores da Secretaria e dividi-la pelo número de profissionais, o que possibilitou conhecer o custo médio/profissional mês a mês. Para identificar a despesa referente a cada uma das unidades analisadas, multiplicou-se o custo médio/profissional em cada mês pela taxa de profissional/creche. O resultado final foi considerado o gasto de supervisão referente a cada creche.

5.6.8 Grupo 8 – Depreciação

Conforme o artigo 305 do regulamento do Imposto de Renda, depreciação é a diminuição do valor de um bem do ativo de uma empresa provocado pelo desgaste resultante de sua utilização ao longo do tempo, ou ainda pela ação da natureza ou obsolescência normal (BRASIL, 1999).

No setor público a depreciação não é normalmente utilizada, porém com as alterações em curso das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público-NBCASP, ela passa a ser obrigatória para bens móveis e imóveis.

A Prefeitura de Santo André, por meio do Decreto Municipal 16.406 de 01 de julho de 2013, instituiu uma comissão específica denominada Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis de Santo André (GTCON/SA).

Esta comissão cumpre as determinações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estabelecidas em suas portarias nº 467 (de 6/08/2009); 751 (de 16/12/2009); 828 (de 14/12/2011) e 753 (de 21/12/2012), que normatizam as modificações na contabilidade pública de observância obrigatória a partir de 2014, entre as quais a adoção de um novo Plano de Contas aplicado ao Setor Público (PCASP) e a adoção obrigatória da depreciação dos ativos mobiliários e imobiliários.

Segundo a Gerente de Contabilidade da Secretaria de Finanças, Aparecida Roseane de Moraes Zabisky, “a previsão é que até o mês de dezembro [de 2014] estejam implantados na contabilidade tanto a depreciação dos móveis quanto a dos imóveis”. Segundo a Gerente, a comissão local pode estabelecer os critérios para a implantação da depreciação, desde que observadas as diretrizes da Secretaria do Tesouro Nacional.

Assim, o GTCON/SA encontra-se na fase conclusiva deste trabalho e já estabeleceu as regras gerais, elencadas a seguir, as quais foram adotados para o presente levantamento de custos:

- i) A depreciação será feita de maneira linear por cotas constantes, ou seja, o percentual a ser depreciado será dividido igualmente pelo número de anos de vida útil do bem;
- ii) A vida útil do bem será aquela definida pela tabela da Receita Federal do Brasil;

iii) O valor a ser depreciado será 90% do valor do bem, ficando 10% como valor residual.

A Tabela 10 apresenta a vida útil de alguns bens para fins de depreciação, conforme a tabela da Secretaria da Receita Federal (SRF):

Tabela 10 - Vida útil considerada para depreciação – Receita Federal

Descrição	Vida útil	Taxa anual
Móveis e utensílios	10 anos	10%
Edifícios e benfeitorias	25 anos	4%
Máquinas e equipamentos	10 anos	10%
Computadores e periféricos	5 anos	20%
Veículos de passageiros	5 anos	20%
Tratores	4 anos	25%
Veículos de carga	5 anos	20%
Caminhões fora-de-estrada	4 anos	25%
Motociclos	4 anos	25%

Fonte: IN 162/98-SRF

a) Depreciação dos móveis e equipamentos

Para a depreciação dos bens móveis realizou-se o levantamento de todos os bens localizados em cada uma das unidades que compõem o estudo e foram considerados apenas aqueles incorporados ao patrimônio a partir de 1º de janeiro de 2004. Os bens com data anterior não foram objeto de depreciação.

Como não foi feita a reavaliação dos bens móveis, o valor depreciado foi 90% do valor de compra do bem, dividido pelo número de anos de vida útil do mesmo (apresentado na Tabela 10), contados a partir de 2004, conforme a regra definida pelo GTCOM/SA.

b) Depreciação dos imóveis

De acordo com o Decreto 300 (de 26 de março de 1999, art.307- § único), o valor do terreno não deveria ser considerado para efeitos de depreciação. Já o valor da construção foi definido pela área total construída, multiplicada pelo valor estabelecido na tabela de reprodução imobiliária constante na legislação municipal (SANTO ANDRÉ, 1993).

Para conhecer a área construída em cada uma das unidades em estudo, a informação foi obtida a partir de contatos com a Gerência de Manutenção da Secretária de Obras e dos dados registrados no PA Nº 44992/2010-0 da Secretaria de Educação. Além

disso, todas as benfeitorias realizadas nos imóveis em 2013 e que significaram prolongamento de sua vida útil, foram incorporadas ao valor do imóvel.

O tempo de vida útil foi o estabelecido na tabela da Receita Federal, ou seja, 25 anos e, assim como nos bens móveis, o valor depreciado foi 90% do valor da construção, sendo os 10% restantes mantidos à parte como valor residual do bem.

5.6.9 Grupo 9 – Outros custos

a) Taxa de Administração do Instituto de Previdência de Santo André (IPSA)

Essa despesa se refere à taxa de administração que a Secretaria de Educação paga ao Instituto de Previdência de Santo André, que em 2013 somou um total de R\$ 494.779,44.

Por se tratar de uma despesa oficial que ocorre em parcelas mensais e que, portanto, gera um custo à Secretaria, esse insumo não poderia ser desconsiderado neste estudo.

Esse valor é obtido a partir de um percentual sobre a folha de pagamento da Prefeitura e tem como objetivo a manutenção das atividades do Instituto de Previdência do município.

O valor corresponde à Secretaria de Educação consta no PA Nº 9/2013-0 e como a origem desta despesa é a folha de funcionários, decidiu-se para a apuração de custo, dividir o total pago pelo número total médio de servidores da Secretaria no ano de 2013. Assim obteve-se o valor unitário por servidor, o qual foi multiplicado pelo número de funcionários de cada uma das creches do estudo, sendo o resultado final incluído na planilha.

b) Exame médico admissional

Na contratação de funcionários são realizados exames laboratoriais básicos, efetuados por laboratórios conveniados com o Instituto de Previdência de Santo André (IPSA), autarquia municipal responsável pela gestão do regime próprio de previdência dos servidores.

Por meio do Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional, a Administração Municipal efetua o ressarcimento dessas despesas ao IPSA, conforme o estabelecido no PA nº 100/2013-3, sendo que durante o ano de 2013 a despesa total paga a este título foi de R\$ 85.000,00.

Para a apropriação dos valores às creches em estudo, esse valor foi dividido pelo total de funcionários admitidos pela Secretaria de Educação no ano de 2013. Assim, obteve-se o valor unitário cobrado pela realização dos exames médicos admissionais. Para conhecer o custo corresponde de cada uma das creches analisadas, multiplicou-se o valor unitário pelo número de contratações efetuadas em cada uma destas creches em 2013. O resultado foi incluído na planilha geral de custos.

c) Serviços de impressão

As unidades escolares e administrativas da Secretaria contam com máquinas copiadoras laser para a realização das atividades administrativas e pedagógicas. Essas máquinas são alugadas por meio do contrato Nº 301/2011-PJ, que integra o PA 7681/2008, e que estabelece a locação de 128 máquinas copiadoras, incluindo a manutenção e a reposição do tonner.

Como essas máquinas estão distribuídas nas diversas unidades de serviço da Secretaria de Educação, o critério utilizado para o rateio dessa despesa foi a divisão do valor total despendido, por 128 máquinas. Dessa forma, encontrou-se a despesa relativa a cada máquina. Como cada creche de nosso estudo possui apenas uma máquina copiadora, o resultado do custo mensal foi multiplicado por 12 meses e o valor anual incluído na planilha.

d) Conselho de Escola

O levantamento de dados indicou ainda outra despesa relativa às creches. Trata-se dos Conselhos de Escola, que recebem recursos da Secretaria Municipal de Educação para gastar de acordo com as prioridades determinadas em cada unidade escolar.

Para contabilizar essa despesa no presente estudo, a Secretaria de Educação disponibilizou o documento oficial intitulado “Parecer Conclusivo Final – Exercício 2013” (documento elaborado em observância às Instruções 2/2008 do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo) de cada uma das creches estudadas. O documento apresenta informações

relativas ao saldo do exercício anterior (2012), valores repassados em 2013, rendimentos de aplicações e recursos próprios. O parecer apresenta também as despesas comprovadas que foram realizadas no período. Como o objetivo deste estudo é calcular o custo-aluno em 2013, o valor considerado como a despesa relativa a esse insumo foi a despesa comprovada de cada creche ocorrida no ano em questão.

e) Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE)

O Programa Dinheiro Direto na Escola é uma ação do governo federal que tem o objetivo de prestar assistência financeira às escolas públicas de educação básica em todo o território nacional e nas diferentes esferas de governos. Apesar de ter sido criada em 1995, apenas a partir de 2009 passou a abranger também as escolas de Educação Infantil.

O dinheiro é transferido uma vez ao ano diretamente às escolas e o cálculo do recurso a ser repassado é realizado a partir do número de alunos constante no Censo Escolar no ano anterior. A verba pode ser gasta tanto para aquisição de material permanente, como material de consumo, de modo a contribuir para o desenvolvimento das atividades educacionais.

O dinheiro transferido à escola, e não utilizado, deverá permanecer na conta da unidade executora (escola) como saldo do exercício anterior. Esse saldo mais os rendimentos de aplicação financeira deverão ser somados ao valor repassado no ano seguinte e revertido em benefícios para a escola.

Para incluir essa despesa no estudo, foram calculados os valores referentes a esse recurso e que foram efetivamente gastos em 2013. Em alguns casos, esses valores superaram o total recebido pela creche em 2013, mas foram acrescidos do saldo do exercício anterior e dos rendimentos no período.

A coleta da informação foi realizada a partir de instrumentos oficiais de gestão que foram disponibilizados pela Secretaria de Educação. As despesas de custeio de cada creche analisada foram somadas e incluídas na planilha geral de custo, lembrando que as despesas de capital foram convertidas em custo, pela parcela de depreciação correspondente ao ano de 2013.

6. Apresentação e análise dos resultados

O Sistema de Informação Orçamentária da Prefeitura de Santo André (SIOP) apresenta as informações oficiais sobre as despesas orçamentárias executadas pela gestão durante o período estudado. Através dele é possível separar as despesas e classificá-las, conforme demonstra a Tabela 11 referente a 2013:

Tabela 11 - Composição das despesas orçamentárias executadas pela Secretaria de Educação de Santo André no exercício de 2013

Tipo de despesa	Total (R\$)	Grupos de despesa (%)
Despesa com pessoal - i (salário+encargos)	165.221.546,00	Despesas com pessoal (49,56%)
Despesa com pessoal - ii (auxílio creche)	2.348.580,37	
Despesa com pessoal - iii (auxílio transporte)	4.554.759,00	
Despesa com pessoal - iv (auxílio alimentação)	637.200,04	
Despesas com material de consumo	20.752.964,02	Despesas com custeio (45,60%)
Despesas com viagens e locomoção	61.425,79	
Serviços prestados por pessoas físicas	253.216,50	
Serviços prestados por pessoas jurídicas	130.103.248,22	
Pagamentos efetuados à administração indireta	7.570.066,30	
Obrigações tributárias e contributivas	103.266,16	
Pagamento de despesas de exercícios anteriores	115.789,61	
Investimento i- construções, reformas e adequações de imóveis	7.335.172,21	Investimentos (4,84%)
Investimento ii- aquisição de equipamentos e material permanente	3.616.030,43	
Investimento iii- aquisição de imóveis	5.922.403,81	
Total	348.595.668,46	

Fonte: Secretaria de Finanças de Santo André.

Em 2013 a Secretaria de Educação executou um total de 348,6 milhões de reais, sendo que 49,56% destas despesas estiveram relacionadas a recursos humanos, 45,6% foram despesas de custeio e 4,84% do orçamento, aproximadamente 17 milhões, foram utilizados como investimentos nesta área. A Tabela 12 ilustra esta situação com seus respectivos desdobramentos.

Deste total de gastos da Secretaria no ano em questão, o Sistema de Informações do Orçamento Público (SIOP) registrou na sub-função Educação Infantil (365) um total de R\$ 119.762.070,73, sendo 66,84% relacionados a despesas de pessoal, 29,09% a despesas de custeio e 4,07% a investimentos realizados. A tabela 12, ilustra estas informações:

Tabela 12 - Despesas da sub-função Educação Infantil em 2013

Tipo de despesa	Valor (R\$)	% sobre total	% sobre a sub-função
Despesas com pessoal	80.047.876,54	22,96	66,84
Despesas de custeio	34.837.309,17	9,99	29,09
Investimentos	4.876.885,02	1,40	4,07
Total de despesas	119.762.070,73	34,36	100,00

Fonte: Secretaria de Finanças de Santo André. Elaboração própria.

Após obter um panorama geral das despesas da Secretaria de Educação em 2013, partiu-se para o cálculo de cada um dos insumos. Os resultados encontrados foram reunidos de acordo com os grupos de despesa e inseridos na planilha geral de custos. A fim de tornar possível a comparação das despesas entre as unidades escolares, as creches foram agrupadas de acordo com o número médio de alunos matriculados em 2013, o que resultou em três grupos: até 149 alunos; entre 150 e 190 alunos; e acima de 190 alunos.

a) Grupo 1 – Recursos humanos

A análise dos recursos humanos inclui todos os servidores públicos que atuaram diretamente nas creches e corresponde a 60,2% das despesas totais. Conforme é possível notar na Tabela 13, há uma tendência de que quanto maior for o número de alunos, maior será o gasto com recursos humanos nas creches. A unidade Maria Delphina, que teve uma média anual de 222 matriculados, foi a que apresentou o maior gasto, com mais de R\$ 1,6 milhões em 2013, enquanto a Creche Prof. Manoel Campestrini gastou pouco menos de 970 mil reais para atender a média de 145 alunos. Na análise do custo por aluno, as unidades com quantidade aproximada entre 180 e 190 alunos, como Elisabete Piccinin e Sandra Cristina, foram as que obtiveram a melhor relação.

Tabela 13 - Despesas com recursos humanos nas creches

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Recursos humanos - creches (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	1.048.142,62	8.591,33
	Esther Moura Barreto, Prof.	1.149.306,82	8.513,38
	Manoel Campestrini, Prof.	969.271,99	6.684,63
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	1.190.935,80	7.733,35
	Gonzaguinha	1.319.063,78	8.092,42
	Elisabete Lilian Piccinin	1.168.699,32	6.421,42
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	1.139.279,83	6.225,57
	Antonio Oliveira, Prof.	1.273.552,31	6.847,06
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	1.270.910,11	6.585,03
	Laura Dias Camargo, Prof.	1.360.884,96	6.838,62
	Mons. João do Rego Cavalcanti	1.497.576,69	7.525,51
	Maria Delphina de C. Neves	1.613.444,99	7.267,77

Elaboração própria.

Ao analisar a média do custo-aluno de acordo com a quantidade de alunos por creches, verificou-se que as unidades com até 149 alunos apresentam a maior média de gasto com recursos humanos, o equivalente a R\$ 7.929,78. As creches com o maior número de atendimento, por sua vez, são as que apresentam o menor custo-aluno médio, no valor de R\$ 7.054,23, muito próximo às creches de médio porte, com R\$ 7.063,96.

b) Grupo 2 – Materiais

Conforme será possível observar adiante, as despesas com materiais representam na média 3,92% dos gastos realizados ou o equivalente à R\$ 469,10/aluno. Em termos percentuais, a creche que mais gastou com materiais foi a Brasil Marques do Amaral, com 5,57% dos gastos ou R\$ 660,00/aluno. As creches que apresentaram menor custo-aluno foram a Monsenhor João do Rego, com R\$ 399,55/aluno (3,35%) e Elisabete Piccinin, com R\$ 399,99/aluno (3,71%).

A Tabela 14 apresenta as despesas com materiais realizadas no período. Conforme é possível observar, a maior parte das despesas refere-se ao material de consumo diverso,

como materiais de escritório, de limpeza, rouparia, utensílios domésticos, fraldas e papelaria. Essas despesas representam 61% do total do grupo, enquanto as compras de material pedagógico e livro responderam por 39%. A única creche que apresentou mais despesa com material pedagógico/livros (53%) do que com material de consumo (47%) foi a Brasil Marques do Amaral.

Tabela 14 - Despesas com materiais

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Material de consumo (R\$)	Material pedagógico (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	52.899,57	24.585,00	635,12
	Esther Moura Barreto, Prof.	42.866,77	24.585,00	499,64
	Manoel Campestrini, Prof.	42.221,43	25.276,63	465,50
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	43.513,18	29.353,00	473,16
	Gonzaguinha	42.559,75	28.757,00	437,53
	Elisabete Lilian Piccinin	47.521,48	25.276,63	399,99
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	48.837,05	31.290,00	437,85
	Antonio Oliveira, Prof.	51.657,72	31.439,00	446,76
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	60.441,16	66.938,48	660,00
	Laura Dias Camargo, Prof.	47.418,02	33.604,76	407,15
	Mons. João do Rego Cavalcanti	50.157,91	29.353,00	399,55
	Maria Delphina de C. Neves	61.925,15	34.650,00	435,02

Elaboração própria.

Ao analisar a média do custo-aluno por grupo de escola, verificou-se que as creches com 150 a 190 alunos gastaram uma média de R\$ 439,06/aluno/ano enquanto as creches com mais de 190 alunos gastaram a média de R\$ 475,43/aluno/ano. Mais uma vez, as menores creches, com até 149 alunos, foram as que apresentaram os resultados mais altos, com média de R\$ 533,42/aluno/ano.

c) Grupo 3 – Alimentação

Conforme será mostrado posteriormente, as despesas com alimentação representam o terceiro maior custo por aluno, equivalente a 11,4% do total de despesas realizadas em 2013.

A despesa com alimentação calculada nesse estudo segue o padrão adotado pela empresa CRAISA, responsável pela alimentação em todas as unidades e que cobra da Prefeitura um valor por aluno, calculado a partir do levantamento do valor total das despesas e sua divisão pelo número de alunos atendidos. O resultado da conta é o valor cobrado pela empresa por aluno.

Para efeitos de apuração do valor total para cobrança não há o que corrigir. Porém, para apuração de custos essa sistemática dificulta o conhecimento detalhado do impacto desse insumo em relação ao aluno da unidade, já que o valor cobrado por aluno é o mesmo seja em jornada integral ou parcial.

Na visita efetuada à empresa, constatou-se que a supervisão de alimentação escolar possui todos os dados desmembrados por refeição e por unidade escolar. Entretanto, a forma de apuração para pagamento desta despesa é feita de maneira agregada, facilitando a cobrança, mas dificultando o conhecimento do custo das diferentes jornadas.

Dessa forma, conforme é possível observar a Tabela 15, o custo por aluno é igual em todas as unidades. No entanto, por se tratar de um insumo bastante representativo para o cálculo do custo-aluno nas creches, seria interessante que estudos posteriores conseguissem propor alternativas para a mudança na sistemática de cobrança da alimentação escolar.

Tabela 15 - Despesas com alimentação escolar

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Alimentação (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	166.310,40	1.363,20
	Esther Moura Barreto, Prof.	184.032,00	1.363,20
	Manoel Campestrini, Prof.	197.664,00	1.363,20
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	209.932,80	1.363,20
	Gonzaguinha	222.201,60	1.363,20
	Elisabete Lilian Piccinin	248.102,40	1.363,20
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	249.465,60	1.363,20
	Antonio Oliveira, Prof.	253.555,20	1.363,20
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	263.097,60	1.363,20
	Laura Dias Camargo, Prof.	271.276,80	1.363,20
	Mons. João do Rego Cavalcanti	271.276,80	1.363,20
	Maria Delphina de C. Neves	302.630,40	1.363,20

Elaboração própria.

d) Grupo 4 – Serviços básicos

Ao analisar as despesas com serviços básicos (Tabela 16), que no total representam 3,3% das despesas, é fundamental observar cada insumo separadamente.

As despesas com água, por exemplo, apresentam uma enorme variação entre as unidades escolares. A tabela abaixo mostra que enquanto a média de gasto é de pouco menos de R\$ 44 mil reais/ano, a Creche Prof.^a Laura Dias apresenta uma despesa de R\$ 80.435,76, quase duas vezes a média. Por outro lado, a Creche Prof. Manoel Campestrini apresenta uma despesa anual de apenas R\$ 7.303,69. Como essa unidade escolar compartilha o hidrômetro com a EMEIEF Cidade Takasaki, o dado apresentado na tabela foi calculado de acordo com o número de alunos matriculados em cada uma das unidades de ensino e pode não representar a verdadeira realidade do consumo da creche.

A Creche Mons. João do Rego apresenta a mesma característica de compartilhar o hidrômetro com a EMEIEF de mesmo nome. No entanto, o resultado alcançado a partir do mesmo cálculo mostra um valor mais próximo à média das creches.

Ainda com relação à água, outro dado interessante a ser observado refere-se ao valor referente à Creche Maria Delphina que, apesar de ter o maior número de alunos, apresenta a menor despesa do insumo entre todas as creches, com exceção da Manoel Campestrini, explicada anteriormente.

Tabela 16 - Despesas com serviços básicos

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Água (R\$)	Energia elétrica (R\$)	Telefone (R\$)	Internet (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	52.987,36	16.184,54	5.116,24	9.281,41	685,00
	Esther Moura Barreto, Prof.	30.570,16	12.170,96	3.112,91	9.281,41	408,41
	Manoel Campestrini, Prof.	7.303,69	3.006,44	1.988,48	9.281,41	148,83
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	47.910,88	12.613,57	2.144,99	9.281,41	467,21
	Gonzaguinha	47.013,92	23.513,33	1.239,40	9.281,41	497,23
	Elisabete Lilian Piccinin	32.761,52	8.638,47	4.361,89	9.281,41	302,44
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	49.995,25	14.197,28	4.033,76	9.281,41	423,54
Acima de 190 alunos	Antonio Oliveira, Prof.	52.279,28	15.151,82	4.139,90	9.281,41	434,69
	Brasil Marques do Amaral	66.171,92	14.475,54	5.003,22	9.281,41	491,88
	Laura Dias Camargo, Prof.	80.435,76	13.432,84	1.317,00	9.281,41	524,96
	Mons. João do Rego Cavalcanti	36.880,53	5.096,88	1.616,29	9.281,41	265,70
	Maria Delphina de C. Neves	21.744,84	12.067,40	1.318,25	9.281,41	200,05

Elaboração própria.

Com relação às despesas com energia elétrica, as creches Prof. Manoel Campestrini e Mons. João do Rego também compartilham o relógio medidor com as EMEIEFs citadas anteriormente. Dessa forma, as informações referentes a essas duas unidades não foram determinados objetivamente a partir das contas de luz, e sim, a partir do rateio explicado na metodologia. Conforme é possível observar, as duas unidades apresentam valores muito inferiores àqueles pagos pelas demais unidades.

Os dados levantados referentes à Creche Elisabete Piccinin também chamaram a atenção, pois apresentam valores muito inferiores se comparados às unidades de mesmo porte.

Com relação às despesas com telefonia, as informações levantadas sobre a creche Gonzaguinha revelam o lançamento das despesas apenas nos meses de janeiro a maio. Ao buscar informações sobre os demais meses, descobriu-se que a partir de junho essa creche passou a utilizar apenas o sistema de telefonia de VoIP. Em termos financeiros isso representou de fato uma economia em relação a este insumo visto que o serviço de internet representa um valor fixo mensal. Entretanto, essa alternativa apresentou algumas limitações, sobretudo em momentos de dificuldades de sinal de internet, motivo pelo qual em 2014 a linha telefônica foi reinstalada naquela unidade. Mesmo assim, a despesa com esse insumo apenas durante cinco meses ficou muito próxima ao valor anual de duas outras unidades (Maria Delphina e Laura Dias), fato que merece uma verificação.

Merece também um olhar mais cuidadoso, o fato de algumas unidades apresentarem gastos muito superiores a outras do mesmo porte. Esse é o caso das creches Prof.^a Marina Ulbrich e Brasil Marques do Amaral.

Por último, as despesas relacionadas ao serviço de internet foram calculadas a partir de um rateio que teve como base de informação o contrato de serviço. Dessa forma, os valores referentes a cada unidade são idênticos.

e) Grupo 5 – Serviços de manutenção

Na média geral das creches analisadas, as despesas com manutenção representam 0,5% do total de gastos. No entanto, o levantamento de dados apontou que a Creche Prof.^a Esther Moura Barreto não realizou nenhum gasto de manutenção predial ou de equipamentos em 2013.

As creches Prof. Manoel Campestrini, Elisabete Piccinin e Maria Delphina também não apresentaram qualquer gasto com manutenção de equipamentos, sendo 100% das despesas destas unidades relacionadas com manutenção predial, conforme apresentado na Tabela 17:

Tabela 17 - Despesas com serviços de manutenção

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Manutenção predial (R\$)	Manutenção equipamentos (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	4.148,17	5.222,69	76,81
	Esther Moura Barreto, Prof.	0,00	0,00	0,00
	Manoel Campestrini, Prof.	13.336,87	0,00	91,98
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	8.752,42	5.222,69	90,75
	Gonzaguinha	6.298,24	1.502,69	47,86
	Elisabete Lilian Piccinin	4.683,14	0,00	25,73
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	8.729,79	1.502,69	55,92
Acima de 190 alunos	Antonio Oliveira, Prof.	2.114,63	3.626,19	30,86
	Brasil Marques do Amaral	20.108,50	782,34	108,24
	Laura Dias Camargo, Prof.	9.182,00	4.864,38	70,58
	Mons. João do Rego Cavalcanti	9.420,41	4.997,38	72,45
	Maria Delphina de C. Neves	4.425,38	0,00	19,93

Elaboração própria.

Dentre as unidades estudadas, a creche que mais apresentou gastos com manutenção predial em 2013 foi a Brasil Marques do Amaral, com R\$ 20.180,50.

Apesar desse tipo de despesa variar de acordo com o uso e a conservação das unidades escolares e de seus equipamentos, a análise apresenta indícios de que as creches de médio porte (entre 150 e 190 alunos) são as mais econômicas, pois gastaram em média R\$ 50,22/aluno/ano, seguidas das de pequeno porte com R\$ 56,26/aluno/ano e, por último, das de grande porte, com R\$ 67,80/aluno/ano.

f) Grupo 6 – Serviços de conservação

Os gastos com contratação de serviços de conservação representam o segundo maior grupo de despesas das creches analisadas, com 14,9% do total de despesas identificadas.

De acordo com a Tabela 18, as despesas relacionadas aos serviços de limpeza representam em média mais de 97% das despesas relacionadas nesse grupo.

Tabela 18 - Despesas com serviços de conservação

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Limpeza (R\$)	Roçagem (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	272.140,18	22.984,76	2.419,06
	Esther Moura Barreto, Prof.	272.140,18	2.719,86	2.036,00
	Manoel Campestrini, Prof.	272.140,18	3.984,03	1.904,30
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	311.017,35	1.436,55	2.028,92
	Gonzaguinha	272.140,18	4.443,33	1.696,83
	Elisabete Lilian Piccinin	311.017,35	0,00	1.708,89
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	272.140,18	7.772,11	1.529,58
	Antonio Oliveira, Prof.	311.017,35	15.149,73	1.753,59
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	349.894,52	3.736,93	1.832,29
	Laura Dias Camargo, Prof.	311.017,35	8.504,36	1.605,64
	Mons. João do Rego Cavalcanti	311.017,35	9.576,98	1.611,03
	Maria Delphina de C. Neves	349.894,52	30.014,27	1.711,30

Elaboração própria.

A análise da tabela mostra ainda um gasto médio anual superior a R\$ 300 mil/creche referente apenas à contratação de empresa especializada em serviços de limpeza. Ao analisar o custo-aluno apenas desse insumo, verifica-se o valor médio de R\$ 1.766,29/aluno/ano, o que representa um gasto superior em R\$ 400,00/aluno/ano em relação ao serviço de alimentação escolar (R\$ 1.363,20/aluno/ano).

Com relação aos serviços de roçagem, a creche Elisabete Lilian Piccini foi a única unidade que não fez uso desse tipo de insumo em 2013. Nas demais unidades as despesas são equivalentes às áreas roçadas em cada uma das creches.

Ao analisar a média do custo-aluno nesse grupo de despesa, identificou-se que as creches de pequeno porte apresentam um custo médio no valor de R\$ 2.119,79/aluno/ano enquanto as creches de médio e grande porte apresentaram uma redução significativa nesse valor, com totais de R\$ 1.743,56 e R\$ 1.690,06, respectivamente.

g) Grupo 7 – Serviços de apoio pedagógico

Com relação aos serviços de apoio pedagógico, as despesas representam 1,7% do total, sendo que em média as despesas referentes à remuneração dos supervisores equivalem a quase 60% do total das despesas desse grupo, enquanto os gastos com a educação inclusiva correspondem a 37,9%, sendo 28,2% do CAEM (convênio com a Fundação ABC) e 9,8% do CADE. As despesas com capacitação pedagógica correspondem a 2,7% na média do grupo.

Conforme é possível observar na Tabela 19, as unidades escolares que não tiveram nenhum aluno com deficiência matriculado em 2013 não tiveram despesas relacionadas aos serviços prestados pelo CAEM. Por seu turno, o CADE oferece suporte a toda a rede pública de ensino e, por isso, suas despesas foram rateadas entre todos os alunos matriculados.

As unidades com maior número de deficientes apresentaram despesa proporcional, como é o caso das creches Prof.^a Esther Moura, Brasil Marques, Mons. João do Rego e Maria Delphina.

Tabela 19 - Despesas com serviços de apoio pedagógico

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Capacitação pedagógica (R\$)	CAEM (R\$)	CADE (R\$)	Recursos humanos - supervisão (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	827,30	7.953,59	2.422,13	20.956,46	263,60
	Esther Moura Barreto, Prof.	946,77	19.883,98	2.680,22	20.956,46	329,39
	Manoel Campestrini, Prof.	728,74	0,00	2.878,76	20.956,46	169,41
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	916,90	7.953,59	3.057,44	20.956,46	213,54
	Gonzaguinha	1.030,39	0,00	3.236,12	20.956,46	154,74
	Elisabete Lilian Piccinin	910,93	3.976,80	3.613,34	20.956,46	161,85
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	949,75	0,00	3.633,19	20.956,46	139,56
	Antonio Oliveira, Prof.	961,70	15.907,18	3.692,75	20.956,46	223,22
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	934,82	19.883,98	3.831,73	20.956,46	236,31
	Laura Dias Camargo, Prof.	1.009,49	3.976,80	3.950,85	20.956,46	150,22
	Mons. João do Rego Cavalcanti	1.111,03	19.883,98	3.950,85	20.956,46	230,66
	Maria Delphina de C. Neves	1.215,57	19.883,98	4.407,48	20.956,46	209,29

Elaboração própria.

A análise da Tabela 19 mostra ainda um gasto médio anual de aproximadamente R\$ 960,00/creche para as capacitações pedagógicas dos professores. No entanto, conforme explicado na metodologia, a maior parte das atividades de formação foi realizada por profissionais da própria rede. Esse fato foi explicado em entrevista com a gerente de Educação Infantil da Secretaria de Educação, Sra. Edilene Aveledo, e confirmado pelo Secretário da pasta, Sr. Gilmar Silvério. Segundo a gerente, em 2013 houve a contratação de dois professores externos que ministraram cursos de formação aos docentes das creches diretas. Além disso, os docentes também participaram de capacitações regulares com a equipe de coordenação da Secretaria.

Com relação ao serviço de supervisão, a análise incluiu os coordenadores que trabalham na Secretaria de Educação, mas que são os responsáveis por fazer a supervisão das unidades escolares. Conforme explicado na metodologia, o cálculo foi realizado a partir de um rateio e, portanto, apresenta o mesmo resultado para todas as unidades.

h) Grupo 8 – Depreciação

A depreciação aplicada neste estudo seguiu as diretrizes estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional adotadas pelo Grupo de Trabalho da Prefeitura designado por

Decreto Municipal para a realização dessa tarefa. Os valores variam de acordo com a infraestrutura de cada unidade (depreciação do mobiliário e equipamentos) e o tamanho da área construída (depreciação predial) e representam 3,1% do total de despesas.

Com uma área construída muito maior que todas as demais creches, um total de 3.000 m², contra uma média de 968 m² das demais unidades, a Creche Prof. Antonio Oliveira foi a que apresentou o maior valor relacionado a este custo. Da mesma forma a Creche Gonzaguinha, com a menor área construída dentre todas as unidades (277 m²), foi a que apresentou o menor valor de depreciação predial, conforme apresenta a Tabela 20:

Tabela 20 - Despesas com depreciação

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Depreciação equipamentos (R\$)	Depreciação predial (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	16.202,62	35.877,34	426,88
	Esther Moura Barreto, Prof.	9.857,60	49.182,42	437,33
	Manoel Campestrini, Prof.	11.440,65	55.609,88	462,42
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	15.698,48	33.640,99	320,39
	Gonzaguinha	15.415,35	11.830,98	167,16
	Elisabete Lilian Piccinin	9.463,64	40.575,56	274,94
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	21.100,96	28.531,03	271,21
Acima de 190 alunos	Antonio Oliveira, Prof.	14.800,92	128.133,36	768,46
	Brasil Marques do Amaral	16.629,56	68.893,04	443,12
	Laura Dias Camargo, Prof.	16.660,86	32.674,01	247,91
	Mons. João do Rego Cavalcanti	15.829,42	54.306,30	352,44
	Maria Delphina de C. Neves	13.068,10	63.212,46	343,61

Elaboração própria.

Com relação à depreciação do mobiliário e equipamentos, as Creches Elisabete Piccinin e Prof.^a Esther Moura são as que apresentam os menores valores com R\$ 9.463,64/ano e R\$ 9.857,60/ano, respectivamente.

Na análise das médias do custo por aluno, as creches consideradas de grande porte, não pelo tamanho e sim pelo número de matriculados, obtiveram o melhor resultado (R\$ 346,77/aluno/ano), seguidas das de médio porte (R\$ 360,43/aluno/ano). Mais uma vez as creches de pequeno porte, com até 149 alunos, obtiveram o maior custo-aluno médio, com o valor de R\$ 442,21/aluno/ano.

i) Grupo 9 – Outros custos

O grupo de despesas denominado “outros custos” é composto pela taxa de administração paga ao Instituto de Previdência de Santo André (IPSA), as despesas com exames médicos admissionais, a contratação de serviços de impressão, além dos gastos relacionados aos recursos dos Conselhos de Escola e do PDDE que, somados, equivalem a 1% das despesas totais das creches analisadas.

Conforme é possível verificar na Tabela 21, as despesas relacionadas à taxa de administração IPSA variam de acordo com o número de funcionários em 2013, assim como as relacionadas aos exames médicos, que coincidem com a quantidade de funcionários contratados em cada unidade no período.

Tabela 21 - Despesas com outros custos

Porte da creche (média anual)	Nome da creche	Taxa IPSA (R\$)	Exame médico admissional (R\$)	Serviços de impressão (R\$)	Conselho de Escola (R\$)	PDDE (R\$)	Custo por aluno (R\$)
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	3.773,68	388,72	1.516,08	7.568,98	5.793,90	156,08
	Esther Moura Barreto, Prof.	4.096,84	507,49	1.516,08	6.445,39	4.678,00	127,73
	Manoel Campestrini, Prof.	3.085,66	550,69	1.516,08	3.756,88	3.443,88	85,19
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	3.992,59	701,85	1.516,08	8.340,44	5.715,33	131,60
	Gonzaguinha	4.107,26	561,48	1.516,08	8.897,70	9.621,70	151,56
	Elisabete Lilian Piccinin	4.023,87	593,88	1.516,08	12.664,95	4.531,83	128,19
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	4.107,26	280,74	1.516,08	9.305,83	6.251,13	117,27
Acima de 190 alunos	Antonio Oliveira, Prof.	4.086,42	529,09	1.516,08	9.099,77	4.944,60	108,47
	Brasil Marques do Amaral	4.461,70	831,43	1.516,08	10.951,22	5.676,00	121,43
	Laura Dias Camargo, Prof.	4.451,27	755,84	1.516,08	11.099,13	5.205,64	115,72
	Mons. João do Rego Cavalcanti	4.816,13	691,06	1.516,08	11.356,85	4.738,34	116,17
	Maria Delphina de C. Neves	5.504,15	885,42	1.516,08	6.059,46	4.622,87	83,73

Elaboração própria.

Os recursos financeiros provenientes do Conselho de Escola e do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) permitem avaliar o valor que cada creche investiu por aluno em melhorias na unidade escolar.

Nesses termos, a análise da Tabela 21 indica que a Creche Gonzaguinha foi a que realizou o maior investimento per capita em 2013, seguida da creche Prof.^a Marina Ulbrich.

Por outro lado, a Creche Prof. Manoel Campestrini utilizou apenas R\$ 7.200,76 de recursos externos e foi a que menos gastou.

Na análise do custo-aluno por porte de creche, mais uma vez as unidades de grande porte foram as que apresentaram melhor resultado, com custo médio de R\$ 109,26/aluno/ano. Entre as de pequeno e médio porte a variação não foi tão grande, sendo R\$ 123,00 e R\$ 127,42, respectivamente.

j) Análise geral

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 22, é possível afirmar que existe uma tendência de que as despesas das creches estejam diretamente relacionadas ao número de alunos matriculados nas unidades.

Os dados mostram que as creches de pequeno porte (até 149 alunos) apresentaram em 2013 uma média de gastos equivalente a R\$ 1,7 milhão/ano/creche enquanto as de médio (entre 150 e 190 alunos) e grande porte (acima de 190 alunos) apresentaram uma média de despesas de R\$ 2 milhões/ano/creche e R\$ 2,3 milhões/ano/creche, respectivamente.

Ao analisar as unidades escolares isoladamente, observa-se que a Creche Prof. Manoel Campestrini, com média de 145 alunos/ano, foi a que menos gastou em 2013 (R\$ 1,6 milhão), seguida da Creche Prof.^a Marina G. Ulbrich, que gastou cerca de R\$ 1,7 milhão para atender à média de 122 alunos/ano.

Entre as unidades que mais gastaram estão as Creches Maria Delphina de C. Neves (222 alunos/ano) e Monsenhor João do Rego Cavalcanti (199 alunos/ano), com gastos equivalentes a R\$ 2,5 milhões e R\$ 2,3 milhões, respectivamente.

Ao analisar o percentual dos gastos realizados de acordo com os grupos de despesa, a Tabela 23 mostra que a maior despesa está relacionada aos recursos humanos, que consomem em média 60,2% do total do custo, seguida pelas despesas com serviços de conservação, com gasto médio equivalente a 14,9%, e pela alimentação escolar, que representa 11,4% dos gastos. Os demais gastos somam os 13,5% restantes.

Ainda em relação aos recursos humanos, a variação entre as unidades escolares chega a quase 10 pontos percentuais entre as creches Brasil Marques do Amaral (55,6%) e Gonzaguinha (64,2%).

Ao analisar as despesas com serviços básicos, observa-se que apesar da maior unidade (Creche Maria Delphina das Neves) apresentar um dos menores gastos em termos percentuais (1,7%) e a menor unidade (Creche Prof.^a Marina G. Ulbrich) apresentar o maior gasto (4,7%), o porte das unidades não determina necessariamente o valor das despesas.

Tabela 22 - Planilha geral de custos das creches selecionadas em Santo André (SP) em 2013 (em mil R\$)

Grupo de despesa		Recursos Humanos (em mil R\$)	Materiais (em mil R\$)	Alimentação (em mil R\$)	Serviços básicos (em mil R\$)	Serviços de Manutenção (em mil R\$)	Serviços de Conservação (em mil R\$)	Serviços de Apoio Pedagógico (em mil R\$)	Depreciação (em mil R\$)	Outros custos (em mil R\$)	Total de Despesas (em mil R\$)
Porte da creche (média anual)	Nome da creche / insumos	creche	consumo + pedagógico	alimentação escolar	água + energia elétrica + telefone + internet	predial + equipamentos	limpeza + roçagem	capacitação pedagógica + CAEM + CADE + RH supervisão	equipamentos + predial	taxa IPSA + exame médico admissional + serviços de impressão + conselho de escola + PDDE	
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	1.048,1	77,5	166,3	83,6	9,4	295,1	32,2	52,1	19,0	1.783,3
	Esther Moura Barreto, Prof.	1.149,3	67,5	184,0	55,1	0,0	274,9	44,5	59,0	17,2	1.851,5
	Manoel Campestrini, Prof.	969,3	67,5	197,7	21,6	13,3	276,1	24,6	67,1	12,4	1.649,4
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	1.190,9	72,9	209,9	72,0	14,0	312,5	32,9	49,3	20,3	1.974,6
	Gonzaguinha	1.319,1	71,3	222,2	81,0	7,8	276,6	25,2	27,2	24,7	2.055,2
	Elisabete Lilian Piccinin	1.168,7	72,8	248,1	55,0	4,7	311,0	29,5	50,0	23,3	1.963,2
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	1.139,3	80,1	249,5	77,5	10,2	279,9	25,5	49,6	21,5	1.933,2
	Antonio Oliveira, Prof.	1.273,6	83,1	253,6	80,9	5,7	326,2	41,5	142,9	20,2	2.227,6
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	1.270,9	127,4	263,1	94,9	20,9	353,6	45,6	85,5	23,4	2.285,4
	Laura Dias Camargo, Prof.	1.360,9	81,0	271,3	104,5	14,0	319,5	29,9	49,3	23,0	2.253,5
	Mons. João do Rego Cavalcanti	1.497,6	79,5	271,3	52,9	14,4	320,6	45,9	70,1	23,1	2.375,4
	Maria Delphina de C. Neves	1.613,4	96,6	302,6	44,4	4,4	379,9	46,5	76,3	18,6	2.582,7
Total		15.001,1	977,1	2.839,5	823,4	118,9	3.725,9	423,7	778,6	246,7	24.935,0

Elaboração própria.

Tabela 23 - Percentual dos custos por grupo de despesa nas creches selecionadas em Santo André (SP) em 2013

Grupo de despesa		Recursos Humanos (%)	Materiais (%)	Alimentação (%)	Serviços básicos (%)	Serviços de Manutenção (%)	Serviços de Conservação (%)	Serviços de Apoio Pedagógico (%)	Depreciação (%)	Outros custos (%)	Total de Despesas (%)
Porte da creche (média anual)	Nome da creche / insumos	creche	consumo + pedagógico	alimentação escolar	água + energia elétrica + telefone + internet	predial + equipamentos	limpeza + roçagem	capacitação pedagógica + CAEM + CADE + RH supervisão	equipamentos + predial	taxa IPSA + exame médico admissional + serviços de impressão + conselho de escola + PDDE	
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	58,8%	4,3%	9,3%	4,7%	0,5%	16,5%	1,8%	2,9%	1,1%	100%
	Esther Moura Barreto, Prof.	62,1%	3,6%	9,9%	3,0%	0,0%	14,8%	2,4%	3,2%	0,9%	100%
	Manoel Campestrini, Prof.	58,8%	4,1%	12,0%	1,3%	0,8%	16,7%	1,5%	4,1%	0,7%	100%
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	60,3%	3,7%	10,6%	3,6%	0,7%	15,8%	1,7%	2,5%	1,0%	100%
	Gonzaguinha	64,2%	3,5%	10,8%	3,9%	0,4%	13,5%	1,2%	1,3%	1,2%	100%
	Elisabete Lilian Piccinin	59,5%	3,7%	12,6%	2,8%	0,2%	15,8%	1,5%	2,5%	1,2%	100%
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	58,9%	4,1%	12,9%	4,0%	0,5%	14,5%	1,3%	2,6%	1,1%	100%
	Antonio Oliveira, Prof.	57,2%	3,7%	11,4%	3,6%	0,3%	14,6%	1,9%	6,4%	0,9%	100%
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	55,6%	5,6%	11,5%	4,2%	0,9%	15,5%	2,0%	3,7%	1,0%	100%
	Laura Dias Camargo, Prof.	60,4%	3,6%	12,0%	4,6%	0,6%	14,2%	1,3%	2,2%	1,0%	100%
	Mons. João do Rego Cavalcanti	63,0%	3,3%	11,4%	2,2%	0,6%	13,5%	1,9%	3,0%	1,0%	100%
	Maria Delphina de C. Neves	62,5%	3,7%	11,7%	1,7%	0,2%	14,7%	1,8%	3,0%	0,7%	100%
Total		60,2%	3,9%	11,4%	3,3%	0,5%	14,9%	1,7%	3,1%	1,0%	100%

Elaboração própria.

Ao analisar a Tabela 24 é possível observar que o custo anual por aluno variou entre R\$ 10.563,70 (Creche Prof.^a Sandra Cristina da Silva) e R\$ 14.617,08 (Creche Prof.^a Marina G. Ulbrich), alcançando um valor médio de R\$ 11.970,71 entre as 12 unidades estudadas. Isso representa que, em média, cada aluno custou R\$ 997,56 por mês em 2013.

No entanto, ao analisar essas duas unidades isoladamente, observa-se que o custo-aluno da Creche Prof.^a Marina G. Ulbrich foi de R\$ 1.218,09/mês enquanto o aluno da Creche Prof.^a Sandra Cristina da Silva custou R\$ 880,31/mês. Essa variação de mais de R\$ 335,00/mês entre as creches pode indicar diferenças relacionadas ao porte das unidades escolares, uma vez que a Creche Marina Ulbrich possuía apenas 122 alunos (média 2013) – menor unidade da análise – enquanto a Creche Sandra Cristina possuía 183 alunos matriculados (média 2013).

A Tabela 24 também permite observar que as creches com atendimento próximo a 180 matriculados são as que obtiveram o menor custo-aluno (aproximadamente R\$ 10,6 mil), enquanto as menores unidades apresentaram os maiores valores, cerca de R\$ 14 mil/aluno/ano.

Ao analisar as médias dos gastos realizados por porte de creche e grupo de despesas (Tabela 25), os resultados indicam que as creches de pequeno porte (com até 149 alunos) apresentam a maior média na relação custo-aluno, alcançando o valor de R\$ 13.235,88/aluno/ano, seguidas pelas creches medianas com custo de R\$ 11.751,46/aluno/ano, e creches de grande porte, com R\$ 11.684,03.

As creches de médio e grande porte, por sua vez, apresentam uma variação inferior a R\$ 70,00/aluno/ano, o que indica que, de modo geral, não há grande diferenciação no custo-aluno entre essas unidades. Esses dados podem ser observados na Tabela 25.

Tabela 24 - Custo-aluno por grupo de despesa nas creches selecionadas em Santo André (SP) em 2013 – (em R\$)

Grupo de despesa		Recursos Humanos (R\$)	Materiais (R\$)	Alimentação (R\$)	Serviços básicos (R\$)	Serviços de Manutenção (R\$)	Serviços de Conservação (R\$)	Serviços de Apoio Pedagógico (R\$)	Depreciação (R\$)	Outros custos (R\$)	Total de Despesas (em R\$)
Porte da creche (média anual)	Nome da creche / insumos	creche	consumo + pedagógico	alimentação escolar	água + energia elétrica + telefone + internet	predial + equipamentos	limpeza + roçagem	capacitação pedagógica + CAEM + CADE + RH supervisão	equipamentos + predial	taxa IPSA + exame médico admissional + serviços de impressão + conselho de escola + PDDE	
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.	8.591,3	635,1	1.363,2	685,0	76,8	2.419,1	263,6	426,9	156,1	14.617,1
	Esther Moura Barreto, Prof.	8.513,4	499,6	1.363,2	408,4	0,0	2.036,0	329,4	437,3	127,7	13.715,1
	Manoel Campestrini, Prof.	6.684,6	465,5	1.363,2	148,8	92,0	1.904,3	169,4	462,4	85,2	11.375,5
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo	7.733,3	473,2	1.363,2	467,2	90,7	2.028,9	213,5	320,4	131,6	12.822,1
	Gonzaguinha	8.092,4	437,5	1.363,2	497,2	47,9	1.696,8	154,7	167,2	151,6	12.608,5
	Elisabete Lilian Piccinin	6.421,4	400,0	1.363,2	302,4	25,7	1.708,9	161,9	274,9	128,2	10.786,7
	Sandra Cristina da Silva, Prof.	6.225,6	437,9	1.363,2	423,5	55,9	1.529,6	139,6	271,2	117,3	10.563,7
	Antonio Oliveira, Prof.	6.847,1	446,8	1.363,2	434,7	30,9	1.753,6	223,2	768,5	108,5	11.976,3
Acima de 190 alunos	Brasil Marques do Amaral	6.585,0	660,0	1.363,2	491,9	108,2	1.832,3	236,3	443,1	121,4	11.841,5
	Laura Dias Camargo, Prof.	6.838,6	407,1	1.363,2	525,0	70,6	1.605,6	150,2	247,9	115,7	11.324,0
	Mons. João do Rego Cavalcanti	7.525,5	399,6	1.363,2	265,7	72,5	1.611,0	230,7	352,4	116,2	11.936,7
	Maria Delphina de C. Neves	7.267,8	435,0	1.363,2	200,1	19,9	1.711,3	209,3	343,6	83,7	11.633,9

Elaboração própria.

Tabela 25 - Custo-aluno por grupo de despesa e porte de creche (em 2013) – (em R\$)

Grupo de despesa		Recursos Humanos	Materiais	Alimentação	Serviços básicos	Serviços de Manutenção	Serviços de Conservação	Serviços de Apoio Pedagógico	Depreciação	Outros custos	Total de Despesas (em R\$)
Porte da creche (média anual)	Nome da creche / insumos	creche	consumo + pedagógico	alimentação escolar	água + energia elétrica + telefone + internet	predial + equipamentos	limpeza + roçagem	capacitação pedagógica + CAEM + CADE + RH supervisão	equipamentos + predial	taxa IPSA + exame médico admissional + serviços de impressão + conselho de escola + PDDE	
Até 149 alunos	Marina G. Ulbrich, Prof.										13.235,9
	Esther Moura Barreto, Prof.	7.929,8	533,4	1.363,2	414,1	56,3	2.119,8	254,1	442,2	123,0	
	Manoel Campestrini, Prof.										
Entre 150 e 190 alunos	Beth Lobo										11.751,5
	Gonzaguinha										
	Elisabete Lilian Piccinin	7.064,0	439,1	1.363,2	425,0	50,2	1.743,6	178,6	360,4	127,4	
	Sandra Cristina da Silva, Prof.										
Acima de 190 alunos	Antonio Oliveira, Prof.										11.684,0
	Brasil Marques do Amaral										
	Laura Dias Camargo, Prof.	7.054,2	475,4	1.363,2	370,6	67,8	1.690,1	206,6	346,8	109,3	
	Mons. João do Rego Cavalcanti										
	Maria Delphina de C. Neves										

Elaboração própria.

Ao analisar os grupos de despesa, é possível notar que as creches de pequeno porte não apresentam o menor custo-aluno em nenhum dos itens elencados. A Tabela 25 mostra que as creches de grande porte obtiveram os melhores resultados de custo-aluno em cinco de um total de nove grupos de despesa analisados. São eles: recursos humanos, serviços básicos, serviços de conservação, depreciação e outros custos.

As creches de médio porte obtiveram o melhor custo-aluno em três grupos de despesa, sendo: materiais, manutenção e serviços de apoio pedagógico. O grupo alimentação não apresentou diferenças entre as unidades uma vez que o cálculo foi feito a partir do custo-aluno pré-determinado, conforme explicado anteriormente.

Apesar das creches de grande porte terem obtido como resultado final um custo-aluno pouco expressivo em relação às creches de médio porte, esse resultado foi alcançado nos maiores grupos de despesa e representa uma economia equivalente a pouco mais de R\$ 656.000/ano nas creches analisadas.

Outra questão relevante a se apontar é o fato das despesas com recursos humanos (60,2%) e alimentação escolar (11,4%) somarem o equivalente a 71,5% do total de despesas. Como a redução dessas despesas é bastante difícil, torna-se fundamental uma análise minuciosa das mesmas.

Ao se tratar de recursos humanos na área de educação é fundamental traçar um paralelo com a quantidade de profissionais docentes que atuam com as crianças, uma vez que a Lei de Diretrizes e Bases da Educação recomenda a relação de crianças por professores³⁰ que, nas creches, varia de acordo com a faixa etária.

Durante a entrevista realizada, a Gerente de Educação Infantil, Edilene Aveledo, informou que em Santo André a norma utilizada é de 6 a 8 crianças/adulto no berçário (até 1 ano), de 8 a 12 criança/adulto no 1º ciclo (até 3 anos). O constante monitoramento dessa relação pode ser fundamental para pautar o controle de gastos com este insumo.

³⁰ De acordo com a LDB, “o número de crianças por professor deve possibilitar atenção, responsabilidade e interação com as crianças e suas famílias. Levando em consideração as características do espaço físico e das crianças, no caso de agrupamentos com criança de mesma faixa de idade, recomenda-se a proporção de 6 a 8 crianças por professor (no caso de crianças de zero e um ano), 15 crianças por professor (no caso de criança de dois e três anos) e 20 crianças por professor (nos agrupamentos de crianças de quatro e cinco anos)” (LDB, p. 91).

7. Propostas para Santo André

O conjunto de propostas que passaremos a elencar está dividido em dois grupos de ações: i) operacionais; ii) estruturais e estratégicas.

Esta divisão foi realizada pensando no grau de governabilidade da Secretaria de Educação sobre as decisões tomadas, entendendo governabilidade como a quantidade de variáveis que um ator controla ou não, durante um determinado processo de gestão (MATUS, 1993). Quanto maior o número de variáveis sob controle deste determinado ator, maiores serão as garantias de que a decisão tomada seja implementada corretamente e no menor tempo possível, aumentando assim as possibilidades de sucesso do plano elaborado.

Entretanto, o espaço da administração pública é caracterizado por sua complexidade, com múltiplas relações, seja entre as secretarias e demais órgãos do governo, seja na interação destes órgãos com a sociedade, com as autoridades constituídas e ainda com as demais esferas federativas e poderes da república. Estes, sem dúvida, são elementos a serem considerados em qualquer processo de adoção de novos procedimentos, por mais simples que estes possam aparentar.

É ainda de extrema relevância lembrar que uma secretaria de educação, em qualquer prefeitura, possui características específicas quanto à execução de suas ações e quantidade de pessoas dedicadas a esta função. Em Santo André não é diferente, uma vez que a Secretaria de Educação é responsável por quase 1/4 de todo o orçamento municipal, tem sob sua guarda o maior número de equipamentos públicos e reúne, isoladamente, o maior número de funcionários públicos municipais.

Ressalte-se que o ambiente de uma secretaria de educação é sempre marcado pela combinação em doses elevadas de necessidades de respostas imediatas, e ao mesmo tempo há que se pensar soluções para a próxima década, que começa hoje. Assim, num circuito do qual participam mais de 30 mil pessoas diariamente, a tomada de decisões é um processo complexo e o sucesso na implementação destas, não é algo trivial.

Desta forma, ao elencarmos o presente conjunto de propostas, procuramos ter como norte orientador a necessária preocupação com a governabilidade que vai garantir a implementação das mesmas, caso uma decisão neste sentido seja tomada pelos atores da Secretaria.

Conforme já colocado, as propostas foram divididas em dois grupos de ação caracterizados da seguinte forma (Quadro 16):

Quadro 16 - Tipos de propostas

Tipo	Descrição
Operacionais	Aqueles sobre as quais a Secretaria de Educação tem alta governabilidade. Diz respeito a ações e procedimentos internos e que os recursos externos necessários não têm força para impedir a realização da ação ou de comprometê-la seriamente. São propostas que podem ser implementadas no curto e médio prazo.
Estruturais e Estratégicas	Ações sobre as quais a Secretaria tem baixa governabilidade e apresenta alto grau de dependência de atores externos sem os quais a ação não se completa ou não será satisfatoriamente realizada. São propostas com maior tempo para implementação, que envolvem mudanças formais e, às vezes, no próprio planejamento estratégico do governo, necessitando nestes casos do apoio da alta direção para que sejam implementadas.

Elaboração própria.

7.1 Propostas de Ações Operacionais

a) Aplicação da metodologia utilizada no estudo para levantamento de custos em outras unidades

Uma ação imediata que poderá ser realizada pela Secretaria de Educação, é o levantamento de custos em outras unidades escolares a partir da metodologia utilizada neste estudo.

Para tanto, o primeiro passo será definir o conjunto de unidades que farão parte desse projeto de levantamento de custos. Como sugestão, as unidades piloto poderão ser as demais creches da administração direta (que também atendem ao 2º ciclo da Educação Infantil) e as creches indiretas ou conveniadas, uma vez que também atuam com recursos públicos.

O segundo passo será realizar o levantamento minucioso das despesas realizadas em 2013 em cada unidade escolar. A sugestão de manter a análise no exercício de 2013 dá-se de forma a permitir a comparação com os resultados apresentados no presente estudo. De posse das informações sobre as despesas em cada unidade, a próxima etapa será aplicar a mesma metodologia de cálculo para todos os insumos, de modo a conhecer o custo-aluno por grupo de despesa e unidade escolar.

A partir dos resultados obtidos pela análise das informações, será possível comparar os diferentes custos-aluno nos equipamentos que atendem à Educação Infantil em Santo André.

A análise dos dados permitirá verificar possíveis diferenças relacionadas ao custo-aluno em unidades que atendem apenas alunos de 0 a 3 anos em comparação às unidades que também atendem crianças da Pré-escola. Além disso, será possível comparar os gastos realizados pela administração direta e pelas instituições da administração indireta (creches conveniadas).

Ainda que o recurso repassado a essas entidades seja fixo no valor de R\$ 350,00 por aluno atendido/mês (além de uma verba complementar para o pagamento das despesas com o 13º salário dos profissionais), o melhor conhecimento da realidade dessas entidades e as condições em que o serviço é prestado, é um desafio a ser enfrentado. Com um custo-aluno anual aproximado de R\$ 4.200,00, essas unidades garantem o atendimento à população gastando apenas cerca de 35% do custo médio das creches de nosso levantamento (R\$ 11.970,71). Assim, na medida em que estas entidades operam, aparentemente, a um custo menor do que o poder público é necessário conhecer a composição desse custo e verificar se existem ajustes a serem efetuados.

Essa ação tem grande importância para a Secretaria de Educação, um vez que concede informações qualificadas aos gestores em um curto espaço de tempo e possibilita o melhor planejamento e tomada de decisões baseadas em dados reais. Essas informações poderão ser utilizadas de imediato para o planejamento do uso e ocupação das futuras unidades.

Por último, vale lembrar que os sete primeiros grupos de despesas estabelecidos neste trabalho (recursos humanos, materiais, alimentação, serviços básicos, serviços de manutenção, serviços de conservação e serviços de apoio pedagógico) refletem gastos comuns à grande parte das instituições de ensino públicas, salvo algumas diferenças específicas de uma ou outra unidade, como a ausência de gastos com serviços de roçagem ou inclusão de alunos deficientes, por exemplo. Acredita-se, portanto, que essa base metodológica construída pode auxiliar a obtenção e comparação de custos-aluno em unidades escolares de diferentes níveis, etapas e modalidade de ensino do poder público, como as EMEIEFs, EJA e Educação Especial.

b) Potencialização dos recursos humanos

Conforme os resultados apresentados, os custos com recursos humanos representam 60,2% do total de despesas, o que significa que as ações dos gestores também devem envolver este item. Não se trata de pensar em cortes, mas de potencializar esse importante capital à disposição da política pública.

Como proposta para essa potencialização, recomenda-se que a Secretaria de Educação de Santo André elabore um conjunto de medidas que tenha como objetivos:

- Conhecer e avaliar detalhadamente os elementos administrativos da despesa com recursos humanos, uma vez que dada a dimensão da Prefeitura e da própria Secretaria de Educação, é possível que estejam sendo feitas apropriações indevidas em folha de pagamento, recolhimentos indevidos ou a maior de tributos, etc.;
- Avaliar os elementos organizacionais que pressionam a evolução desse tipo de despesa nas unidades escolares, como: as eventuais condições de trabalho que tenham impacto no aumento do absenteísmo; a organização das equipes que atuam diretamente nas creches; e, o monitoramento regular da relação número de crianças/professor, recomendada pela LDB. Essas ações devem ter em vista o uso eficiente dos recursos humanos disponíveis.
- Avaliar as oportunidades existentes como, por exemplo, as condições de ampliar o investimento na capacitação do pessoal e fortalecer a política de formação de rede própria de multiplicadores, já em curso. A sedimentação de uma política de formação de longo prazo, construída a partir da realidade local, pode aumentar a motivação dos profissionais e, conseqüentemente, contribuir para a diminuição do absenteísmo, que tem impacto direto nos custos.

c) Normatização e padronização do descritivo do documento de empenho

Normatizar o descritivo do documento de empenho, estabelecendo os elementos que ele deve conter, a fim de facilitar a análise de custos. É necessário evitar que a mesma aquisição, do mesmo produto ou serviço tenha descrições variadas. Dois empenhos do mesmo produto ou serviço realizados em datas diferentes, devem ser praticamente iguais, com acréscimos apenas em relação às modificações específicas relacionadas a parcelas extras, aditamentos, complementos, etc.

O documento de empenho é um elemento de fundamental no processo de identificação dos custos. Deve ser simples, mas não simplificado demais³¹. A tentativa de resumir demais atrapalha e a de explicar detalhes, complica. É preciso dosar a informação para que o documento de empenho seja capaz de informar o que, para que, de quem e de que forma está sendo adquirido o produto ou serviço.

d) Utilização do sub-elemento

A classificação orçamentária é exigida para a elaboração do orçamento, até o nível do elemento de despesa, que nos diz se estamos adquirindo um produto de consumo, um serviço de pessoa jurídica, uma consultoria etc. (BRASIL 2001).

O sub-elemento é utilizado para especificar melhor esta despesa³², sendo que a administração pode acrescentar outros dígitos aprimorando ainda mais esta identificação do produto ou serviço adquirido.

A aquisição de uma assinatura de um periódico, por exemplo, é uma contratação cujo elemento de despesa é o de nº 39, ou seja: outros serviços prestados por terceiros - Pessoa Jurídica³³. O anexo ii da Auditoria eletrônica de Órgãos Públicos do estado de São Paulo (AUDESP) estabelece como sub-elemento para a assinatura de periódicos a classificação 01, que serve para o Diário Oficial da União utilizado na sede da Secretaria, para o jornal de notícias destinado ao gabinete do Secretário ou para a revista especializada em educação inclusiva, destinada à equipe pedagógica.

Para a informação de custo, é importante saber que tipo de publicação foi adquirida e a utilização de sub elemento de despesa em um nível a mais do que está definido no anexo II da tabela da AUDESP, facilitaria esta identificação.

e) Criação de um setor dedicado a informações de custos: “A Sala de Informações de Custos”

Os autores consideram fundamental a instituição de um espaço na Secretaria dedicado às informações de custo. A princípio parece que o local ideal para esse setor seria a “Sala do Plano”, pela relação direta com o gabinete do Secretário e por possuir um elevado

³¹ “Tudo deveria se tornar o mais simples possível, mas não simplificado”, Albert Einstein.

³² Anexo ii – Tabelas de escrituração contábil – Sistema AudeSP – Auditoria Eletrônica – Tribunal de Contas/SP

³³ Portaria Interministerial 163 de 4 de maio de 2001, anexo II

nível de informações gerais da Secretaria e do governo como um todo, o que lhe permite uma melhor identificação das ações em curso.

Além disso, essa proposta trata da mudança de procedimentos, fato que exige muitos cuidados. A identificação da Sala do Plano com o gabinete do Secretário é importante para estabelecer a política de informação de custos como sendo uma ação importante da Secretaria e não de um pessoa ou de um setor.

Existe um enorme desafio inicial a ser enfrentado que é a presunção de que esta informação de custos poderia servir para punição e controle dos funcionários. A implantação de um setor como este deve ser combinada com um conjunto de ações de esclarecimento quanto à importância dos resultados a serem obtidos e como esses afetarão positivamente a gestão, contribuindo para a busca da efetividade das ações da secretaria.

Este setor pode rapidamente reunir um banco de dados primoroso, com a enorme quantidade de informações que já existem, mas que estão dispersas pelos setores da Secretaria. Com estas informações organizadas, pode-se estabelecer séries históricas dos principais custos e subsidiar as demais áreas em suas necessidades de planejamento e de gestão, podendo ainda: propor procedimentos; organizar as informações de patrimônio; estabelecer relacionamento com o controle interno; propor uma tabela de classificações de custos; elaborar relatórios gerenciais; elaborar indicadores de gestão de custos; e, promover capacitações, entre outras ações importantes.

Adicionalmente, cabe ressaltar que existem determinadas ações que apresentam maiores dificuldades de execução pelas estruturas já constituídas, exigindo portanto um setor dedicado a elas, dado o grau de complexidade, metodologia a ser implementada, tempo de dedicação, maturação dos resultados, grau de relacionamento interno e externo, etc.

f) Almojarifado de serviços

O levantamento de informações para este trabalho nos mostrou que nos diversos serviços contratados pelo poder público residem um grande volume de recursos e ao mesmo tempo uma grande dificuldade na apropriação destes gastos aos seus respectivos objetos de custo.

O sistema de informação contábil informou que em 2013 a Secretaria de Educação contratou R\$ 130.356.465,00³⁴ em serviços diversos, e ainda quem foram os contratados e os respectivos objetos de contratação. No entanto, essa informação não é suficiente. Para o conhecimento de custos, é necessário saber quanto cada objeto de custo consumiu daquele serviço contratado.

Na aquisição de um produto, esse é direcionado para o almoxarifado e de lá é distribuído para os locais de consumo. Assim, é possível identificar o quanto cada setor consumiu por meio da guia de envio do almoxarifado.

Entretanto, quando se trata de serviços, é possível conhecer o total dos serviços, mas não o quanto foi consumido na unidade de custo. No gerenciamento de contrato, encontra-se o quanto foi fornecido daquele serviço, o valor correspondente e o saldo financeiro de serviços contratados e a executar.

Quando esses serviços são específicos (uma obra, por exemplo), não há dificuldades na apropriação do custo, pois o objeto de custo é único. Mas quando se trata de roçagem, limpeza, segurança etc., a apropriação de custo ao objeto fica mais difícil.

A sugestão é tratar os serviços como se fossem produtos e fazer com que eles passem, no momento de liquidação por um “almoxarifado virtual”, que indicaria o estoque anterior, a utilização atual, os destinos, os valores e o saldo de estoque de serviços.

De posse deste relatório, o trabalho de apropriação de custos ficaria facilitado, uma vez que este processo já acontece com os produtos adquiridos.

Uma sugestão é começar com este procedimento com os maiores contratos e convênios. Somados, estes serviços representam 37,39% de toda a despesa da Secretaria no ano.

Dado o reduzido grau de elasticidade das despesas com pessoal, a capacidade de ação é maior nas demais despesas. Assim, é fundamental que saibamos exatamente o que compramos e como o consumo acontece. A Tabela 26 mostra a relação de empenhos por número de fornecedores e o valor total gasto.

Para se ter uma ideia, esse total de despesas com serviços prestados representa 1.247 empenhos destinados a 100 fornecedores. Mas ao verificar apenas os valores superiores a R\$100.000,00, o número total de empenhos passa a ser de 261, destinados agora a 41

³⁴ Vide Tabela 11: Composição das despesas orçamentárias (p. 84)

fornecedores e representando uma despesa total de R\$114.110.644,00. Ou seja, 21% dos empenhos representam 87,53% da despesa.

Numa amostra ainda menor, ao verificar apenas aqueles serviços de valor superior a R\$200.000,00, o número de empenhos estaria reduzido a 182 documentos relacionados a 28 fornecedores, sendo que o valor da despesa neste caso será de R\$102.917.964,90.

Resumindo, ao cuidar de 15% do total de empenhos e 28% dos fornecedores é possível ter o controle sobre 78,95% dos custos realizados na contratação de serviços.

Tabela 26 - Relação Empenhos x Fornecedores x Despesas com serviços (em R\$)

Valor mínimo (R\$)	Número de empenhos	%	Número de fornecedores	%	Valor total (R\$)	%
-	1.247	100	100	100	130.356.465,00	100
100.000,00	261	21	41	41	114.110.644,00	87,53
200.000,00	182	15	28	28	102.917.964,90	78,95

Fonte: Secretaria de Finanças de Santo André.

g) Revisão do organograma da Secretaria

A revisão do organograma da Secretaria de Educação é medida que pode ter a sua importância relacionada à disseminação interna do conhecimento sobre diversas áreas daquela pasta municipal, suas responsabilidades e espaço de atuação para cumprimento dos objetivos gerais da Secretaria.

Para o conhecimento dos custos, é importante que os atores envolvidos nos processos saibam o papel que cada área tem na produção dos serviços afetos àquela Secretaria.

Neste sentido, a revisão do organograma da Secretaria está além de se constituir apenas no redesenhar as responsabilidades gerais, mas sim rever os próprios fluxos existentes, a fim de verificar possibilidades de alterações que melhorem as condições de produção e realização de todos os setores, propondo, conforme o caso, remanejamento de pessoal, de tarefas e responsabilidades.

Um fato que salta aos olhos é que o principal espaço de apoio estratégico do Secretário, denominado de Sala do Plano, não está contemplado no organograma, muito menos no quadro institucional da Prefeitura. Não tem, portanto, um número de referência denominado pela administração de Centro de Responsabilidade - CR, sob o qual são

agrupadas as ações, as lotações de pessoal, as destinações de material, equipamentos, processos administrativos, etc. Conhecer as informações de custo deste setor é, portanto, uma tarefa que fica ainda mais difícil.

Deste modo, é necessário que o grupo dirigente da Secretaria adote procedimentos de levantamento das atividades desenvolvidas e as responsabilidades de cada setor no cumprimento destas, a fim de identificar o desenho e os fluxos da Secretaria que espelhem a realidade presente, a fim de comparar com a desejada.

h) Conhecimento dos custos de alguns setores tomados como piloto:

Existem quatro setores que atuam decisivamente no suporte ao desenvolvimento das atividades da Secretaria de Educação com características bem específicas e que poderiam formar um de grupo piloto para conhecimento de custos. São eles: a Escola Parque Sabina; o setor de transportes; o setor de almoxarifado; e, o Centro de Formação de Professores.

A Escola Parque Sabina é um centro interativo de ciências, destinado à educação lúdica das crianças da rede municipal, particular e estadual, sendo que a população em geral pode visitá-lo aos finais de semana. Ocupa área de 24 mil m² com inúmeros atrativos como simuladores, pinguins, serpentes, peixes, equipamentos para diversos experimentos, biblioteca, auditório, salas de aula, laboratório musical além de abrigar o mais moderno planetário do Brasil³⁵.

Já o Setor de Transportes responde pelo atendimento de mobilidade da Secretaria. Realiza o transporte escolar, transporte das crianças para o Parque Sabina (são 10 ônibus diariamente), realiza o transporte de mercadorias do almoxarifado para as unidades da Secretaria, dá suporte aos eventos e às necessidades de mobilidade da equipe de trabalho da Secretaria.

Outro setor é o Almoxarifado de Materiais, responsável pela recepção, registro e guarda das mercadorias adquiridas e realização diária do envio destas às unidades da Secretaria, contando com o apoio do Setor de Transporte.

O Centro de Formação é responsável por garantir espaço adequado, suporte e logística às atividades de formação pedagógica realizadas pela Secretaria.

³⁵ Para mais informações: <http://www2.santoandre.sp.gov.br/index.php/sabina-e-planetario>

Esses quatro setores são muito importantes na estrutura da Secretaria de Educação e poderiam ter seus custos conhecidos a partir da implementação de determinados procedimentos e ajustes, como por exemplo:

- Aquisição de um software de controle de frota para o Setor de Transportes;
- Melhoria do software de Almojarifado e patrimônio, com ampliação do número de relatórios e conversão destes em Excel, o que ampliaria a possibilidade de análises e estudos diversos;
- Estabelecimento de critérios para mensuração dos custos baseados em atividades realizadas por estes setores.

O Setor de Almojarifado realiza procedimentos de entrega de produtos às unidades. Quanto custa cada procedimento? O Sabina recebe alunos diariamente. Quanto custa cada aluno atendido? O Setor de Transporte realiza procedimentos de transporte escolar, de mercadoria e de pessoas da gestão da Secretaria. Quanto custa cada um destes procedimentos? O mesmo raciocínio vale pra o Centro de Formação de Professores que poderia conhecer fácil e rapidamente o custo da formação/hora em termos de logística disponibilizada, por exemplo.

i) Implantação de cadastro único de espera para acesso às creches

Existe uma demanda crescente pelo serviço de creches no município, pelos diversos motivos já abordados neste trabalho. Atualmente a organização do cadastro de espera por vagas nas unidades, tanto diretas quanto conveniadas, é organizado a partir das diversas unidades, sendo que a centralização dessas informações ocorre de maneira manual, o que não oferece rapidez nem praticidade ao gestor no planejamento do serviço.

Entre os vários problemas causados pela acumulação manual da demanda podemos citar a possibilidade de duplicidades de registros.

Como alternativa, sugerimos a implantação de um cadastro online, alimentado pela unidade para que todas as informações sejam corretamente coletadas, mas que estejam disponíveis ao público interno, como instrumento de planejamento de custos do serviço, e externo, como forma de valorização do serviço ofertado.

7.2 Propostas estruturais e estratégicas

j) Ação conjunta entre secretarias

A Secretaria de Educação mantém em suas ações diárias um estreito relacionamento com determinadas secretarias, seja por necessidades operacionais, como é o caso da Secretaria de Finanças, Secretaria de Orçamento, Secretaria de Modernização e Administração, seja por sua ação finalística, na qual a dimensão educação está fortemente relacionada com as dimensões saúde e assistência.

Assim, nossa sugestão é o estabelecimento de um espaço institucionalizado entre as secretarias de Educação, Saúde, Inclusão e Assistência Social, Modernização e Administração, Orçamento e Finanças, a fim de debater e, se possível, instituir ações visando ao conhecimento dos custos envolvidos no cuidado com a criança sob as diversas dimensões e olhares de cada um destes setores. É claro que todos os demais setores da administração são importantes. Trata-se aqui de aproveitar um processo já em curso e que pode render ótimos resultados na apropriação do custo dos diversos serviços relacionados à criança, desenvolvidos em parceria por estas secretarias, tendo a Secretaria de Educação à frente.

Como exemplo desta ação conjunta já existente, vale mencionar os cuidados com o Lar São Francisco, unidade pertencente à Prefeitura de Santo André, criada para dar assistência à criança em condições de abrigo à espera de adoção ou que passa por problemas temporários. Trata-se de um conjunto de nove casas-abrigo que atendem a 200 crianças e adolescentes com idade de zero a 18 anos e que necessitam de proteção, carinho e cuidado, além de educação, saúde e assistência.

Em 2003, por uma decisão do governo municipal, a entidade deixou de pertencer à Secretaria de Inclusão e Assistência, passando à coordenação da Secretaria de Educação, sendo que a partir de janeiro de 2014 uma nova decisão do governo retomou a condição anterior.

Esta mudança de responsabilidade não eximiu, de fato, a Secretaria de Educação de ações que estivessem em desenvolvimento. Não é possível estabelecer uma linha divisória, um “daqui para diante”, já que a relação da Secretaria com a criança continua. Assim, é de se supor que muitas ações serão concluídas em conjunto e outras tantas serão sempre desta forma executadas.

A informação de custos poderá ajudar a conhecer quanto de fato custa cuidar dessas crianças e adolescentes; identificar fontes de recursos e financiamentos possíveis; verificar a existência de retrabalho e duplicação de gastos etc.

Outro exemplo de trabalho conjunto acontece entre a Secretaria de Educação e a Secretaria de Saúde. Além das inúmeras ações cotidianas que envolvem estas duas secretarias no olhar para as crianças, vale mencionar o convênio mantido pela Secretaria de Educação com a Fundação ABC, que por meio de sua Faculdade de Medicina realiza o acompanhamento de todas as crianças portadoras de necessidades especiais visando ao pleno cumprimento do compromisso municipal com a educação inclusiva.

O convênio estabelece a ação sistemática de diversos profissionais da saúde envolvendo os cuidados diretos com a criança, com os profissionais docentes e não docentes e com os pais e demais membros da comunidade escolar, numa demonstração de que nem esta, nem as demais ações de educação poderão ficar restritas ao espaço da unidade escolar e muito menos da sala de aula.

A Secretaria de Modernização e Administração já atua permanentemente em conjunto com a Secretaria de Educação, uma vez que as ações que envolvem os Recursos Humanos são centralizadas naquela Secretaria.

O processo de planejamento e execução orçamentária – aliado às inúmeras vinculações legais afetas à despesa educacional – exige envolvimento permanente da Secretaria de Educação com a Secretaria de Orçamento e com a Secretaria de Finanças. Além disso, estas duas secretarias detêm informações fundamentais para o conhecimento dos custos de qualquer setor da administração.

Uma atuação em conjunto na discussão e revisão dos procedimentos, disponibilização das informações, nivelamento dos conhecimentos específicos sobre orçamento e finanças públicas, entre outras ações, ampliarão exponencialmente os efeitos positivos sobre a qualidade do gasto e conhecimento dos custos dos serviços e poderão, assim, servir de guia e estímulo para que outros setores da administração sigam caminho semelhante, já que estas três secretarias, por conta de suas atividades de apoio à gestão, estão no centro da administração de qualquer instituição pública. Não é à toa que no Sistema de Informações de Custos do Governo Federal as informações geradas pelos setores centrais do governo formam uma base com características uniformes da qual todos os demais setores podem se servir e a partir destas informações estabelecer outros direcionamentos, de acordo com as conveniências

e objetivos específicos de cada setor, característica apelidada de rodoviária pelos formuladores do projeto (HOLANDA; MACHADO, 2010).

A ação conjunta deste grupo visando ao conhecimento dos custos que envolvem os cuidados com a criança, inicialmente no plano finalístico educacional, é possível, uma vez que as atividades bilaterais já estão em curso e algumas delas com grande acúmulo de relacionamento e um histórico de realizações bem sucedidas. Um dos desafios será avançar neste processo, alterando perfil bilateral desta relação para que esta assuma uma dinâmica de ação conjunta. Não é absurdo imaginar que uma mesma criança seja portadora de alguma disfunção ou necessidade especial, seja abrigada em algum equipamento de responsabilidade da assistência social e seja aluna de uma das creches municipais.

O conhecimento dos custos que envolvem setores cujos limites são às vezes imperceptíveis poderá auxiliar na visão ampliada do universo desta criança, qualificando a decisão sobre a implementação de políticas públicas que sejam duradouras, reduzindo a incidência de surpresas desagradáveis que tanto frustram gestores e população envolvida.

k) Ação Integrada com a CRAISA

Toda a alimentação escolar está sob a responsabilidade da CRAISA que, em 2013, produziu o total de 17.430.685 refeições destinadas à Secretaria de Educação em todas as suas modalidades.

Além disso, a CRAISA fornece refeições a todas as demais secretarias em suas ações finalísticas (saúde, esporte, assistência) ou em suas ações de apoio como é o caso do fornecimento de alimentação aos servidores, sob contrato com a Secretaria de Modernização e Administração.

Na condição de uma empresa pública, atuando no mercado sob as regras da legislação privada, a CRAISA desenvolveu experiências capazes de qualificar as informações de custos da Secretaria de Educação, podendo numa ação conjunta aperfeiçoar estas informações a fim de apurar o custo-aluno com a alimentação escolar com riqueza de detalhes em relação à jornada e aos diversos cardápios oferecidos.

l) Centros de Responsabilidades (CR) utilizados como Centros de Custos

Numa situação hipotética em que todos os custos são diretos, basta apropriá-los diretamente a seus objetos e termos então o custo do produto/serviço em questão. Mas sabemos que a realidade não é esta e os custos indiretos assumem parcela cada vez maior dos custos totais em se tratando do serviço público.

Assim, uma alternativa para a apropriação dos custos indiretos seria a utilização dos Centros de Custos. Bastaria que estas despesas fossem agrupadas aos Centros de Custo correspondentes e a qualquer momento estas poderiam ser direcionadas aos respectivos objetos de custo, mediante a adoção de rateio.

A Prefeitura de Santo André já possui Centros de Responsabilidades. São códigos oficiais que representam as secretarias e seus setores/departamentos. Esses Centros de Responsabilidades poderiam assumir adicionalmente o papel de Centros de Custo e, mediante customização a ser realizada no sistema informatizado de contabilidade, orçamento e patrimônio, passariam a agregar os custos indiretos realizados no período.

m) Sistema de Informações de Recursos Humanos

Em dezembro de 2013, a Secretaria de Educação contava com 4.077 funcionários ativos, sendo a administração deste contingente tarefa extremamente complexa.

Vimos que para as creches relacionadas neste estudo, este item consome em média, o correspondente a 60,2% de todo o custo das unidades, chegando a um pico de 64,2%, no caso da Creche Gonzaguinha.

Se de um lado, esta é uma despesa que se caracteriza pela sua rigidez, por outro, ela é importante demais e precisa ser objeto de todo o tipo de acompanhamento que possa possibilitar a melhor utilização possível deste recurso, tão caro à população.

Todo o sistema informatizado de RH é de responsabilidade da Secretaria de Modernização e Administração, centralizadora desta tarefa, dando suporte a todas as demais secretarias.

Segundo informações obtidas na Diretoria de Informática, o sistema é bastante frágil, foi desenvolvido na Prefeitura utilizando uma linguagem antiga, tem baixa capacidade de armazenamento de dados, não oferece ferramentas de gerenciamento e pouquíssimas pessoas na Prefeitura conseguem administrá-lo.

Desta forma, a Secretaria de Educação que tem no RH mais de 2/3 de seu custo nas creches, conta com poucas condições de gerenciamento deste item, seja pelas condições de acesso, seja pelas limitações do sistema informatizado.

Assim, para a melhoria da eficiência em custos da Secretaria de Educação, é fundamental que esta ferramenta seja atualizada ou substituída, a depender da relação custo-benefício entre estas alternativas, além de uma revisão nas condições de acesso ao sistema, permitindo assim que o setor administrativo da Secretaria aperfeiçoe suas condições de trabalho, melhore a sua produtividade e ofereça informações cada vez mais precisas para a tomada de decisão.

8. Considerações finais

Não são poucos os desafios no atendimento aos alunos nas creches. Manter a qualidade de um serviço que apresenta demanda crescente e ao mesmo tempo conviver com a perspectiva de redução na capacidade de financiamento da ação pública é uma situação preocupante que exige do gestor capacidades cada vez maiores e um conhecimento cada vez mais profundo das especificidades dos serviços entregues à população.

Buscou-se com o presente levantamento obter informações capazes de fortalecer a tomada de decisão e o planejamento do gestor público da área, uma vez que a posse dos dados coletados facilita a prospecção de ações relacionadas à política educacional, e proporciona condições de assumir, ou não, compromissos futuros acerca da expansão dos serviços para a população e/ou elevação em sua qualidade.

Segundo informações fornecidas durante entrevista com Secretário de Educação de Santo Andre, Sr. Gilmar Silvério, uma nova unidade de creche com capacidade para 150 crianças será inaugurada em dezembro de 2014 e há o desejo da administração de que outras nove unidades sejam entregues à população nos próximos dois anos. Considerando o custo médio encontrado neste trabalho (R\$ 11.970,71), a nova creche do Jardim Milena consumirá em valores de 2013, recursos equivalentes a R\$ 1.795.696,50.

Ao final da gestão, e cumprida a meta da administração, o custo anual será de R\$ 17.956.965,00. Caso seja mantida a proporção de 30% de alunos em jornada integral e 70% em jornada parcial, o retorno do FUNDEB significará aproximadamente R\$ 3.000,00 por aluno (também em valores de 2013) ou o equivalente a R\$ 4,5 milhões. A diferença de R\$ 13.456.965,00 deverá ser coberta pelos recursos municipais.

Como se pode observar a partir desse exemplo, o conhecimento dos custos envolvidos nos serviços públicos é informação fundamental para que se possa pensar o futuro das políticas públicas e, assim, calibrar racionalmente a capacidade de ação dos gestores que, na iminência de dificuldades, devem vislumbrar alternativas sustentáveis para viabilizar o atendimento.

Assim, faz-se necessário o aperfeiçoamento constante deste trabalho que, apesar do minucioso levantamento de dados realizado, apresenta algumas limitações.

Uma delas trata-se da existência de unidades escolares que compartilham o mesmo hidrômetro e/ou o mesmo relógio medidor de eletricidade, o que impossibilita o conhecimento real do consumo de cada unidade.

Da mesma forma, existem condições de aperfeiçoar a informação da alimentação escolar, obtendo o dado de acordo com a jornada do aluno (parcial ou integral) na creche. Anteriormente, neste documento, relatou-se o potencial da empresa fornecedora desse insumo em desenvolver formas de disponibilizar esse tipo de informação, que será extremamente útil para aproximar ainda mais o custo-aluno da realidade, uma vez que essa despesa é muito representativa no custo total do aluno.

Neste sentido, vale a pena mencionar também os serviços realizados por pessoal próprio e que não aparecem no sistema orçamentário como despesa. É o caso de parte da capacitação pedagógica que, por serem realizadas por servidores que atuam como multiplicadores, é possível que custos adicionais relacionados a este processo não tenham sido identificados nesta apuração. O aperfeiçoamento da coleta de informações de custo desses itens é perfeitamente possível e algumas alternativas estão devidamente contempladas no conjunto de proposições deste trabalho.

Uma forma de avaliação dos resultados deste estudo, mas que deve ser feita com muito critério, é a análise do resultado econômico, medido pelo custo de oportunidade econômica do oferecimento de serviços de creche em unidades públicas diretas.

O custo de oportunidade econômica pode ser medido como o menor valor que a população deixou de pagar por um serviço de creche idêntico ao oferecido pelo poder público (MAUSS; SOUZA, 2008). Se a população deixou de pagar um valor maior que o apurado pelo poder público houve uma vantagem. Porém se ao preferir o poder público a população pagou mais caro por serviço idêntico, houve então uma desvantagem para a população que se tivesse direcionado seus recursos na compra deste serviço no mercado, teria feito uma economia de recursos.

Com o aperfeiçoamento do conhecimento do custo deste serviço no setor público esta comparação e conseqüentemente a apuração deste resultado econômico será possível e desejável, como forma de demonstração de eficiência do setor público.

Nesta mesma esteira de comparações, temos os valores obtidos para o Custo Aluno Qualidade inicial medido como percentual do PIB per capita. O custo médio das

unidades deste estudo, equivale a 49,74% do PIB per capita³⁶, contra os 39,3% indicado pelo CAQi. Vale aqui considerar que o CAQi refere-se a um valor mínimo,

não é o valor que garantirá a qualidade sonhada para as nossas creches e escolas públicas. O CAQi define o valor que possibilita alcançarmos os padrões mínimos e básicos previstos na legislação educacional brasileira. [...] a Campanha se concentrou no cálculo que permitiria cumprirmos os “arroz com feijão” previsto na legislação. (CNDE, 2011, p.31).

É evidente que as comparações devem ser feitas com muita cautela, a fim de que estejamos tratando de objetos iguais. Entretanto, é neste cenário que se multiplicam as exigências por serviços mais amplos e de qualidade, e cabe ao gestor público responder a esta demanda tendo como elemento norteador o cuidado com a qualidade do gasto. Este cuidado, sem dúvida, irá possibilitar o oferecimento de serviços melhores e em maior quantidade. Mas também será a melhor forma de credenciar o gestor público na eventual necessidade de ampliação de recursos para o financiamento da ação pública.

Olhando para um horizonte mais amplo, o presente trabalho poderá servir também de base para que qualquer administração pública que pretenda conhecer o custo-aluno o faça de maneira rápida e permanente, já que, conforme demonstrado, é perfeitamente possível obter resultados relevantes no curto prazo e com nível de detalhamento adequado ao planejamento das ações.

Sabe-se que o processo de transformação do aparelho do Estado faz-se permanente e na esteira do avanço das tecnologias tende a se acelerar, pois as informações são mais rápidas e podem ser processadas de maneira mais eficiente. Neste cenário, o controle social cumpre papel fundamental, sobretudo em áreas como a Educação, que goza de uma estrutura nacional fortemente irrigada pela participação de entidades da sociedade civil e pela existência de conselhos com intensa participação da comunidade escolar, como os Conselhos Municipais de Educação e os Conselhos do FUNDEB.

Assim, é louvável a iniciativa da Secretaria de Educação do Município de Santo André que, na busca pelo conhecimento dos custos de um de seus serviços, projeta o seu acompanhamento permanente e sistemático, demonstrando consciência em relação às dificuldades do cenário futuro, que se configura como uma realidade que se pretende mudar por meio do planejamento das ações. O presente trabalho é uma contribuição a somar-se a outras necessárias ao enfrentamento das adversidades vislumbradas.

³⁶ PIB Per capita de 2013= R\$ 24.065,00 (IBGE)

Dessa forma, pretende-se que o estudo aqui realizado sirva de motivação para a investigação desta realidade em 2014 e nos anos subsequentes, o que permitirá à Secretaria confrontar o resultado concreto dos ajustes colocados em prática para a melhoria dos serviços.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE.N.A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARRETCHE, M. **Uma construção para fazermos avaliações menos ingênuas**. In: Tendências e Perspectivas na Avaliação de Políticas e Programas Sociais. São Paulo: IEE/PUC, 2002.

ARVATE, P.; BIDERMAN, C. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. **Parecer CNE/CEB nº 8/2010**. Estabelece normas para aplicação do inciso IX do artigo 4º da Lei nº 9.394/96 (LDB), que trata dos padrões mínimos de qualidade de ensino para a Educação Básica pública. Brasília. Disponível em: <portal.mec.gov.br>. Acesso em 12 set. 2014.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. Câmara de Educação Básica. Projeto de resolução. 2010. **Estabelece normas para aplicação do inciso IX do artigo 4º da Lei nº 9.394/96 (LDB)**, que trata dos padrões mínimos de qualidade de ensino para a Educação Básica pública. Disponível em: <portal.mec.gov.br>. Acesso em 12 set. 2014.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 ago.2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 14** de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições constitucionais Transitórias. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc14.htm>. Acesso em 29 ago.2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 19** de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em 29 ago.2004.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452 de 1º de maio de 1943. **Consolidação das Leis Trabalhistas**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em 19 ago.2014.

BRASIL. Lei nº 10.172 de 9 de janeiro de 2001. Aprova o **Plano Nacional de Educação** e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110172.htm>. Acesso em: 25 ago.2014.

BRASIL. Lei nº 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**, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a

Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111494.htm>. Acesso em 25 ago.2014.

BRASIL. Lei nº 8.069 de 13 de julho de 1990. Dispõe sobre o **Estatuto da Criança e do Adolescente**. Brasília, DF, 1990. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18069.htm>. Acesso em 19 ago.2014.

BRASIL. Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as **Diretrizes e Bases da Educação Nacional**. Brasília, DF. Disponível em:
<<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/ldb.pdf>>. Acesso em 21 ago.2014.

BRASIL. Lei nº 9.424 de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o **Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério**, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19424.htm>. Acesso em: 25 ago.2014.

BRASIL. Lei nº 13.005 de 25 de junho de 2014. Aprova o **Plano Nacional de Educação-PNE** e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13005.htm>. Acesso em: 29 ago.2014.

BRASIL. Ministério da Educação. **Resolução Nº 8 de 25 de julho de 2012**. Aprova as ponderações aplicáveis entre diferentes etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica, para vigência no exercício de 2013. Disponível em:
<https://www.fnede.gov.br/fndelegis/action/UrlPublicasAction.php?acao=abrirAtoPublico&sgl_tipo=RES&num_ato=00000008&seq_ato=000&vlr_ano=2012&sgl_orgao=CIFEB/MEC>. Acesso em 12 set. 2014.

BRASIL. Ministério da Educação-MEC; Ministério da Fazenda-MF. **Portaria Interministerial Nº 16 de 17 de dezembro de 2013**. Altera a portaria interministerial MEC/MF no 1.496, de 28 de dezembro de 2012, com as alterações dadas pela Portaria Interministerial MEC/MF nº 04, de 7 de maio de 2013; define e divulga os parâmetros anuais de operacionalização do FUNDEB para o exercício de 2013. Disponível em:
<portal.mec.gov.br>. Acesso em 12 set. 2014.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 163 de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre **Normas Gerais de Consolidação das Contas Públicas** no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em:
<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf>. Acesso em 17 ago.2014.

BRASIL. Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999. **Atualiza a Discriminação da Despesa por Funções** de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em:
<<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em 24 ago. 2014.

BRASIL. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal-SIC**. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp>. Acesso em 1 set. 2014.

BRESSER-PEREIRA L. C. **A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Lua Nova, São Paulo, nº 45, 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451998000300004&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 1 set. 2014

BRIMSON, J.A. Contabilidade por atividades- Uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMPANHA NACIONAL PELO DIREITO À EDUCAÇÃO. **Educação Pública de Qualidade: Quanto Custa este direito?** 2 ed. São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.campanhaeducacao.org.br/?pg=Conquistas&pgs=CustoAlunoQualidadeInicial>>. Acesso em 10 out.2014.

CAMPANHA NACIONAL PELO DIREITO À EDUCAÇÃO. Nota Técnica: **Por que 7% do PIB para a educação é pouco?** – Cálculo dos investimentos adicionais necessários para o novo PNE garantir um padrão mínimo de qualidade, 2011. Disponível em: <www.campanhaeducacao.org.br>. Acesso em 10 set.2014.

FONTOURA, F.B.B. **Gestão de Custos: Uma visão integrada e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15.ed.São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, A.V. A. **Custo aluno qualidade**. Consultoria Legislativa da área XV: educação , Cultura e Desporto. Câmara dos Deputados. Brasília, 2009. Disponível em: <bd.camara.gov.br>. Acesso em 10 set. 2014

GUIMARÃES, F.; HOLANDA, V. B. ; LATTMAN-WELTMAN, F. **Sistema de informação de custo na administração pública federal-Uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

GUSMÃO, J.B.B. **Avaliação da Educação no Brasil: consenso e diversidade de significados**. Dissertação (Mestre em Educação) - Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

HOLANDA V. B.; MACHADO N. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. RAP, Rio de Janeiro, 44(4):791-820, jul/ago.2010.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública-Teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2000.

MACHADO, N. **Sistema para informação de custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese (Doutorado em Controladoria e

Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARTINS E. **Contabilidade de Custos**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATUS, C. **Política, Planejamento & Governo**. Brasília D.F.: IPEA , 1983 (2vol.)

MAUSS, C.V.; SOUZA, M.A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

PISCITELLI, R.B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública- Uma abordagem da administração financeira pública**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RUA, M. G.; **Análise de Política Públicas: Conceitos Básicos : O Estudo da Política: Tópicos Seleccionados**. ed.Brasília: Paralelo 15, 1998

SANTO ANDRÉ. Lei Municipal nº 7.095 de 22 de dezembro de 1993. **Aprova a planta de valores** para utilização no exercício de 1994. Disponível em: <<http://www.cmsandre.sp.gov.br/>>. Acesso em 2 de set. 2014.

SANTO ANDRÉ. Lei Municipal nº 8.465 de 26 de dezembro de 2002. **Aprova a planta de valores** para utilização no exercício de 2003. Disponível em: <<http://www.cmsandre.sp.gov.br/>>. Acesso em 2 de set. 2014.

SANTO ANDRÉ. Lei Municipal nº 9.414 de 6 de julho de 2012. Dispõe sobre as diretrizes gerais para elaboração da **Lei Orçamentária do Município de Santo André** para o exercício de 2013. Disponível em: <<http://www.cmsandre.sp.gov.br/>>. Acesso em 2 de set. 2014.

SANTO ANDRÉ. Lei Municipal nº 9.498 de 20 de dezembro de 2012. Dispõe sobre o **orçamento geral** do município para o ano de 2013. Disponível em: <<http://www.cmsandre.sp.gov.br/>>. Acesso em 2 de set. 2014.

SANTO ANDRÉ. Lei Municipal nº 9181 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o **Plano Plurianual** para o período de 2010 - 2013. Disponível em: <<http://www.cmsandre.sp.gov.br/>>. Acesso em 2 de set. 2014.

SANTO ANDRÉ. **Portal da Transparência**. Disponível em: <<http://www2.santoandre.sp.gov.br/>>. Acesso em 2 set. 2014

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. Sistema Audesp. **Anexo II tabela de escrituração contábil** - auxiliares, 2011. Disponível em: <<https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/Anexo-II-Tabelas-de-Escrituracao-Contabil>>. Acesso em: 10 set. 2014

SECCHI, L. **Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

VIGNOLI, F.H.(Coord.). **A lei de responsabilidade fiscal comentada para os municípios**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2002.

ANEXOS

ANEXO A – Lista de entrevistados por ordem cronológica

Nome	Cargo/ocupação	Data da entrevista
Gilmar Silvério	Secretário de Educação de Santo André	20/08/2014
Carla Regina Oliveira	Assessor Especial do Gabinete da Secretaria Municipal de Educação de Santo André	20/08/2014
Décio Alves da Silva Junior	Assessor Especial do Gabinete da Secretaria Municipal de Educação de Santo André	20/08/2014
Ivanilde de Fátima Zanon	Gerente administrativo da Secretaria de Educação de Santo André	28/08/2014
Alessandra Martins de Souza	Supervisora de Alimentação Escolar	29/08/2014
Jacqueline Martins Laranjeira Pinto	Nutricionista- Divisão de Alimentação Escolar- Companhia Regional de Abastecimento Integrado de Santo André	29/08/2014
Simone Barbosa de Cássia Genaro	Nutricionista- Divisão de Alimentação Escolar- Companhia Regional de Abastecimento Integrado de Santo André	29/08/2014
Fernando Pereira dos Santos	Assessor de Gabinete da Secretaria Municipal de Educação de Santo André	29/08/2014
Silvio Lopes	Encarregado de Almoxarifado da Secretaria Municipal de Educação de Santo André	12/09/2014
Elaine Magni de Carvalho	Gerente de Materiais da Secretaria Municipal de Educação de Santo André	12/09/2014
Aparecida Roseane Pereira Zabisky	Gerente de Contabilidade da Secretaria de Finanças de Santo André	16/09/2014
Randal Juliano Siemerink	Encarregado de Transportes da Secretaria Municipal de Educação de Santo André	24/09/2014
Francisco Vignoli	Professor da Fundação Getúlio Vargas	02/10/2014
Antonio Carlos Bonaite	Assistente da Diretoria de Patrimônio da Secretaria de Modernização e Administração de Santo André	06/10/2014
Nelson Machado	Professor da Fundação Getúlio Vargas	07/10/2014
Francisco Rózsa Funcia	Professor da Universidade Municipal de São Caetano do Sul	08/10/2014
Aparecido Donizete da Costa	Diretor de Informática da Secretaria de Modernização e Administração de Sto André	10/10/2014

Antonio Carlos Granado	Secretário Municipal de Finanças	13/10/2014
Edilene Aparecida Barros da Silva Aveledo	Gerente de Educação Infantil da Secretaria Municipal de Educação de Santo André	13/10/2014
Walter Aparecido de Faria	Secretário Adj. de Finanças de Santo André	13/10/2014
Suzana Cecília KleeB	Diretora do Departamento de Indicadores Sociais e Econômicos (DISE) da Secretaria de Orçamento e Planejamento Participativo de Santo André (SOPP)	17/10/2014
Rosemary de Moraes Silveira	Diretora de Orçamento da Secretaria de Orçamento e Planejamento Participativo de Santo André (SOPP)	17/10/2014
