

# ORIENTAÇÕES para ANÁLISE de CUSTOS na EDUCAÇÃO PROFISSIONAL

**DiEESSE**



SECRETARIA DA  
EDUCAÇÃO



Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

# Orientações para análise de custos na Educação Profissional

Salvador, 2012

**DIIESE**

## GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA

*Governador* - Jaques Wagner

*Vice-governador* - Otto Roberto Mendonça de Alencar

*Secretário da Educação* - Osvaldo Barreto Filho

*Subsecretário* - Aderbal de Castro Meira Filho

*Chefe de Gabinete* - Paulo Pontes da Silva

*Superintendente de Educação Profissional* - Antonio Almerico Biondi Lima

### Equipe Técnica

Carlos Alberto Menezes, Cristina Kavalkievicz, Maria da Glória Vieira Lima Franco e Passos, Maria Renilda Daltr Moura, Marlene Virgens Pimentel, Martha Maria Ramos Rocha dos Santos, Neivia Maria Matos Lima

### Secretaria da Educação do Estado da Bahia

6ª Avenida, nº 600, Centro Administrativo da Bahia - CAB - Salvador - BA - CEP 41745-000

Tels.: (71) 3115-1401 - (71) 3115-9094 - [www.educacao.ba.gov.br](http://www.educacao.ba.gov.br)

### Superintendência de Educação Profissional - SUPROF

Tel.: (71) 3115-9018 - [suprof@secba.gov.br](mailto:suprof@secba.gov.br)

### DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS

**Escritório Nacional:** Rua Aurora, 957, 1º andar, Centro - São Paulo - SP - CEP 01209-001

Tel.: (11) 3874-5366 - Fax: (11) 3874-5394 - [institucional@dieese.org.br](mailto:institucional@dieese.org.br) - [www.dieese.org.br](http://www.dieese.org.br)

### Direção Sindical Executiva

Zenaide Honório - *Presidenta* - Sind. dos Professores do Ensino Oficial do Estado de São Paulo  
Josinaldo José de Barros - *Vice-presidente* - STI Metalúrgicas, Mecânicas e de Materiais Elétricos de Guarulhos, Arujá, Mairiporã e Santa Isabel

Antônio de Sousa - *Secretário* - STI Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Osasco e Região

Alberto Soares da Silva - *Diretor* - STI de Energia Elétrica de Campinas

João Vicente Silva Cayres - *Diretor* - Sindicato dos Metalúrgicos do ABC

Edson Antônio dos Anjos - *Diretor* - STI Metalúrgicas de Máquinas Mecânicas de Material Elétrico de Veículos e Peças Automotivas da Grande Curitiba

Neiva Maria Ribeiro dos Santos - *Diretora* - Sind. dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, Osasco e Região

José Bittencourt Barreto Filho - *Diretor* - Sindicato dos Eletricitários da Bahia

José Carlos Souza - *Diretor* - STI de Energia Elétrica de São Paulo

Luís Carlos de Oliveira - *Diretor* - STI Metalúrgicas de São Paulo, Mogi das Cruzes e Região

Mara Luzia Feltes - *Diretora* - Sind. dos Empregados em Empresas de Assessoramentos, Perícias, Informações, Pesquisas e de Fundações Estaduais do Rio Grande do Sul

Maria das Graças de Oliveira - *Diretora* - Sind. dos Servidores Públicos Federais do Estado de Pernambuco

Roberto Alves da Silva - *Diretor* - Fed. dos Trab. em Serviços de Asseio e Conservação Ambiental Urbana e Áreas Verdes do Estado de São Paulo

### Direção Técnica

Clemente Ganz Lúcio - *Diretor Técnico*

Ademir Figueiredo - *Coordenador de Estudos e Desenvolvimento*

José Silvestre Prado de Oliveira - *Coordenador de Relações Sindicais*

Nelson Karam - *Coordenador de Educação*

Rosana de Freitas - *Coordenadora Administrativa e Financeira*

**Escritório Regional da Bahia:** Rua do Cabral, 15 - Nazaré - Salvador - BA - CEP 40055-010

Tel.: (71) 3242-7880 - Fax: (71) 3326-9840 - [erba@dieese.org.br](mailto:erba@dieese.org.br)

### Direção Sindical

Maurício Jansen Klajman - *Coordenador* - ST no Ramo Químico e Petroleiro do Estado da Bahia

Elder Fontes Perez - *Secretário* - Sindicato dos Bancários da Bahia

Antonio Claudio dos Santos Silva - *Diretor* - Sindicato dos Vigilantes do Estado da Bahia

Edmilson Rosa de Almeida - *Diretor* - FTI Alimentos e Afins do Estado da Bahia

Grigório Maurício dos Santos Rocha - *Diretor* - ST em Água e Esgoto da Bahia

Natan Batista dos Santos - *Diretor* - STI Metalúrgicos do Estado da Bahia

Paulo Roberto Silva dos Santos - *Diretor* - STI Construção de Estradas, Pavimentação, Obras de Terraplanagens, Montagem e Manutenção Industrial da Bahia

### Supervisão Técnica

Ana Georgina Dias

Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

# Orientações para análise de custos na Educação Profissional

Salvador, 2012



SECRETARIA DA  
EDUCAÇÃO



**Equipe Técnica Responsável**

Laumar Neves de Souza, Lavínia Maria de Moura Ferreira

**Equipe de Apoio**

Natali Machado Souza, Silvanira dos Santos Gusmão

**Consultores**

Carvalho Fernandes - Consultoria em Planejamento e Gestão Ltda.  
Antônio Luiz de Carvalho Fernandes, Guillermo Etkin

**Projeto Gráfico e Diagramação**

Caco Bisol Produção Gráfica Ltda. (Márcia Helena Ramos)

**Impressão**

Rettec

**Tiragem**

2 mil exemplares

É permitida a reprodução total ou parcial, desde que citada a fonte.

DIEESE

D419      Orientações para análise de custos na educação profissional./ Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos.– Salvador: DIEESE, 2012.

88 p.

ISBN 978-85-87326-56-0

1. Educação Profissional 2. Determinação de Custos 3. Educação Pública 4. Sistema e Método de Apuração de Custos 5. Gestão Educacional I. DIEESE II. Governo do Estado da Bahia III. Superintendência de Educação Profissional - SUPROF IV. Título.

CDU 331.363

<b>07</b>	<b>APRESENTAÇÃO</b>
<b>11</b>	<b>A EDUCAÇÃO PROFISSIONAL DA BAHIA</b>
<b>19</b>	<b>ASPECTOS TEÓRICOS E CONCEITUAIS DE CUSTOS</b>
<b>35</b>	<b>CONSTRUINDO UM MODELO PRÓPRIO</b>
<b>45</b>	<b>APLICANDO O MODELO À REALIDADE</b>
<b>67</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>
<b>73</b>	<b>REFERÊNCIAS</b>
<b>77</b>	<b>ANEXO</b>
	Os custos dos cursos da Educação Profissional da Bahia: um exercício exploratório



## Apresentação

Este livro *Orientações para análise de custos na Educação Profissional* foi desenvolvido pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) no âmbito do Convênio nº 524/2008, intitulado Desenvolvimento Metodológico, Formação, Produção de Dados Estratégicos e de Ferramentas de Apoio à Gestão da Educação Profissional da Bahia, celebrado entre o DIEESE e o Governo do Estado da Bahia por intermédio da Secretaria de Educação. O projeto é desenvolvido em cooperação com a SUPROF, Superintendência de Educação Profissional e tem como objetivo contribuir para a renovação e expansão da Educação Profissional da Bahia por meio de estudos, subsídios, desenvolvimento de metodologias, formação, capacitação e assessoria aos gestores públicos e atores sociais.

O projeto está organizado em três subprojetos que abarcam dimensões distintas e complementares relativas aos desafios inerentes às metas estabelecidas pelo Governo do Estado da Bahia no que concerne à Educação Profissional. Com o objetivo de tornar público o conhecimento, as metodologias e as ferramentas produzidas, no âmbito de cada subprojeto, é prevista a edição de publicações impressas e em formato para difusão via internet.

Esta publicação está inserida no Subprojeto III, Ferramentas de Apoio à Gestão da Educação, e sistematiza os resultados da experiência de desenvolvimento deste subprojeto, conforme estabelecido na etapa 5, fase 5.2 do plano de trabalho. Foi elaborada a partir dos resultados do desenvolvimento da ferramenta para análise e acompanhamento da composição dos custos dos cursos da Educação Profissional relativo ao produto 03 deste subprojeto. As ações propostas no subprojeto III visaram, sobretudo, apoiar o fortalecimento da gestão operacional da Educação Profissional na Bahia, por meio do desenvolvimento de ferramentas adequadas e da capacitação dos gestores e atores sociais para o pleno uso destes instrumentos.

Após esta apresentação, a obra inicia-se com o contexto atual da Educação Profissional no estado da Bahia. Discute a sua natureza enquanto política pública, mostrando os principais resultados e indicadores. Além disso, descreve o processo de reestruturação da Educação Profissional da Bahia, sua expansão e crescimento a partir da implantação do plano de Educação Profissional, em 2007, da criação da SUPROF (Superintendência de Educação Profissional) e dos Ceteps (Centros Estaduais e Territoriais de Educação Profissional). Nesta parte, são apresentadas também a concepção e a proposta pedagógica desse tipo de educação, lançada pela Superintendência, dando ênfase às distintas ofertas.

O terceiro capítulo, intitulado *Aspectos teóricos e conceituais de custos*, trata propriamente do objeto do estudo realizado. Esta oportunidade é aproveitada para tecer considerações acerca da importância da apuração de custos no setor público, notadamente na esfera da Educação Profissional, justificando o motivo da construção de uma ferramenta para apuração dos custos da Educação Profissional da Bahia. São apontados os desafios para medir custos no setor público e, em seguida, abordados os seguintes pontos: os aspectos conceituais e teóricos de custo, as distintas abordagens, os processos geradores, as diferenças entre custo e preço, a definição do objeto de custeio e os sistemas e métodos de apuração de custos.

Na sequência, o quarto capítulo trata do delineamento do modelo de análise, demarcando os elementos e variáveis que comporão a ferramenta que está sendo proposta para a apuração de custos nos Ceteps. Procura-se explicitar quais foram as opções e escolhas que orientaram a construção do referido modelo, a partir dos elementos teóricos e conceituais tratados no tópico anterior. Foi necessário discorrer sobre os resultados da revisão da literatura sobre custos educacionais para, em seguida, falar sobre as escolhas metodológicas e os procedimentos adotados.

Como consequência do capítulo anterior, é desenvolvida e elaborada, no quinto capítulo, a estrutura de custos dos Ceteps com o objetivo de operacionalizar o modelo de análise. Neste tópico do estudo, são descritos o processo de escolha da amostra, os procedimentos de investigação e pesquisa e o detalhamento dos elementos de custo dos Ceteps selecionados. O capítulo trata ainda dos desafios da apuração dos custos dos cursos de Educação Profissional e da definição e do cálculo dos seus direcionadores. O tema que finaliza este capítulo são as fontes de informações utilizadas, fluxos e apropriações.

No capítulo das considerações finais, procura-se fazer uma avaliação do processo de construção da ferramenta de custos e

algumas recomendações, a título de sugestão, aos gestores da SUPROF e dos Ceteps. Anexo a esta publicação foi disponibilizado o estudo dos custos dos cursos da Educação Profissional, realizado nos quatro centros de Educação Profissional que compuseram a amostra para construção da ferramenta. Trata-se de um exercício de análise de natureza exploratória utilizando a ferramenta construída e as informações que foram coletadas nos Ceteps selecionados.

Finalmente, espera-se através desta publicação que um conjunto maior de pessoas, particularmente os gestores e técnicos do setor público, se apropriem desta ferramenta para apuração dos custos da Educação Profissional e que esta possa subsidiar as ações de melhoria da eficácia e da eficiência da gestão das políticas públicas.



# A Educação Profissional da Bahia

## A Educação Profissional como uma política pública

---

Como uma política pública, a Educação Profissional deve ser orientada para a formação de cidadãos a fim de muni-los de ferramentas conceituais e de outros tipos, capazes de lhes fornecer a senha para assimilação de conteúdos e situações que dão relevo e contorno à realidade socioeconômica, política, cultural e do mundo do trabalho. Deste modo, permite-lhes que nela se insiram e atuem de forma ética e competente, técnica e política, buscando favorecer a transformação da sociedade em função dos interesses sociais e coletivos. Esta concepção é reforçada por vários autores, entre eles Saviani (2007, p. 160), quando coloca que, ao se tomar como parâmetro o padrão de desenvolvimento alcançado pela sociedade contemporânea, é possível perceber a exigência de um acervo mínimo de conhecimentos sistemáticos, “sem o que não se pode ser cidadão, isto é, não se pode participar ativamente da vida da sociedade”.

A adoção de uma política pública com esse viés revela-se fundamental, especialmente em estados como a Bahia, tendo em vista o potencial que possuem para contribuir no seu processo de desenvolvimento econômico e social.

Em que pese essa característica, a efetivação de tal política não tem sido, nos últimos tempos, um desafio simples para boa parte dos governos e das sociedades. Muitas vezes, ela esbarra em uma lógica que apregoa a diminuição do Estado e que dá origem a processos que enfraquecem a cidadania e rebaixam a qualidade do serviço público, uma vez que a demanda social passa a ser tratada como residual e a resposta a ela assume feições compensatórias e transitórias. Nesse esquema, por conseguinte, não se estabelecem políticas públicas efetivas e muito menos condições para que sejam sustentáveis.

Estas mudanças de concepção e orientação são relativamente recentes, o que significa dizer que qualquer avaliação não pode ainda ser conclusiva. Entretanto, os resultados objetivos já são visíveis nos indicadores, principalmente no que se refere à ampliação da oferta e ao volume de recursos destinados à Educação Profissional. Evidencia-se, portanto, que há, de fato, uma prioridade de políticas públicas voltadas para este tipo de oferta educacional.

## Principais resultados e indicadores

Baseando-se nos levantamentos que são feitos pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), via Censo Escolar, é possível afirmar que, apesar das diferenças regionais intrínsecas à realidade brasileira, a Educação Profissional na atualidade marca presença em todo o território nacional.

As informações do período 2007/2011 apontam que, no conjunto do país, o número de matrículas da rede estadual de Educação Profissional elevou-se, aproximadamente, em 91,3%, saindo do patamar de 253.194 para 486.860. Na região Nordeste, esta expansão foi de 279,6%. Saliente-se que uma parte muito significativa do crescimento registrado no conjunto do país e no Nordeste deveu-se ao notável incremento no número de matrículas da rede estadual baiana. Nesse intervalo de tempo, a Bahia foi, sem sombra de dúvida, um dos estados da Federação que mais se notabilizaram nesse particular, respondendo com um crescimento de 441,8% (Tabela 1).

Em função da ocorrência desse fenômeno, a Bahia ampliou substantivamente a representatividade que possuía no quesito número de matrículas da rede estadual de Educação Profissional no plano nacional. Ainda avaliando as informações que constam da Tabela 1, vê-se que tal participação mais que dobrou, saindo de 3,5%, em 2007, para 10,0%, em 2011. Movimento semelhante também foi percebido no contexto regional, tendo em vista que a Bahia reunia 27,2% do total de matrículas e passou a responder por 38,9%, na mesma comparação temporal.

Tal movimento traduziu-se numa elevação bem mais expressiva da proporção de matrículas da rede estadual de Educação Profissional diante do total de matrículas da Educação Profissional na Bahia, *vis a vis* as que foram verificadas nacional e regionalmente. Em termos mais precisos, saiu-se, na Bahia, de uma realidade na qual essa proporção era de 40,3%, em 2007, e saltou para 71,5%, em 2010. Enquanto isso, no Brasil, essa proporção experimentou discreta subida, movendo-se do patamar

de 32,2% para 37,0%. Já no Nordeste, por conta da influência dos números baianos, a movimentação desse indicador foi mais intensa, ampliando a participação de 31,5% para 45,9% no mesmo período (Tabela 2).

**TABELA 1**  
**Evolução do número de matrículas na Educação Profissional<sup>(1)</sup>**  
Rede Estadual: Brasil, Nordeste e Bahia - 2007/2011

Área geográfica	2007 <sup>(2)</sup>	2008	2009	2010	2011	Variação 2007/2011	
						N <sup>os</sup> abs.	Em %
Brasil	254.442	324.268	361.574	423.874	486.860	232.418	91,3
Nordeste	33.036	54.100	67.519	88.647	125.411	92.375	279,6
Bahia	8.995	14.984	24.847	35.677	48.739	39.744	441,8
Participação Bahia/Brasil (%)	3,5	4,6	6,9	8,4	10,0	-	-
Participação Bahia/Nordeste (%)	27,2	27,7	36,8	40,2	38,9	-	-

Fonte: Censo Escolar. Inep

Elaboração: DIEESE

Nota: (1) Os tipos de oferta considerados foram: integrada ao ensino médio, concomitante e subsequente, Proeja médio e fundamental

(2) Em 2007, o Proeja fundamental não foi contabilizado

**TABELA 2**  
**Percentual de matrículas da rede estadual de Educação Profissional<sup>(1)</sup>, no total de matrículas de todas as redes**  
Brasil, Nordeste e Bahia - 2007/2011 (em %)

Área geográfica	2007	2008	2009	2010	2011
Brasil	32,2	34,2	34,1	35,5	37,0
Nordeste	31,5	37,6	39,4	42,5	45,9
Bahia	40,3	46,3	60,4	68,8	71,5

Fonte: Censo Escolar. Inep

Elaboração: DIEESE

Nota: (1) Os tipos de oferta considerados foram: integrada ao ensino médio, concomitante e subsequente, Proeja médio e fundamental

## A expansão da Educação Profissional da Bahia

A rede estadual de Educação Profissional da Bahia experimentou um expressivo crescimento nos últimos anos. Para se ter uma ideia da dimensão desse movimento, saiu-se, ao final de 2006, de uma oferta anual que correspondia a cerca de 4 mil matrículas na Educação Profissional para cerca de 50,5 mil matrículas em 2011. Em relação ao número

de estabelecimentos, em 2006, eram 35 as unidades que ofertavam Educação Profissional. Ao final de 2011, existiam 50 Ceteps, sendo 22 Centros Estaduais e 28 Centros Territoriais de Educação Profissional, além de terem sido implantados cursos de Educação Profissional em outras 89 unidades escolares da rede estadual de educação.

De igual modo, e como reflexo dessa ampliação, elevou-se também o grau de cobertura, tanto em termos geográficos, quanto em relação às formas de desenvolvimento e articulação e à diversidade de eixos tecnológicos e cursos ofertados. Em 2011, chega a 105 o número de municípios baianos abrangidos pela oferta de Educação Profissional, em todos os 26 Territórios de Identidade. Em 2006, eram apenas 22 municípios atendidos. Neste ano, eram 15 os cursos ofertados. Em 2011, a rede estadual ofertava Educação Profissional em todas as suas formas de desenvolvimento e articulação em 11 eixos tecnológicos, correspondendo a 72 cursos<sup>1</sup>.

Essa expansão quantitativa, do número de estabelecimentos e da oferta de vagas no sistema público estadual de Educação Profissional só foi possível graças ao entendimento que o governo do Estado passou a ter sobre o significado e a importância da Educação Profissional. Esta foi assumida como uma política pública de Estado, encampada pela Secretaria de Educação (SEC), direcionada aos jovens, trabalhadores e trabalhadoras, alunos e alunas oriundos da escola pública, e cujo objetivo é elevar a escolaridade e a inserção cidadã dessas pessoas no mundo do trabalho, preparando-as para o enfrentamento dos desafios da sociedade contemporânea.

---

## A criação da SUPROF e dos Ceteps

Desde 2007, a prerrogativa de planejar, coordenar, promover, executar, acompanhar, supervisionar e avaliar, no âmbito do estado, as políticas, os programas, projetos e ações de Educação Profissional, incluindo orientação e certificação profissional, cabe à SUPROF. A criação desta Superintendência, por meio da Lei Estadual 10.955, de 21 de dezembro de 2007, faz parte do processo de reestruturação da Educação Profissional na Bahia, ao mesmo tempo em que se constitui em elemento garantidor da sua efetividade.

Para realizar parte das suas atribuições, pelo menos aquelas que dizem respeito aos objetivos de ampliação da oferta e rees-

---

1. Informações do Censo Escolar/Inep e SEC/SUPROF. Disponível em <http://educacaoprofissionalbahia.blogspot.com>. Acesso em 16 nov. 2011.

truturação da Educação Profissional, essa instituição lançou mão da estratégia de fazer uso de estruturas ociosas existentes na rede estadual de educação. É óbvio que a investida nessa direção exigiu uma soma expressiva de recursos<sup>2</sup>, posto que muitas dessas unidades escolares subutilizadas careciam de adequações e modernizações para atender às especificidades da Educação Profissional. Para tanto, muitas delas sofreram intervenções físicas que iam desde reformas e ampliações, passando pela construção e equipagem de laboratórios e montagem do acervo bibliográfico.

Essas transformações da estrutura física se fizeram acompanhar por alterações pedagógicas e simbólicas que procuravam traduzir o sentido das mudanças na concepção de Educação Profissional que se queria levar adiante. Precisamente as de caráter pedagógico decorriam do fato de que essa concepção passou a assumir o trabalho como princípio educativo, bem como a relação trabalho-educação-desenvolvimento e a ciência-tecnologia-sociedade como bases das matrizes curriculares dos cursos ofertados.

Como parte das mudanças implementadas, o Decreto 11.355, de 4 de dezembro de 2008, criou os Centros Estaduais e os Centros Territoriais de Educação Profissional. Os primeiros têm como função precípua o atendimento daquelas demandas tidas como estratégicas para o desenvolvimento socioeconômico e ambiental do Estado e se caracterizam pela oferta de Educação Profissional em todas as suas modalidades, com ênfase nas seguintes: 1) formação inicial e continuada; 2) Educação Profissional e técnica de nível médio, nas variantes integrada e subsequente; 3) Educação Profissional integrada à educação de jovens e adultos - Proeja; 4) Educação Profissional à distância (semipresencial); e 5) educação tecnológica. Já os centros territoriais devem voltar-se à satisfação das demandas consideradas relevantes nos Territórios de Identidade<sup>3</sup> do estado da Bahia e se caracterizam pela oferta de Educação Profissional, no âmbito de cada Território, nas mesmas modalidades listadas anteriormente para os Centros Estaduais, com exceção da educação tecnológica.

2. Muito embora tenha sido significativa a cifra de recursos destinados à ampliação da oferta da Educação Profissional na Bahia, os valores foram possivelmente inferiores àqueles que foram requisitados em outras unidades da Federação para o mesmo fim. Isso porque, em alguns outros estados da Federação, optou-se por edificar novas unidades escolares, em vez de se utilizar aquelas que estivessem ociosas.

3. Considera-se Território de Identidade o agrupamento identitário municipal formado de acordo com critérios sociais, culturais, econômicos e geográficos, que é reconhecido pela sua população como o espaço historicamente construído ao qual pertence, com identidade que amplia as possibilidades de coesão social e territorial.

## A concepção e a proposta pedagógica da Educação Profissional da Bahia

---

A concepção de Educação Profissional do estado da Bahia, instituída em 2007 pelo Plano de Educação Profissional, tem uma proposta pedagógica arrojada. Assume o trabalho como princípio educativo, uma verdadeira pedagogia do trabalho, na qual a teoria não se separa da prática vivenciada e experimentada em situações concretas de trabalho, na intervenção social e na construção de conhecimentos como princípios pedagógicos. Seus pilares são as relações ciência-tecnologia-sociedade; as ciências e as linguagens como base científica para o aprendizado das tecnologias. Incluem ainda as relações trabalho-educação-desenvolvimento, no âmbito dos territórios, suas identidades, história e cultura como fonte de contextualização dos conteúdos. Além destes, destaca-se outro princípio, que é a gestão democrática através da participação e do controle social. A participação e o controle social atuam também como instrumentos garantidores da política de Educação Profissional do governo do estado da Bahia.

Essa proposta contempla um percurso formativo que integra disciplinas que compõem a base nacional comum, disciplinas da formação técnica geral e disciplinas da formação técnica específica. Nesta perspectiva, a Educação Profissional é indissociável da educação básica, propondo-se a formar o sujeito trabalhador em sua integralidade. Além disso, esta concepção tem como valores: solidariedade, trabalho coletivo, respeito à diversidade, cultura da paz, responsabilidade com a sociedade e transformação social.

A operacionalização desta concepção de Educação Profissional requer um tratamento próprio e adequado às suas necessidades e peculiaridades quanto ao padrão de financiamento e ao modelo de gestão para que seja possível assegurar autonomia pedagógica, administrativa e financeira nos processos de ensino-aprendizagem. Por esses motivos, os Ceteps guardam entre si grande diversidade no que tange às atividades que desenvolvem, se comparados às demais unidades educacionais.

Esse traço de heterogeneidade é um dos aspectos a que deve ser dada atenção especial, quando se tem a intenção de descortinar, como aqui, quais são os custos incorridos ao disponibilizarem serviços à sociedade. A rigor, esta diversidade e heterogeneidade refletem exigências em termos de aportes relacionados à infraestrutura física, corpo docente, pessoal de apoio, material didático e de manutenção, entre outras, igualmente distintas.

Em virtude dessas características particulares e especiais, a Educação Profissional diferencia-se das demais modalidades de ensino. As instituições que se dedicam ao seu desenvolvimento – no caso particular da rede pública estadual da Bahia, os Ceteps – acabam assumindo feições com relativo grau de complexidade. Isso porque devem, por exemplo, conciliar/harmonizar perfeitamente, nos processos de ensino-aprendizagem que executam, os conteúdos teóricos, propedêuticos e específicos, voltados a uma dada formação (ministrados, na maioria das vezes, em salas de aulas convencionais) com os de caráter prático/empírico (desenvolvidos, quase sempre, nos espaços de oficinas, *ateliers*, laboratórios fixos e móveis, a exemplo de barcos e caminhões).

Proceder a esses comentários é importante, pois, por meio deles é possível visualizar o quão repleta de singularidades é a Educação Profissional no país, de um modo geral, e na Bahia, em especial.

---

## As distintas ofertas de Educação Profissional

Os cursos de Educação Profissional oferecidos, atualmente, na rede estadual baiana estão organizados em quatro modalidades e/ou formas de desenvolvimento e articulação, das cinco possíveis, as quais mantêm estreita sintonia com as definidas na Lei de Diretrizes e Bases (LDB). A mais representativa delas que, em 2011, reunia o maior contingente de alunos matriculados, é a Educação Profissional integrada ao ensino médio. Nesta modalidade, como o próprio nome sugere, os cursos de Educação Profissional são integrados ao ensino médio, têm duração de quatro anos, e dirigem-se aos estudantes que concluíram o ensino fundamental na rede pública. Nesses cursos, a formação integra a Educação Profissional ao ensino médio desde o primeiro ano, e, após a conclusão, o formando pode prosseguir os estudos na educação superior e/ou, como detentor de um diploma de técnico de nível médio, se inserir no mundo do trabalho em condições mais favoráveis.

Outra modalidade é a subsequente, que oferece cursos técnicos para aquelas pessoas que concluíram o ensino médio e desejam retornar aos bancos escolares para fazer a formação profissional. Normalmente, os cursos que integram essa modalidade têm uma duração entre um ano e meio a dois anos.

A terceira modalidade refere-se ao Programa Nacional de Integração da Educação Profissional, com a educação básica na modalidade de educação de jovens e adultos (Proeja), a qual, como o próprio

nome já evidencia, oferece cursos direcionados a jovens e adultos que não tiveram oportunidade de concluir os estudos na faixa etária adequada. Este programa oferta Educação Profissional técnica de nível médio, de forma integrada ou concomitante, e formação inicial e continuada (FIC) ou qualificação profissional, integrada ou concomitante, aos níveis fundamental e médio. Estes cursos duram de dois a três anos, dependendo do eixo tecnológico em que estão inseridos.

### Por que construir uma ferramenta para apurar os custos da Educação Profissional da Bahia

---

A determinação do governo da Bahia de reformar e expandir a Educação Profissional no estado, visando à construção da cidadania e melhoria das condições de inserção no mundo do trabalho, está em sintonia com a visão daqueles que defendem a ampliação dos direitos sociais e o aperfeiçoamento das condições de acesso aos serviços públicos, bem como a criação de melhores condições operacionais e de gestão das políticas públicas.

Estas orientações encontram ressonância com o imperativo de mudanças na forma de gestão e organização do Estado brasileiro oriundas da Constituição Federal (CF) de 1988. A partir da promulgação da Carta Magna, os gestores públicos tiveram que primar pela tomada de decisões que, conforme sugerem Reis et al. (2007), não apenas estivessem alinhadas com a perspectiva de aplicação de recursos de forma correta, sob o aspecto legal, mas também sob a ótica da eficácia e eficiência.

Nesse ponto, é necessário ter claro que, quando se diz que os gestores públicos passaram a balizar suas iniciativas tomando por referência os princípios da eficácia e da eficiência, não significa que raciocinam tal qual os gestores privados quando tomam decisões nas respectivas organizações. Como bem lembra Alcântara (2009), esses conceitos apresentam necessariamente contornos e determinações diferenciadas em organizações públicas e privadas.

Com efeito, quando se pensa, por exemplo, em eficiência no setor público, deve-se priorizar o interesse ou a necessidade do conjunto dos cidadãos. Daí porque ela pode ser definida, nesse âmbito, como o melhor uso de recursos para atender ao interesse público. Vale notar que esse entendimento é oposto ao do setor privado, uma vez que, neste,

a concepção de eficiência relaciona-se ao melhor uso de recursos visando ao lucro.

A discussão acerca desse princípio, em tempos em que há exiguidade de recursos na esfera pública diante das exigências de gasto, ganha cada vez mais notoriedade. Nesse contexto, tal qual informa Magalhães et al. (2010), torna-se evidente a importância da gestão de custos no setor público. Seguindo a interpretação de tais autores:

[...] as informações referentes aos custos podem servir como base para o estabelecimento de padrões, orçamentos e formas de previsão para os gastos das instituições, e também para acompanhar se o realizado está de acordo com valores preestabelecidos. Assim, o custo pode ter a função de contribuir para o autoconhecimento da instituição e para o estabelecimento de padrões de comparação com outras instituições públicas. (MAGALHÃES et al, 2010, p. 639)

Em tempos mais recentes, marcados, entre outras coisas, por crises fiscais e pela maior exposição das economias nacionais à competição internacional, passou-se a dar maior ênfase à necessidade de melhoria da qualidade do gasto público, e, naturalmente, como resultado deste processo, a questão dos custos no setor público ganha notoriedade. Neste cenário, o setor público começa a introduzir mudanças que, em grande medida, reproduzem algumas das práticas adotadas no ambiente privado, no tocante à contabilização dos custos. Esse movimento, evidentemente, acaba por se contrapor àquela cultura estabelecida que, em algumas situações, minimizava e, em outras, chegava mesmo a ignorar a importância da medição dos custos na esfera estatal.

Imagina-se que esta iniciativa seja de grande relevância para o governo do estado da Bahia, na medida em que lhe fornecerá subsídios que, certamente, irão auxiliá-lo no estudo das necessidades de financiamento da Educação Profissional. Ao mesmo tempo, também lhe facultará a realização de avaliações a respeito das relações e implicações do custo inerente ao processo de ensino-aprendizagem nas condições de qualidade da Educação Profissional oferecida nos Ceteps.

Em consonância com esse entendimento e sob esta perspectiva é que se inscreve o objetivo que se deseja alcançar com a realização deste estudo, ou seja, construir uma ferramenta que permita aferir o custo decorrente do processo de ensino-aprendizagem desenvolvido nos Ceteps, de modo a apoiar e subsidiar a meta de fortalecimento da gestão operacional da Educação Profissional da Bahia. Ainda seguindo as palavras

de Magalhães et al. (2010), de modo adaptado, para que não se perca de vista que a apuração de custos no setor público, e no caso específico da Educação Profissional pública, constitui fator-chave para os gestores dos referidos Ceteps, para os governantes e políticos e para a sociedade em geral.

## Os desafios da apuração de custos no setor público

---

Por mais que no plano da aparência esse empreendimento investigativo pareça ser algo simples, de fácil execução, sua efetiva construção deixa claro que esta é uma tarefa complexa. Em primeiro lugar, a dificuldade para se conseguir êxito nessa empreitada decorre, no plano mais geral, do fato de que a apuração de custos no setor público é uma seara permeada por debates acirrados e infundáveis, que são influenciados pelas perspectivas teóricas, metodológicas e pelas visões de mundo de cada estudioso que se lança nesse desafio. Em função da existência dessas idiosincrasias, os estudos que são elaborados não apontam, obviamente, para a possibilidade de uma espécie de conciliação metodológica. Isso porque, conforme relatam Reinert e Reinert (2005, p. 5), “enquanto alguns pontos são considerados relevantes por um determinado autor ou em uma determinada proposta, não o são por outro e, mais do que isso, algumas vezes esses fatores sequer são mencionados”. Assim sendo, a proposta apresentada no âmbito deste estudo não está imune a este debate.

Como se poderá comprovar na sequência, a perspectiva de custos assumida aqui, para os Ceteps, valida alguns pontos de vista que são consagrados na literatura que discute a questão dos custos incorridos pelo setor público para prover um conjunto de bens e serviços à sociedade brasileira, notadamente os relacionados ao setor educacional. Ao mesmo tempo, rejeita outros pontos que são igualmente conhecidos e aceitos por outro leque de pesquisadores/instituições. Nessa medida, algumas das perspectivas interpretativas presentes nesta proposta de mensuração de custos já foram assumidas em trabalhos anteriores.

Fazer esse comentário revela-se importante na medida em que evidencia que o presente estudo toma como ponto de partida outros existentes sobre o tema. Esta condição assegura que a leitura que será feita, mais à frente, sobre os custos incorridos pelos Ceteps no processo de ensino-aprendizagem não “caiu” aqui, por assim dizer, de paraquedas, sendo, ao invés disso, alvo e objeto de reflexão pretérita de muitos estudioso-

sos. Entretanto, embora se apoiando na literatura existente, este trabalho reveste-se, mesmo que de maneira despreziosa, de certo pioneirismo, posto que são poucas, para não dizer inexistentes, as iniciativas voltadas ao estudo da composição dos custos da Educação Profissional pública.

Na maioria das vezes, os trabalhos que investigam a questão dos custos no setor público ou partem de uma perspectiva de análise genérica, que o abarcam na sua totalidade, ou então o assumem com uma feição delimitada, situação essa identificada com as análises que cobrem a questão dos custos nas empresas públicas e nos setores, hospitalar e educacional. Neste último setor, especificamente, é possível consultar boas referências, que trazem um grau de detalhamento mais focalizado, centrando na questão dos custos educacionais públicos nos níveis de ensino fundamental, médio e superior.

Um segundo conjunto de dificuldades para dar conta da apuração dos custos no setor público origina-se do fato de que, neste setor, tradicionalmente não foi consolidada uma cultura que se preocupa em avaliar técnica e cientificamente os valores dos bens e serviços ofertados à sociedade<sup>4</sup>. Baseando-se nas indicações fornecidas por Alonso (1999), à exceção de algumas experiências pontuais, não há uma cultura de apuração de custos no Estado brasileiro, realidade essa, diga-se de passagem, também observada nos países que possuem economias ditas desenvolvidas.

De acordo com a argumentação de Leal (2003), diferentemente do que sempre se verificou no setor privado - contexto em que a contabilidade de custos tem objetivos claros - no setor público, até bem pouco tempo atrás, a referida contabilidade nunca teve grande espaço e, por conseguinte, importância. A causa dessa dissonância devia-se, fundamentalmente, à lógica que era perseguida no setor público no trato dos recursos que operava. Em termos sintéticos, o orçamento do setor público era estabelecido da seguinte forma: o Estado estimava uma determinada receita e a partir daí fixava as despesas globais. Num esquema

---

4. Neste ponto, deve ser feita a ressalva de que, no caso das empresas públicas, o quadro que se configurava não era exatamente esse. Isso porque, tendo em vista a relação estreita que mantinham com o mercado, mesmo que em condições monopolistas, essas empresas eram compelidas a produzir alguma informação que abarcasse os seus custos. A bem da verdade, essa era uma imposição feita pelo próprio mercado, que requeria delas uma regra de formação de preços. Além disso, observe-se também que o crivo mesmo do Estado estabelecia, por meio de legislação, a compulsoriedade de medir estoques e aferir lucros, reforçando-se assim a necessidade de implantação de sistema de custos, mesmo que não fossem capazes de apurá-los de maneira mais acurada (ALONSO, 1999).

dessa natureza, como explica esse autor (2003, p. 10), “aparentemente, não há por que avaliar custos, posto que a sociedade repassa por meio de tributos e contribuições parafiscais os recursos necessários para cobrir os desembolsos orçamentários e quando forem insuficientes, historicamente, endivida-se o Estado”.

Essa identidade de comportamento descomprometido com a aferição dos custos tanto no setor público brasileiro quanto no setor público das chamadas economias avançadas eram sempre justificadas a partir desta concepção historicamente adotada para despesa e arrecadação pública. Esta concepção, conforme enfatiza Leal (2003), contribuiu sobremaneira para obscurecer a importância do controle de custos na esfera governamental.

Percorrido esse caminho e elaboradas as justificativas para um estudo desta natureza, impõe-se, agora, a necessidade de esboçar os elementos teóricos e conceituais que referenciam o processo de construção da ferramenta para aferição dos custos incorridos pelos Ceteps, quando ofertam Educação Profissional. Antes, porém, vale ressaltar que à medida que estes elementos são explicitados neste estudo, foram sendo justificadas as escolhas realizadas considerando a aplicação às situações e especificidades da Educação Profissional ofertada por estas unidades educacionais.

Sem essa preocupação central, este estudo apenas reproduziria aqueles que o precederam, os quais tinham como motivação precípua das respectivas linhas de investigação a cobertura da realidade dos custos educacionais em contextos notadamente díspares daquele que prevalecem no âmbito da Educação Profissional. Era preciso, portanto, apoiar-se nas proposições pretéritas lançadas por esses outros estudos, no que se refere à apuração dos mencionados custos educacionais e, com base nas idiosincrasias da Educação Profissional, procurar adaptá-las, de modo a se adequarem e, por conseguinte, expressarem todo o mosaico de situações e/ou processos geradores de custos presentes nesse último tipo de educação.

Feito o alerta dessa singularidade, é importante, ao dar vazão às intenções desta parte do estudo, começar reforçando a percepção de que o cálculo de custos não é uma tarefa que se restringe e, conseqüentemente, circunscreve-se às atividades desenvolvidas na esfera do setor privado/empresarial. Como bem expõe Zilbovicius (2006, p. 2), “em qualquer situação em que houver transformação de ‘alguma coisa’ (que denominaremos insumos) em ‘alguma outra coisa’ (que denominaremos produtos, englobando bens ou serviços), haverá a possibilidade de avaliar o custo do que foi gerado”.

É precisamente desse entendimento que se pode derivar uma espécie de “Primeira Lei de Custos”, a qual se assenta em uma premissa, extremamente simples e que não comporta exceção, sintetizada na seguinte formulação: tudo (que é gerado a partir de insumos) custa. Em virtude da existência desta lei, origina-se uma Segunda Lei, a qual, assim como a primeira, não abre possibilidade de exceção e é definida pela assertiva de que alguém sempre paga (pode ser tanto um indivíduo qualquer, uma empresa ou a sociedade). Na hipótese de ser esta última, quem arca com os custos é o Estado, a quem compete a produção do serviço público ofertado à sociedade, por meio dos recursos que são recolhidos desta através de impostos, taxas e outras contribuições e que integram o seu orçamento. Esta é, pois, a situação dessa política pública que oferta Educação Profissional à sociedade através dos Ceteps.

Tendo em vista essas duas leis, propõe-se, em conformidade com as intenções desta parte do estudo, ir à busca de outros elementos conceituais que permitam:

- marcar as diferenças entre a abordagem econômica e contábil de custos;
- identificar os processos geradores de custos;
- concretizar a diferença entre custo e preço;
- definir os critérios para a escolha do objeto de custeio; e
- elencar e conceituar os sistemas que permitem avaliar e medir os custos.

A adoção dessa postura analítica encontra justificativa no fato de que a compreensão dessas questões revelar-se-ão fundamentais para balizar as escolhas metodológicas que serão assumidas na próxima seção, momento em que se investirá no delineamento do modelo de análise do qual derivará a ferramenta de apuração dos custos decorrentes do processo de ensino e aprendizagem levado a cabo pelos Ceteps.

---

### **As abordagens econômica e contábil de custo**

Ao procurar dar conta do primeiro aspecto conceitual que foi elencado, isto é, a diferença entre as abordagens econômica e contábil nas tratativas da definição de custos, constata-se que ela tem a gênese no fato de que, na contabilidade, o entendimento do que venha a ser gasto e despesa coincide com a concepção de custos. Já na economia, o conceito de despesa associa-se ao de desembolso e nem todo custo se opera mediante saída de dinheiro, ou, ao contrário, nem todas as despesas resultam em custos.

Outra forma de contemplar essa querela conceitual é sinalizar que contadores e economistas, ao focarem suas lentes de análise para um empreendimento econômico qualquer, apuram custos com

dimensões diferentes. Enquanto os primeiros privilegiam os chamados custos explícitos (aqueles que envolvem o pagamento direto na aquisição de fatores/insumos de produção), os economistas, além de considerarem essa categoria de custos, também se interessam pelos chamados custos implícitos (aqueles que não exigem desembolso monetário).

Ao operarem com esses dois tipos de custos, os economistas sempre trabalham com a perspectiva de avaliá-los a partir da noção de custo de oportunidade. Nesse sentido, quando falam do custo de produção de um determinado bem ou serviço, não se esquecem de avaliar todos os custos envolvidos no processo produtivo do referido bem ou serviço (MANKIWI, 2001).

A razão de ser desse comportamento encontra respaldo em uma concepção que relaciona intimamente a ciência econômica ao problema da escassez dos recursos produtivos. Partindo desse prisma,

[...] quase toda a atividade utiliza recursos que podem ser usados para outras alternativas valorizadas e, como os recursos são limitados, essas oportunidades alternativas têm de ser sacrificadas. Assim, para um economista, o valor de um dado recurso é medido em termos das oportunidades alternativas que são sacrificadas quando o recurso é alocado de uma determinada forma. Dessa maneira, no campo da economia, o custo de algo é definido como o valor de todos os processos utilizados, se estes tivessem sido destinados ao seu uso alternativo mais valioso. (COHN, 1979; LEVIN, 1995; WOODHALL, 1987 apud VERHINE, 1998)

Não obstante esse seja um entendimento relativamente consagrado e, por isso, seguido à risca por muitos economistas ao enfrentarem situações em que se tem que avaliar os custos de qualquer empreendimento, seja no setor privado ou público –, há quem não concorde com a aplicação dessa lógica por considerá-la de difícil operação em certos contextos, notadamente naqueles referentes à educação de caráter público. Esse é, por exemplo, o posicionamento defendido por Xavier e Marques (1986).

Mesmo reconhecendo que boa parte dos estudos sobre custos educacionais incorpora a perspectiva de custo de oportunidade, tais autores refutam essa aplicação, especialmente quando utilizada para tratar de custos no âmbito educacional público. Na visão deles, muitos estudos acabam por omitir esse tipo de custo, porque neles se reconhece “a baixíssima confiabilidade” das estimativas, ou porque,

na prática, não há como utilizá-lo, uma vez que os recursos financeiros para a educação, quanto a esse nível de ensino, são, em todo o mundo, alocados setorialmente e não por projetos alternativos (XAVIER; MARQUES, 1986, p. 11)<sup>5</sup>.

No caso do Brasil, significa dizer que a educação é dever do estado e seus recursos são definidos constitucionalmente. No entanto, não é facultada ao Estado a prerrogativa de poder alocar os recursos do orçamento previstos na rubrica educação e destiná-los para projetos alternativos, fato que, em boa medida, o desobriga da imperiosidade de ter que realizar análises baseadas no custo de oportunidade para esse fim.

A ausência desse imperativo não se traduz, necessariamente, na utilização dos recursos públicos de modo ineficiente e ineficaz no setor educacional. Isso porque o Estado pode lançar mão de outras estratégias que permitam que o objetivo da boa aplicação dos recursos em termos de eficiência e eficácia seja alcançado. Daí a importância de ferramentas para análise dos custos, como esta que está sendo proposta neste estudo.

---

### **Processos geradores de custo**

Anotadas as diferenças entre a abordagem econômica e contábil a respeito de custos, impõe-se a tarefa de identificar em quais eventos de um processo de produção qualquer que gera bens e/ou serviços, ocorre a geração de custo. Via de regra, quando uma empresa privada ou alguma instituição vinculada ao setor público produz algo, necessariamente tem que recorrer à utilização de insumos de diversas naturezas, como, por exemplo, materiais, mão de obra, energia elétrica, água etc.

Tal qual apontado acima, cada uma dessas utilizações implica o pagamento de certo valor monetário, uma vez que, como se sabe, tudo custa. Quando se somam todos os valores pagos pelos insumos consumidos na geração de um produto, chega-se naquilo que se conhece como valor do produto. Por definição, essa quantia

---

5. Ao assumir essa escolha analítica, é desconsiderada, por exemplo, a possibilidade de o material didático, o equipamento escolar, os prédios e o tempo das pessoas envolvidas no processo de ensino/aprendizagem (alunos, professores e funcionários) terem usos alternativos, o que inviabiliza a adoção da ideia de custo de oportunidade.

corresponde monetariamente ao que se denomina de custo. Dentro dessa linha de raciocínio, portanto, o custo de um bem ou serviço é, tão somente, o resultado da somatória dos valores dos insumos que foram utilizados na produção.

A título de síntese do exposto acima, toda vez que se fala de processo de produção, o que envolve, naturalmente, o modo como os insumos são utilizados e a finalidade deste processo (a produção de bens e serviços), abre-se espaço para reverenciar os custos de produção.

---

## **Custo e preço**

A grandeza resultante do somatório dos insumos utilizados, denominada custo, não deve ser confundida com aquela outra grandeza monetária conhecida como preço. Este último é determinado/definido a partir da interação resultante entre ofertantes e demandantes de acordo com as condições e regras dos diferentes tipos e estruturas de mercado existentes na economia.

Nesse ponto, é preciso atentar para o fato de que, muito embora tudo que é produzido tenha um custo, nem tudo é comercializado no mercado. Nessa perspectiva, alguns produtos e serviços produzidos e que escapam ao crivo do mercado podem não ter preço, dado que é no mercado que são determinados os preços dentro de uma economia capitalista.

Marcar essa distinção entre custo e preço é algo absolutamente necessário neste trabalho, uma vez que não fará nenhum sentido dizer que os serviços de Educação Profissional fornecidos pelo Ceteps têm preço. Isso porque, tais serviços, como se sabe, não são vendidos no mercado e sim fornecidos por unidades de educação de caráter público, as quais, pela natureza, não têm como finalidade a obtenção de lucro. Todavia, faz todo o sentido, referir-se aos custos que tais centros incorrem. Estes podem e devem ser controlados e analisados.

---

## **Definição do objeto de custo**

Outro conceito importante que se deve ter em mente quanto se deseja apurar custos, seja no setor privado ou no público, é o objeto de custo. Em linhas gerais, pode-se conceituar o objeto de custo como sendo aquele para o qual se está buscando aferir o custo, seja total

ou unitário (resultado da divisão dos valores totais dos insumos consumidos pelo número de unidades de bens e/ou serviços gerados).

O problema é que, às vezes, não é muito fácil definir esse objeto. Dependendo de como isso seja feito, o cálculo do custo pode se revelar extremamente fácil, mas também pode apresentar um grau de dificuldade maior. O certo é que tal definição é sempre baliçada a partir daquilo que se tem interesse em administrar, variando, portanto, em função das necessidades apontadas por quem tem a prerrogativa de gerir os recursos utilizados na produção de diferentes bens e serviços. Para a definição do objeto de custo a pergunta a ser feita é: O que se pretende apurar? É o custo final da produção de um produto/serviço ou o custo de uma atividade/processo? Desta resposta decorre outra pergunta: é possível atribuir custos a este produto/serviço ou a esta atividade/processo?

Quando se pensa no contexto de serviços educacionais no âmbito de uma unidade escolar, algumas alternativas de objeto de custeio podem ser definidas. Uma delas é tomar o aluno como sendo esse objeto e isso implica decifrar o custo por aluno. Outra possibilidade é assumir a aula como objeto de custeio, decodificando-se o custo por aula. No caso da primeira alternativa, atribuir custo ao aluno significa, em outras palavras, atribuir custo a um conjunto de atividades que integra um processo educacional cujo sujeito é o aluno. No entanto, o aluno, neste processo, constitui-se o *demandante* de uma oferta pública de Educação Profissional, é o público alvo e não o *produto*, pois não se *produzem* alunos. Sendo assim, ele não pode ser o objeto de custo. A segunda alternativa, em que o objeto de custeio seria a aula, não atende aos propósitos deste estudo posto que o olhar para este objeto resultaria na apuração de custos de apenas uma parte do processo.

Para os objetivos propostos neste estudo, o que se pretende construir é uma ferramenta que seja capaz de apurar os custos dos cursos de Educação Profissional que são ministrados nos Ceteaps. Para definição do objeto de custeio ao qual se atribuirão estes custos faz-se necessária uma abstração, ou seja, independente das distintas ofertas de cursos de Educação Profissional existentes nesses centros, realiza-se ou se produz ali, uma série de atividades que em seu conjunto pode ser denominada de *ensino-aprendizagem* e que ocorre em qualquer unidade educacional.

De acordo com a concepção aqui adotada, torna-se necessário esclarecer que o ensino-aprendizagem, embora encerre um conjunto de atividades, é acima de tudo um processo. Para efeito dos

objetivos deste estudo pode-se dizer que o *ensino-aprendizagem*<sup>6</sup> tem como resultado a produção de um conhecimento cujo sujeito é o aluno e o objeto é o próprio conhecimento e o processo é resultado de todas as atividades que são realizadas com este objetivo. Nesta perspectiva, não poderia ser outro senão o *ensino-aprendizagem* o objeto de custeio para o qual se atribuirão os custos decorrentes neste estudo.

A adoção do processo de ensino-aprendizagem como objeto de custo permite analisar o conjunto das atividades que constitui este processo e, com isso, identificar quais são os elementos de custo que o compõe para, em seguida, verificar se estes mesmos elementos estão presentes quando se considera o processo de ensino-aprendizagem das distintas ofertas de Educação Profissional e suas singularidades.

Terminada essa etapa de especificação do objeto de custo, inicia-se outra que é a da definição sobre qual metodologia será aplicada na apuração do custo, o que remete, necessariamente, a ter quer optar por um método de custeio<sup>7</sup>.

---

### **Sistemas e métodos de apuração de custo**

Conceitualmente, os métodos de custeio podem ser definidos como formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Dessa forma, a principal função deles é exatamente estabelecer a maneira como será atribuído custo aos produtos e serviços.

Entre os mais importantes estão o *custeio por absorção* e o *custeio baseado em atividades*, popularmente conhecido como

---

6. A reflexão a respeito do processo de ensino-aprendizagem não se filia a nenhuma corrente filosófica específica no campo da educação. Abdicou-se, em verdade, da realização de uma discussão teórica conceitual das diversas concepções e elementos que expressam/representam o processo de ensino-aprendizagem. Assumiu-se, por princípio, que tal processo encerra uma dimensão polissêmica que, caso fosse enfrentada, desviaria o foco desta investigação. Isto porque seria necessário contemplar as concepções mais usuais que influenciaram e/ou influenciam as tendências didático-pedagógicas, considerando-se, entre outras coisas, questões como as exigências que as transformações político-econômicas das sociedades exercem na forma de vida das pessoas, bem como as mudanças de valores, hábitos e atitudes que ocorrem, ao longo do tempo, na maioria das sociedades. Isso ocorre pois esses movimentos, via de regra, exigem uma reorganização das instituições sociais, entre as quais, a escola.

7. Apesar de verdadeiro, esse argumento precisa ser relativizado, pois tais métodos não são necessariamente excludentes, isto é, podem ser mutuamente utilizados, cada qual com suas vantagens e desvantagens (BRASIL, 2006).

ABC (do inglês, *activity based costing*). A utilização de cada um deles, em particular, encerra vantagens e desvantagens. Assim, revela-se inoportuno qualquer tipo de colocação no sentido de concluir que certo método seja melhor do que outro ou que o substitua. De modo geral, a aplicação de um dado método, e não de outro, depende das características das entidades, como por exemplo, o ramo a que pertence, o porte, o grau de detalhamento que se deseja obter dos valores de custo, os objetivos gerenciais que se pretende alcançar, a definição do objeto de custeio, entre outros.

Além desses, outro detalhe importante quando se tem a tarefa de escolher/optar por um sistema de custeio é a busca por um conjunto de preceitos relacionados entre si, que, ao mesmo tempo em que satisfaça às necessidades da instituição para a qual se quer aferir custo, tenha dotes que o tornem funcional e siga o princípio da relação custo-benefício. De outra forma, revelar-se-ia pouco ou nada prodente implantar um sistema de custeio com um elevado grau de detalhamento, no qual as informações produzidas não justifiquem os valores que foram empregados para gerá-las. Se caminhar nessa direção revela-se um erro, seguir a rota oposta, apoiando-se num sistema de custeio resumido que não permita a geração das informações necessárias para a tomada de decisão, também se constitui opção equivocada.

Depois de chamar atenção para essas questões, torna-se necessário apresentar as principais características daqueles dois métodos de custeio, começando pelo *custeio por absorção*. Conforme esclarece Zilbovicius (2006, p. 15), esse método é o mais tradicional e “fundamenta-se na suposição de que os objetos de custeio ‘absorvem’ todos os custos incorridos, seja diretamente, porque consomem insumos mensuráveis diretamente quando se gera o objeto de custeio (matéria-prima e mão de obra, em geral) seja indiretamente, através de rateio”. Dito de outro modo, nesse método procura-se apurar o valor dos custos dos bens ou serviços, levando-se em conta todos os custos de produção, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

A título de esclarecimento, correspondem, seguindo o que reza a literatura que aborda a questão dos custos, à denominação de custo fixo todos aqueles valores que não se alteram qualquer que seja o volume de produção dentro de um intervalo de tempo relevante. Dessa forma, não apresentam variações em função do nível de produção de bens ou serviços. Os custos variáveis, por sua vez, são representados pela soma dos valores monetários dos insumos consumidos diretamente na produção de um bem ou serviço. Nesse caso, os valores computados variam de acordo com as quantidades produzidas de bens ou serviços elaborados.

Esta é uma modalidade de custo deveras importante, haja vista que leva em consideração o valor total de um custo e o volume de produção em uma unidade de tempo – mês/ano. Assim, quanto maior o volume produzido, maior a quantidade de materiais consumidos.

No caso daqueles custos designados como diretos, entende-se que são todos os valores identificados dentro de cada unidade produtiva, que são apropriados diretamente aos produtos fabricados ou aos serviços prestados. Já os custos nomeados de indiretos podem ser definidos como aqueles que para serem divididos ou apropriados a diferentes unidades de produção dependem de rateios, estimativas e cálculos. Pode-se dizer também que se referem a todos os custos das áreas de apoio (atividade meio), que prestam serviços, prioritariamente, às áreas produtivas (atividade fim).

Deve-se registrar que a maior vantagem na utilização do custeio por absorção deriva do fato de que ele é o método recomendado pela contabilidade financeira, ao tempo em que atende os princípios contábeis (DUBOIS; KULPA e SOUZA, 2006). Assinale-se também que é o mais adequado às exigências da legislação tributária brasileira, além de permitir melhor demonstração dos resultados dos exercícios fiscais.

Em que pese essas vantagens, não se pode omitir as dificuldades que o emprego desse método de custeio encerra. Com efeito, descortinar algumas de suas fragilidades é uma atitude conveniente neste estudo, uma vez que a ferramenta de medição dos custos diretos de funcionamento dos Ceteps, apresentada na sequência deste estudo, é fortemente influenciada por essa perspectiva de custeio.

Inspirando-se nas situações aventadas por (Zilbovicius, 2006), pode-se mencionar algumas circunstâncias que impõem certos cuidados quando esse método de custeio é aplicado, tomando como parâmetro a realidade vivenciada pelos referidos estabelecimentos de educação. Uma delas origina-se do fato de que, como normalmente é determinado um período para somar os custos (geralmente um ano), pode acontecer que alguns alunos de um curso oferecido pelo Cetep estejam concluindo o processo de ensino-aprendizagem no final de um dado ano. Outros, porém, podem ter dado os primeiros passos nesse processo, tendo cursado, por exemplo, 25% de todo o conteúdo programático do curso que frequentam. Neste caso, têm que ser estimados os custos associados ao processo de ensino-aprendizagem levando em conta essa situação, e além de se considerar quanto desse processo foi realizado naquele ano.

Este cálculo assume ares de relativa facilidade quando é feito sempre para o mesmo curso. Não obstante, no caso dos Ceteps a

situação é bem diferente, pois normalmente nesses estabelecimentos são ofertados mais de um curso de Educação Profissional. Neste contexto, a aferição dos custos ganha maior complexidade, tendo em vista que não é possível dividir os custos totais do período igualmente entre os cursos. Essa impossibilidade se dá exatamente em função da existência dos custos indiretos, isto é, aqueles custos resultantes de atividades que não são exclusivas de apenas um curso.

Para exemplificar, deve-se indagar, sempre tomando como prisma da análise a realidade dos Ceteps, sobre quanto do salário do diretor de uma dessas unidades educacionais será considerado como custo do curso A, B ou C. Com efeito, os custos indiretos precisam ser rateados segundo um critério que é definido pelo analista de custo da maneira mais “justa” possível. Tratando-se especificamente dos cursos, pode-se admitir que a representatividade do número de estudantes de cada curso em relação ao total de alunos da instituição sirva de direcionador na hora de calcular quanto do salário do diretor deve ser computado como custo de cada um dos cursos. Assim sendo, se um curso reúne 50% dos alunos de um Cetep, 50% do salário percebido pelo seu diretor serão alocados como um dos custos indiretos desse curso.

Outro inconveniente do método de absorção é que nem sempre o que interessa saber é quanto custa o produto e/ou serviço final, mas qual é o custo das fases de geração. Nesses termos, pensando mais uma vez nas especificidades dos Ceteps, pode-se perfeitamente admitir que os processos de ensino-aprendizagem que eles desenvolvem encerram alguns módulos. Dessa forma, acaba sendo relevante o cálculo do valor de tais processos a partir do custo de cada uma de suas fases. Nesse encaminhamento, o custo total dos processos de ensino-aprendizagem apurado no Cetep é resultado do somatório de todos os custos envolvidos em cada uma das atividades que compõe determinado curso.

Quando se procede desse modo, além de saber quanto custou o processo de ensino-aprendizagem, passa-se a conhecer, também, o custo das suas atividades. Imagina-se que isso tenha muita importância para a gestão dos Ceteps, tendo em vista que uma das maneiras de identificar onde os custos podem ser reduzidos é precisamente analisando as etapas em que eles são gerados.

As reflexões acima levam à conceituação do que é o método de custeio ABC porque, de acordo com este sistema de apuração, as atividades e ações executadas passam a ser o foco do processo de custeio. Este método tem por objetivo reduzir as distorções provocadas pelos rateios tradicionais dos custos indiretos, que são transferidos para

os produtos e serviços finais, bem como, o das despesas administrativas e comerciais, quando se tratar da formação dos preços de venda. Nele, os custos são investigados e as atividades são relacionadas aos produtos ou serviços em função da demanda interna dos centros produtivos pelas atividades das áreas (meio) de apoio e administrativas/comerciais.

Como se sabe, as atividades ocorrem em todos os níveis hierárquicos de uma organização. Conforme elucida Martins (2008, p. 100), “uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”.

Nesse esquema de apuração de custos, as bases de alocação dos custos tomam por referência as medições das atividades realizadas, as quais são efetuadas através do rastreamento por departamento e/ou centro de custo. De posse dessas informações, são construídos, na sequência, os direcionadores de custos<sup>8</sup>, ou seja, os condutores dos valores atribuídos como custos indiretos para os centros produtivos geradores de produtos e serviços finais.

Um dos traços mais marcantes desse método é o fato de exigir uma integração sólida entre os sistemas existentes na empresa ou organização, em virtude do nível de aprofundamento das análises que são realizadas antes do momento de apuração final dos custos de produção de um bem ou serviço. Com efeito, o desafio que se tem com a sua adoção é a construção de uma rede interna de informações gerenciais que seja capaz de alimentar os relatórios mensais voltados para apuração de custos.

De modo sintético, pode-se afirmar que tal método guarda forte semelhança com o custeio por absorção. Todavia, diferentemente deste último, os objetos de custeio são as atividades realizadas. A implicação disso é que sempre o cálculo do custo de um produto ou serviço é feito a partir do custo de cada uma das atividades realizadas para obtê-lo.

No entanto, para que isso possa ser operacionalizado, as atividades devem ser definidas com o maior nível de detalhe possível. Pensando à luz da realidade dos Ceteps, pode-se admitir, como é feito nesta investigação, que o processo de ensino-aprendizagem desenvolvido por esses estabelecimentos educacionais seja uma atividade. Ao mesmo tempo, também se pode estabelecer que o processo de ensino-aprendizagem

---

8. Mais à frente essa categoria será mais bem explorada.

encerra um conjunto de atividades, como de fato encerra, tais como aulas teóricas e práticas, visitas técnicas, atividades para casa, estágio, entre outras tantas realizadas no espaço físico da unidade escolar ou fora dela.

Na opinião de Zilbovicius (2006), a vantagem de utilizá-lo decorre precisamente do fato de que, na medida em que os produtos se diferenciam, sofisticam-se e utilizam atividades diferentes, pode-se saber com maior precisão seu custo. Some-se a isso, a diminuição da quantidade de rateios necessários para se obter o custo unitário de um produto ou serviço, permitindo um cálculo mais preciso do custo.

Embora a metodologia aplicada neste estudo para que a construção da ferramenta que permitirá a medição dos custos diretos de funcionamento dos Ceteps não esteja assentada exclusivamente na concepção e categorias estabelecidas no sistema ABC, algumas de suas particularidades não puderam ser descartadas no processo de concepção do instrumental. Assim, mesmo sem essa explicitação, foi bastante salutar pensar a realidade dessas unidades de educação a partir do questionamento de quais seriam as atividades, ao tempo em que se conheciam os seus produtos e se procurava estabelecer os direcionadores de custos que permitiriam mensurar os respectivos custos diretos de funcionamento.

Esse é, inequivocamente, um tipo de inquérito característico de todo estudo fundado no sistema ABC. Não se pode conceber sua implementação sem que se proceda a um minucioso detalhamento dos processos de produção e do sistema de controle interno da entidade cujos custos se deseja levantar. Consequentemente, argumentam os especialistas na matéria, sem a realização desse procedimento, de maneira que seja possível identificar, de forma clara, as funções e o fluxo dos processos, torna-se inexequível a aplicação do ABC de modo eficiente e eficaz.

## Construindo um modelo próprio

Esta parte do estudo trata da demarcação dos elementos e variáveis que irão compor o modelo de análise aqui proposto para a construção da ferramenta de apuração de custos nos Ceteps. Mais precisamente, o que interessa informar é quais foram as opções e escolhas que orientaram a construção do modelo a partir dos elementos teóricos e conceituais tratados na seção anterior.

### A apuração dos custos educacionais na literatura

---

Antes de apresentar, de forma mais detalhada, esses procedimentos, é necessário sistematizar as orientações metodológicas de alguns estudos sobre custos educacionais realizados no Brasil, no decorrer das últimas três décadas. Essa iniciativa é importante por dois motivos. Primeiramente, porque por meio dela é possível perceber os termos que deram o tom do debate acerca da realidade vivenciada pelas unidades escolares públicas quando ofertam serviços de educação à sociedade, em diferentes níveis de ensino. Em segundo lugar, porque ela acaba por evidenciar os procedimentos metodológicos que servirão para contrastar e/ou chancelar as escolhas que foram assumidas na construção desta proposta, conferindo, portanto, validade aos elementos que integram o modelo de análise.

A exposição que segue será apoiada na síntese sobre o estado das artes dos estudos sobre custos educacionais no Brasil, elaborada por Verhine (1998) e Verhine (2005). Nesses dois trabalhos, o autor destaca que os estudos pioneiros a respeito dessa temática datam da década de 1970. Segundo ele, estão aí incluídas as investigações levadas a termo por Levy, Caprino e Nunes (1970), Castro, Assis e Oliveira (1972) e Castro (1973), que se distinguem por serem metodologicamente rigorosas e por buscarem aferir custos educacionais a partir de uma perspectiva econômica ortodoxa.

No final dos anos 1970, essas análises entram, por assim dizer, em descrédito, uma vez que assumem notoriedade os estudos influenciados pelo olhar marxista, dado que essa corrente teórica passou a desfrutar de grande prestígio entre os acadêmicos. A linha mestra que conduzia os estudos com esse viés procurava, obviamente, centrar fogo na discussão da questão da luta de classes, minimizando a problemática da escassez. Os adeptos dessa visão entendiam os custos muito mais como “produtos de manipulação política do que como uma consequência da limitação de recursos” (VERHINE, 2005, p. 28).

No alvorecer da década seguinte, ganham espaço as análises imbuídas dos intuítos de melhor compreender teoricamente a problemática dos custos no setor educacional e de munir os agentes públicos de um conjunto de informações, de modo a subsidiá-los quando tivessem que tomar decisões relativas às políticas governamentais de educação. Entre os diversos estudos elaborados nessa época, Verhine (1998 e 2005) considera que quatro merecem atenção especial em virtude do escopo e rigor metodológico que possuem. Na sua leitura, eles são chaves por evidenciarem tanto o potencial quanto os problemas inerentes aos cálculos econômicos dos custos educacionais.

O primeiro desses estudos é o trabalho de Vitor Paro, datado de 1982, que tratava do custo-aluno do ensino de primeiro e segundo graus na rede estadual de São Paulo, levando em conta categorias de componentes de custo como despesas de capital (terreno, prédio e equipamentos), despesas correntes (pessoal e consumo) e despesas sociais (alimentação e assistência odontológica).

O segundo é precisamente o trabalho de Xavier e Marques (1986), já mencionado anteriormente, demandado pela Secretaria de Ensino Básico do Ministério da Educação, que tinha como alvo as escolas públicas de primeiro grau (atualmente ensino fundamental) e era focado no levantamento dos custos diretos de funcionamento das escolas. Mesmo reconhecendo a importância dos custos privados dos alunos e suas famílias, bem como os custos associados à administração geral do sistema educacional, tais estudiosos, optaram, de forma deliberada e consciente, por adotar uma postura metodológica que não os contemplavam.

Além disso, neste estudo, diferentemente do encaminhamento metodológico perseguido por Vitor Paro, não se pretendia apurar, embora reconhecesse que existiam, os custos relacionados às etapas de implantação da escola (correspondente aos processos de aquisição de terreno, realização de obras de infraestrutura, construção do prédio e de compra de materiais necessários à instalação). Sua maior virtude, se é que

se pode qualificar desse modo, foi buscar imprimir uma abordagem metodológica operacional muito prática que se interessava em cobrir tão somente os custos plenamente identificáveis e de interesse instantâneo tanto para os planejadores educacionais quanto para os elaboradores de política (VERHINE, 1998). Assim sendo, os custos que foram enfatizados resumem-se aos seguintes: (1) pessoal docente; (2) pessoal não docente; (3) material de consumo; (4) material permanente; e (5) serviços de terceiros.

O terceiro corresponde a uma avaliação do projeto Edurural (projeto pedagógico para Educação Rural), empreendida nos idos da década de 1980, na qual se tratou de estabelecer as estimativas de custo fundamentadas no método de ingredientes. Como normalmente se procede nos trabalhos que utilizam esse expediente metodológico, foram especificados, de maneira detalhada, todos os itens necessários a um dado insumo ou programa, conferindo um preço a cada ingrediente. Vale notar que nesse estudo se optou por agrupar os custos em três categorias, a saber: insumos de *hardware* (custos de capital), insumos de *software* (custos de custeio) e custos de treinamento de professores. Assim como o citado estudo de Xavier e Marques, não foram considerados os custos decorrentes do desenvolvimento inicial da atividade, nem também aqueles relativos à administração escolar central ou aos sacrifícios de natureza econômica resultantes no tempo do aluno no âmbito escolar.

O quarto estudo intitula-se “Custos na área educacional pública na região metropolitana de São Paulo” e foi realizado nos anos 1990 pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada (Ipea), com financiamento do Banco Mundial. Sua marca registrada é a tentativa de combinar, a um só tempo, vários atributos característicos dos estudos dois e três, citados anteriormente, e procurar estabelecer suas próprias particularidades. Nessa perspectiva, recorre ao método de ingredientes, dando ênfase a cinco grandes categorias de análise (pessoal, instalações, equipamentos, materiais e outros recursos), e lança/introduz quatro “novidades”: 1) determina o custo indireto da administração central do sistema de ensino pela mensuração do valor do conjunto de atividades-meio da Secretaria de Educação; 2) calcula o custo de capital (instalações, equipamentos e material permanente) por meio de formas sofisticadas de anualização; 3) mede o valor-presente de custo, o que permite comparações intertemporais e 4) monta e opera um sistema permanente de acompanhamento de custo por aluno/ano.

A partir dos anos 2000, a discussão sobre a necessidade de apuração dos custos educacionais no Brasil retorna com uma pesquisa de grande fôlego. Desta vez, tratava-se de um empreendimento

investigativo que tinha a finalidade de contribuir para que determinadas lacunas existentes no planejamento educacional fossem superadas. Essas lacunas relacionam-se, notadamente, aos estudos de gasto/custo/aluno e à produção de estatísticas financeiras referentes aos gastos com educação incorridos pelos diferentes entes federativos –, e que culminou, em 2005, com o lançamento da coletânea intitulada “Custos e condições de qualidade da educação em escolas públicas: aportes de estudos regionais”, organizada por Nalú Farenzena<sup>9</sup>.

Nesta pesquisa, o levantamento dos custos procurou contemplar tanto os correntes – referentes a pessoal, materiais de consumo e insumos, a exemplo de energia elétrica, água e gás –, quanto os relativos à reposição do prédio, terreno e equipamentos e materiais permanentes existentes na escola. Ao se adotar esse procedimento metodológico, procurou-se visualizar os custos de funcionamento que envolvem os assim chamados custos correntes, bem como o valor do investimento feito na escola, indicado pelo valor dos bens de capital.

Ainda conforme o relato de Nalú Farenzena, para aferir o custo/aluno/ano foram consideradas as quantidades de recursos utilizadas por aluno no período de um ano. Cabe assinalar que se partia de uma perspectiva ampliada para se compreender o que era recurso. Dessa forma, os recursos podiam ser desde a quantidade de material de consumo e permanente, até o valor do metro quadrado do terreno e da área edificada disponível por aluno. Da mesma maneira que os estudos que o precederam, esse também não enveredou por cobrir os gastos individuais dos alunos ou de suas famílias, tais como os derivados da aquisição de material escolar, vestuário e transporte para ir à escola.

---

## Escolhas metodológicas e procedimentos

Todos esses trabalhos foram fundamentais para nortear as escolhas realizadas em relação aos procedimentos metodológicos adotados quando se delineou o modelo de análise que estrutura esta investigação. Todavia, elegeu-se o estudo de Xavier e Marques (1986) como referencial maior. Essa escolha deve-se, sobretudo, ao fato de que a proposta destes autores é operacional do ponto de vista metodológico

---

9. O próprio trabalho de Verhine (2005) inscreve-se na lista de produtos resultantes dessa pesquisa, integrando o seu relatório geral.

e simples quanto aos procedimentos adotados para apuração dos custos, resultando em uma ferramenta de uso concreto e prático para os gestores públicos.

Assim, procurou-se, na medida do possível, incorporar neste trabalho essas duas características do estudo por eles empreendido, as quais, diga-se de passagem, foram reconhecidas por Verhine (1998; 2005) e também ajudaram a fundamentar o estudo organizado por Nalú Farenzena, em 2005. Espelhando as intenções de Xavier e Marques (1986), objetiva-se, neste trabalho, compor uma ferramenta de custos que seja capaz de fornecer aos gestores públicos subsídios relevantes, auxiliando-os na tomada de decisões relativas aos caminhos que deverão ser trilhados pela Educação Profissional da Bahia, nos próximos anos.

Reconhecer a influência desses últimos autores significa dizer, por exemplo, que se tomou a decisão de encarar os custos totais do processo de ensino-aprendizagem arcados pelos Ceteps. Conforme se constatou, os primeiros estudos a respeito do levantamento dos custos na educação nacional, quase sempre, objetivavam encontrar o valor de algum indicador, como, por exemplo, o custo/aluno/ano nas instituições de ensino, isto é, privilegiavam a definição de um indicador e não propriamente de um objeto de custo.

Ao se trilhar nessa direção não se inviabiliza, obviamente, a possibilidade de apuração do custo por aluno, como indicador resultante da relação entre esse custo total do ensino-aprendizagem e o número de alunos daquela unidade de Educação Profissional, como muitos estudos privilegiam.

Outro traço importante deste estudo que mimetiza as opções de Xavier e Marques (1986) e merece ser destacado, pois também marca uma substantiva diferença dele em relação a alguns outros trabalhos sobre custos educacionais, é o fato de não considerar a vertente metodológica que encaminha a contabilização dos custos por uma seara analítica que valorize a noção de custo de oportunidade. Há motivos bastante razoáveis para justificar a adoção desse procedimento metodológico.

Certamente, o mais forte deles é que o processo que originou a criação dos Ceteps não cotejou, em boa medida, a possibilidade de se pensar na utilização alternativa de recursos públicos, não encerrando, portanto, questionamentos do tipo: não seria melhor que o Estado da Bahia aplicasse esse dinheiro na área da infraestrutura de transportes, ou então na segurança pública e/ou na saúde? Isso porque, normalmente essa postura metodológica de investir na contabilização dos custos de

oportunidade é ensejada, com mais ímpeto, no âmbito do setor público, quando se está diante de situações que envolvem somas avolumadas, as quais são exigidas quando ele tem a necessidade de investir recursos na compra de determinados bens como, por exemplo, terrenos que permitam a edificação de uma unidade escolar, hospital, delegacia etc.

Essa situação não foi, efetivamente, a que prevaleceu quando do “nascimento” da quase totalidade dos Ceteps. O surgimento desses centros foi viabilizado através de um esquema de requalificação de determinadas unidades escolares, não implicando, por conseguinte, a necessidade de que a SEC/SUPROF tomasse providências despendendo recursos para adquirir áreas desocupadas para edificar construções, e assim levar adiante o projeto de expansão da Educação Profissional no estado.

Diga-se de passagem, faz pouco sentido operacionalizar a lógica que fundamenta a ideia de custo de oportunidade quando se pensa na questão dos recursos que financiam a educação no país. Conforme reza o texto constitucional mais recente, cada ente governamental deve aplicar na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) um percentual de recurso específico. O arranjo estabelecido por essa lei maior determina que as alíquotas referentes à União (18%) e aos estados, Distrito Federal e municípios (25%) devem incidir sobre a receita líquida dos impostos. Isso significa que não adianta cogitar a ideia de uso desses recursos para fins que não sejam exclusivos do setor educacional.

Ainda de acordo com os procedimentos adotados por Xavier e Marques (1986), não se considerou neste estudo, para efeito de apuração dos custos, os gastos incorridos pelos indivíduos, de forma particular, no âmbito de suas famílias, quando fazem frente às despesas associadas à compra/aquisição de itens não fornecidos pelas unidades escolares, como material didático, gastos com transporte, entre outros. A escolha deste procedimento se justifica porque, no contexto atual da educação pública, tais gastos passam a ser cada vez mais assumidos pelas políticas públicas específicas através de vários programas (livro didático, transporte escolar, uniforme, entre outros).

Além desse procedimento, aqui são assumidos mais dois outros adotados por esses autores e que são de extrema relevância frente ao objetivo central deste estudo. O primeiro diz respeito aos custos que são gerados fora dos limites espaciais dos Ceteps, e que, seguindo a nomenclatura sugerida por Xavier e Marques (1986), são denominados de custos indiretos.

Os custos indiretos também podem ser definidos como aqueles que, para serem divididos ou apropriados a diferentes unidades de produção, dependem de rateios, estimativas e cálculos. Dentro desta definição enquadram-se os custos administrativos correspondentes à administração central do sistema educacional, que vão desde a esfera federal até a estadual. Desta forma, não são consideradas, por exemplo, as despesas da Secretaria de Educação com assessoria e supervisão, órgãos e repartições públicas, mas somente as que ocorrem na unidade escolar (XAVIER; MARQUES, 1986, p. 14).

Sem ignorar a existência desses custos, que poderiam ser justificados pela complexidade da construção do procedimento para apurá-los, sua adoção não tem sentido diante do impacto que se estima que tenham nos custos totais de cada uma das unidades escolares, ou seja, de cada Cetep. Além disso, o esforço metodológico a ser empreendido acabaria por tirar o foco do objetivo central deste estudo, que é o de identificar exclusivamente os custos dos Ceteps decorrentes do processo de ensino-aprendizagem que ocorrem no interior de suas unidades.

Sendo assim, ao se operacionalizar essa decisão, deixa-se de computar, por exemplo, aqueles custos administrativos oriundos da administração central – no caso específico deste estudo seriam os custos originados na SEC/SUPROF – enquanto unidade gestora da Educação Profissional da Bahia. Nessa instância administrativa, as atividades incluem aquelas relacionadas ao planejamento, coordenação, promoção, execução, acompanhamento, supervisão, e avaliação das políticas, programas, projetos e ações de Educação Profissional. Além dos custos originados na SUPROF, não se desconsidera que existam outros localizados nas demais superintendências da Secretaria.

O segundo refere-se à escolha de focalizar os custos que ocorrem no espaço intramuros dos Ceteps, optando, neste momento de construção desta ferramenta, por não separar os custos diretos e indiretos que ali são gerados, muito embora isso fosse perfeitamente factível, em função do modo como foram coletadas as informações.

A compreensão de custo direto dentro dos limites dos Ceteps corresponde aos chamados *custos de produção*, analogamente à terminologia empregada quando são apurados os custos no setor privado, notadamente o industrial. No caso dos Ceteps, são aqueles derivados diretamente do processo de ensino-aprendizagem e que são constatados não apenas no espaço da sala de aula, mas também em todos os outros que o integrem fisicamente ou não. Fazer essa ressalva, relativizando a ideia de intramuros, revela-se importante, pois, tratando-se de Educação

Profissional, o referido processo pode acontecer também em outros espaços<sup>10</sup>, inclusive fora da sede dos Ceteps.

Embora tome como referência máxima o estudo de Xavier e Marques (1986), o presente trabalho não representa uma replicação, *ipsis literis*, daquilo que já fora feito por esses autores. As adaptações realizadas no modelo original para apreender as especificidades da Educação Profissional da Bahia com relação aos custos, acabaram configurando uma ferramenta que, apesar da sua concepção no plano mais geral, não ser *sui generis*, tem potencial para tornar-se referência de outros estudos que objetivem aferir a realidade de custos das unidades escolares voltadas ao ensino-aprendizagem de Educação Profissional. Um dos argumentos que alimentam essa pretensão é o fato de que, ao se debruçar sobre a realidade dos custos dos Ceteps, deparou-se com uma variedade enorme de situações geradoras de custos, decorrentes da diversidade e abrangência de cursos que caracterizam o perfil da oferta de Educação Profissional da Bahia.

A existência de um estabelecimento escolar, seja ele um Cetep ou não, é definida do ponto de vista temporal por dois momentos: instalação e funcionamento. O primeiro diz respeito àquela fase em que, normalmente, é necessário desembolsar recursos para fazer frente às despesas relativas ao planejamento, aquisição do terreno, projetos arquitetônicos e de engenharia, obras de infraestrutura, construção do prédio e compra de materiais requeridos para a instalação<sup>11</sup>. Agregando-se todos esses valores encontra-se, obviamente, o valor total dos custos de implantação.

Uma vez concluída essa etapa, inicia-se a de funcionamento. É precisamente nesta fase que são detonados todos os eventos (contratação ou alocação de pessoal docente e não-docente, compra de material de consumo e permanente, inclusive mobiliário e equipamentos, entre outros) que gerarão custos que, quando totalizados, irão corresponder ao custo direto de funcionamento. Desse modo, ficam de fora todos os valores relativos ao custo do terreno, do prédio, de aquisição de material permanente, incluindo-se, porém, os custos relativos à manutenção desses itens. Apesar de não serem considerados neste trabalho, tendo em

---

10. Citam-se, como exemplo, as visitas técnicas orientadas em instituições e empresas entre outros. No limite, o estágio enquanto etapa de conclusão do processo de ensino-aprendizagem em Educação Profissional constitui-se um destes espaços.

11. No caso da implantação da atual política de Educação Profissional da Bahia, a maioria dos Ceteps resultou de unidades escolares pré-existentes como já mencionado anteriormente. Dessa forma, uma parte significativa dos custos de implantação ocorreu em períodos anteriores, quando da construção destas unidades.

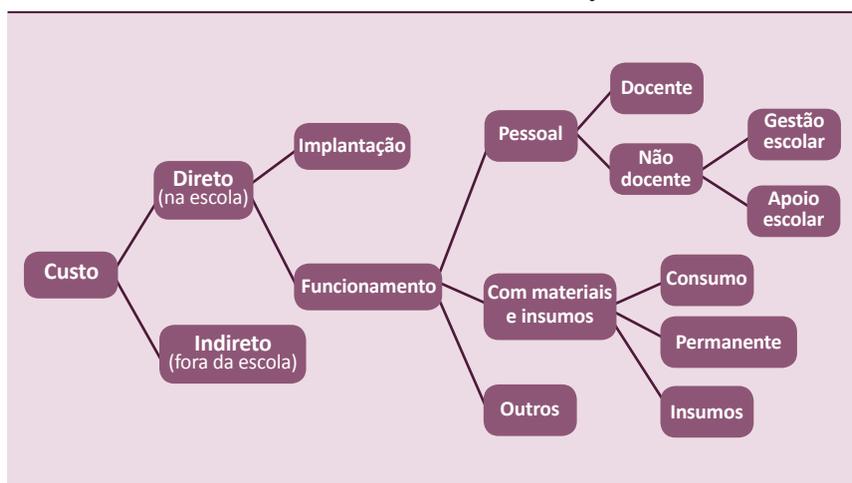
vista o seu escopo, não se pode admitir que tais valores sejam irrelevantes para a gestão pública. Em estudos com outros escopos, a apuração deste custo pode assumir uma dimensão importante, tornando-se significativo nos processos decisórios dos gestores públicos.

Feitas essas explicações e argumentações relativas às escolhas e opções metodológicas, tratar-se-á, agora, de expor como está configurado o modelo de análise que sustenta a elaboração/construção da ferramenta de custo e que será detalhado na sequência, categorizando cada um dos seus itens. Cabe recordar, conforme definido anteriormente, que o objeto de custo ou custeio para o qual se propõe a construção desta ferramenta é o processo de ensino-aprendizagem empreendido no âmbito dos Ceteps.

A Figura 1 sistematiza essas escolhas e opções detalhadas anteriormente. Dela depreende-se que os custos a serem mensurados são aqueles derivados do processo de ensino-aprendizagem, a partir dos custos diretos que são gerados pelo funcionamento dos Ceteps. Nesta perspectiva, trata-se então de identificar e caracterizar quais são os elementos que compõem este custo conforme o estudo de Xavier e Marques (1986), mas já detalhando estes elementos de acordo com as escolhas e adaptações realizadas em função das especificidades da Educação Profissional e da realidade dos Ceteps.

**FIGURA 1**  
**Modelo de Análise**

Custo direto de funcionamento de um Centro de Educação Profissional



Elaboração: DIEESE



## Aplicando o modelo à realidade

### Operando o modelo de análise

O modelo de análise explicitado na seção anterior é resultado dos pressupostos, escolhas e procedimentos adotados e que foram sendo desenvolvidos ao longo de sua construção. Ele permite visualizar aquilo que é essencial, mas não inclui a operacionalização, ou seja, qual é a estrutura decorrente deste modelo que permite a apuração dos custos nos Ceteps. O detalhamento desta estrutura será feito nas próximas seções.

Existem aspectos que dizem respeito, de um lado, a situações presentes nos Ceteps e que não são exclusivas destas unidades, e de outro estão aquelas que se referem à organização e disponibilidade das informações necessárias para apurar os custos. Tais situações e aspectos não se referem à complexidade e às singularidades que caracterizam a Educação Profissional enquanto um nível específico de ensino. Com relação à Educação Profissional, as especificidades foram contempladas durante todo o processo de construção desta ferramenta como demonstrado nas seções anteriores. E não poderia ser diferente, pois, como se sabe, nas ciências de uma forma geral, a construção de modelos nada mais é do que a representação simplificada de uma situação da vida real, que usa dados e pressuposições para fazer previsões a respeito da situação e compreendê-la melhor (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 805).

Assim, incorporar tais situações aos pilares do modelo de análise apenas o tornaria mais complexo e talvez sem funcionalidade no futuro, pois existem pressões oriundas da sociedade civil organizada e do próprio poder público para que estas situações sejam eliminadas. Ademais, elas correspondem a contingências que, de certo modo, se afastam daquilo que se considera o ideal para que essas unidades escolares possam prestar o melhor serviço de Educação Profissional à sociedade baiana. Como exemplo destas situações, podem ser citadas as distintas formas de contratação de pessoal existentes nos Ceteps que não apenas aquela regida pelo estatuto do servidor público.

Explicitando melhor a problemática, significa dizer que nem todos os eventos geradores de custos se encaixavam, de forma perfeita, no modelo de análise proposto. Tais ocorrências não causaram, por assim dizer, nenhum tipo de desconforto e/ou melindre do ponto de vista metodológico, pois se tinha como pano de fundo o entendimento de que a realidade é a síntese de múltiplas determinações e que, portanto, um simples modelo não pode ter a intenção de abarcá-las integralmente.

A postura adotada diante da identificação de uma ocorrência não prevista pelo modelo foi a de, simplesmente, não omiti-la. Todas elas, na medida do possível, foram sendo contempladas quando da confecção da ferramenta de apuração dos custos diretos desses estabelecimentos escolares. É bem verdade que tais ocorrências não se repetiram de modo extensivo, não assumindo, por via de consequência, uma dimensão significativamente importante a ponto de se levar a questionar o grau de aderência do modelo de análise à realidade de custos dos Ceteps.

Essa sintonia fina que existe entre o modelo e a realidade, obviamente, não se deve a obra do acaso. Contrariamente, como já indicado, esta construção é resultante de um intenso e exaustivo trabalho de investigação e revisão da literatura que aborda a questão da contabilização dos custos tanto no setor público quanto no privado, bem como daquela que retrata a natureza e as singularidades da Educação Profissional.

---

### Definição da amostra

No tópico a seguir, serão detalhados os critérios que foram adotados para efeito da classificação dos diferentes custos arcados pelos Ceteps para se manterem funcionando. Antes, contudo é necessário tecer algumas considerações sobre as características e os critérios de escolha dos quatro Ceteps que integram a amostra desta investigação.

Para elaboração e construção desta ferramenta foram definidos quatro Ceteps como objetos de observação e pesquisa, tomando-se como recorte temporal os anos de 2009 e 2010. O processo de investigação<sup>12</sup> exigiu, naturalmente, que fossem contempladas as principais características destes centros, em especial as questões referentes ao processo de ensino-aprendizagem que vão desde a organização e gestão es-

---

12. Para realização da pesquisa nos quatro Ceteps foram feitas visitas a todos eles e realizadas entrevistas com os gestores e profissionais específicos. Para otimizar a coleta das informações foi elaborado um roteiro de questões.

colar, até a definição do projeto político pedagógico, das distintas ofertas de Educação Profissional no que se refere às formas de desenvolvimento e articulação, eixos tecnológicos e cursos.

O primeiro foco da observação e pesquisa nesses centros foi, a princípio, relacionar todas as atividades geradoras de custo tendo em mente o objeto de custeio definido, ou seja, ensino-aprendizagem. No segundo momento, foram identificadas as atividades que são próprias do ensino médio regular distinguido-as daquelas exclusivas de Educação Profissional.

O processo de escolha dessas unidades baseou-se na utilização dos conhecidos modelos não probabilísticos. Recorreu-se à definição fornecida por Bruni (2008, p. 178), “as amostragens não probabilísticas ou por julgamento consistem em técnicas amostrais em que não existe a manutenção ou tentativa de manutenção da representatividade”.

Como em tudo, o emprego dessa técnica envolve vantagens e desvantagens. Ainda segundo este autor, no que tange às limitações, a maior delas é, indubitavelmente, a não permissão da análise objetiva da variabilidade da amostra, o que dificulta e/ou impede a generalização das conclusões. Já do lado das suas virtudes, pode-se elencar a característica de demandar menos recursos financeiros e tempo para ser operacionalizada. Ele esclarece ainda que em amostragens deste tipo não é necessário utilizar uma lista completa com todos os elementos contidos na população<sup>13</sup>.

Nesse ponto, é imperioso informar que para se definir a amostra não probabilística deste estudo recorreu-se ao método de amostragem intencional ou proposital. Neste tipo de empreendimento investigativo, o pesquisador escolhe propositalmente os elementos que farão parte da amostra.

Como se pretende construir uma ferramenta de custos que seja aderente à realidade de todos os Ceteps espalhados pelo território baiano, tratou-se de eleger, de forma arbitrária, um grupo de quatro centros supondo-se que eles possuísem determinadas particularidades que fossem suficientes para representar o complexo mosaico de situações a que estão submetidas todas as unidades de Educação Profissional presentes no estado, em termos de custos. Propor a aplicação dessa ferramenta em todos os Ceteps da Bahia, nessa etapa de formulação e/ou

13. Na Ciência Estatística, o conceito de população é expresso como sendo o agrupamento de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas para o estudo.

concepção do referido instrumento, consumiria um volume de recursos financeiros superior ao que está sendo despendido. Imagine a engenharia logística que teria que ser montada caso, para efeito de elaboração da citada ferramenta de custos, fossem levantadas informações em todos os Ceteps. As idas e vindas para coletar, sistematizar, analisar e validar as informações seriam “infinitas”.

Para evitar esses inconvenientes, lançou-se mão, como já referido, da técnica da amostragem intencional ou proposital, a qual foi norteada pela ponderação de alguns quesitos. O primeiro deles é que os centros escolhidos para compor a amostra deveriam ser estruturas de ensino amadurecidas, isto é, que já tivessem certa consolidação no processo de oferta de cursos de Educação Profissional, reunindo turmas com alunos em todos os estágios do processo de ensino-aprendizagem. Julgou-se que a observância dessa característica revelar-se-ia fundamental, uma vez que se pressupõe que nesses diferentes estágios podem ser requeridos diferentes insumos, o que, obviamente, implicará em magnitudes de custo igualmente assimétricas. Esse procedimento é justificado também porque um dos desdobramentos deste estudo é a aferição dos custos do processo de ensino-aprendizagem de certos cursos viabilizados pelos Ceteps. Sendo assim, não poderiam ser medidos sem que houvesse a visualização dos custos dos citados cursos em todas as etapas que o integram.

O segundo quesito tem a ver com uma preocupação central deste estudo: estimar o custo de funcionamento dos Ceteps baianos tidos como referência em termos de qualidade. Essa alcunha deriva-se, entre outras coisas, do fato de disporem de instalações, equipamentos e demais insumos que os distinguem dos demais. Embora isso tenha sido levado em conta, a decisão de escolha dos centros que integram a amostra deste estudo não pode assentar-se em critérios puramente objetivos, como seria, caso houvesse um índice de qualidade que ranqueasse todos os Ceteps na Bahia.

Convém arguir se, mesmo na hipótese de os indicadores de qualidade da Educação Profissional estarem disponíveis, eles não seriam suficientes para validar a escolha dos Ceteps a serem objeto da investigação, pois em que pese a sua importância – sendo sinalizadores da eficácia da política pública direcionada à Educação Profissional no que se refere aos aspectos relacionados aos padrões de qualidade –, eles não são capazes de refletir a eficiência, conceito esse que relaciona a forma como os recursos são utilizados.

Diante dessa impossibilidade técnica, não restou alternativa senão contar com informantes-chaves do sistema educacional

baiano de Educação Profissional, no caso os gestores públicos lotados na SUPROF, para indicar quais centros poderiam servir de referência. Na perspectiva desses técnicos, seria interessante estruturar uma amostra que pudesse espelhar os eixos tecnológicos, ligados à Educação Profissional, mais demandados no estado da Bahia e que também contemplasse Ceteps situados não apenas na capital, Salvador, mas também alguns outros localizados no interior do estado, de modo a considerar situações sócio-geográficas diversas.

Seguindo essas recomendações, elegeram-se dois Ceteps na capital (Centro Estadual de Educação Profissional em Logística e Transporte Luiz Pinto de Carvalho e o Centro Estadual de Educação Profissional em Gestão Severino Vieira) e dois Ceteps no interior: Centro Territorial de Educação Profissional de Vitória da Conquista e o Centro Territorial de Educação Profissional do Piemonte Paraguaçu-I, localizado no município de Itaberaba.

## Os procedimentos de investigação e pesquisa

---

Para obter as informações dos gestores e profissionais entrevistados, as conversações estabelecidas com eles foram pautadas na busca de respostas a um conjunto de questões previamente definidas em um roteiro. Este continha indagações a respeito dos eixos tecnológicos aos quais se vinculava cada Cetep, os tipos de oferta de Educação Profissional que protagonizavam, os turnos em que eram oferecidos, o número de alunos matriculados, o total de professores com as respectivas cargas horárias, o(s) nome(s) da(s) disciplina(s) que lecionavam, e as formas de contratação tanto do pessoal docente quanto do não docente (tipo de vínculo empregatício). Ao investigar esses aspectos, cobria-se boa parte das questões relacionadas à estrutura de pessoal e de recursos humanos de cada Cetep, ao mesmo tempo em que se vasculhavam algumas questões de natureza administrativa.

Também fez parte do roteiro questões que procuravam descortinar certos aspectos relacionados à estrutura física dos Ceteps, de modo que se pudesse ter dimensão do porte desses equipamentos educacionais. Nessa fase, o interesse se voltou para o detalhamento do número de salas de aula, laboratórios, oficinas, bem como para saber se eles eram providos de bibliotecas, auditórios, quadras de esporte ou outros espaços onde o processo de ensino-aprendizagem se concretiza. Concomitante-

mente, foram apuradas as informações dos outros espaços que serviam a outros fins no ambiente dos Ceteps, como, por exemplo, as áreas voltadas ao atendimento das necessidades administrativas e de apoio (copa, almoxarifado, manutenção, serviços gerais, entre outros).

Por fim, integravam tal roteiro questões que buscavam captar elementos intimamente ligados ao cotidiano dessas instituições do ponto de vista da organização interna, para controlar as informações de ordem administrativa e financeira, ao se inquirir sobre a existência de sistemas de controle de gestão de pessoal, estoque, patrimonial e financeiro. Também buscava controlar aquelas de caráter mais pedagógico, perguntando-se sobre a existência, por exemplo, de relatórios de desempenho.

Com esses elementos visualizados e compreendidos, partiu-se então para a construção dos procedimentos de operacionalização do modelo de análise desenvolvido anteriormente. De posse desses elementos tem-se a ferramenta em sua totalidade, ou seja, deu-se vida à concepção do modelo, tornando-o operacional. Isto é, uma ferramenta para apuração dos custos diretos de funcionamento dos Ceteps a ser utilizada de modo efetivo pelos gestores educacionais.

Quando se esboçou o modelo de análise na sua forma pura, imaginou-se, a princípio, que ele era condizente com os elementos de custos mais tradicionais de uma instituição escolar pública. Nessa medida, quando se contemplava, por exemplo, o custo de pessoal docente e não docente, trabalhava-se com a perspectiva de que se referiam a situações que envolviam o pagamento de salários, remunerações, benefícios e encargos sociais, todas motivadas pela contratação de trabalhadores via concurso público, ou seja, aquelas cuja relação empregatícia com o estado da Bahia é definida por estatuto. Não obstante, aproximando-se da realidade concreta dos Ceteps, foi possível identificar que esses estabelecimentos educacionais abrigavam um conjunto de trabalhadores, tanto docentes quanto não docentes, cujos vínculos empregatícios escapavam da situação prevista acima.

Quando se volta o olhar para o modelo de análise, verifica-se que os Custos com Pessoal incorridos pelos Ceteps não se resumem apenas às despesas relativas ao pagamento de salários, remunerações, benefícios e encargos sociais para os trabalhadores docentes e não docentes, contratados diretamente na condição de estatutário ou por meio de outras formas de contratação que serão detalhadas adiante. Nos Custos com Pessoal devem ser incluídos também aqueles decorrentes da contratação de pessoal de forma indireta, isto é, através de empre-

sas terceiras. Estes trabalhadores, de uma forma geral, estão alocados nos serviços de limpeza e vigilância, embora possa existir este tipo de contratação em outras atividades.

## **Estrutura e detalhamento dos elementos de custo dos Ceteps**

### **Custos com pessoal**

Os custos com pessoal incluem salário, demais remunerações, benefícios e encargos sociais e podem ser classificados em custo com *pessoal docente* e *não docente*. O primeiro abarca todos aqueles custos com os professores que estão em pleno exercício das suas atividades docentes, regendo classe, atuando nos espaços físicos nos quais o projeto político pedagógico dos Ceteps prevê a possibilidade de se desenvolver o processo de ensino-aprendizagem. No tocante aos custos com pessoal não docente, eles comportam todas aquelas remunerações pagas ao conjunto de trabalhadores desses centros que desempenham funções de *gestão* e de *apoio*, associadas ao processo de ensino-aprendizagem. Enquadram-se nas atividades de gestão escolar<sup>14</sup> os diretores, vice-diretores, orientadores, coordenadores pedagógicos e de curso, secretários entre outros; nas atividades de apoio escolar estão merendeiras, porteiros, entre outros.

Existe mais de uma forma de contratação tanto do pessoal docente quanto do pessoal não docente. Em relação ao pessoal docente, a principal forma de contratação é o docente concursado regido pelo estatuto do servidor e que pertence ao quadro permanente. Entretanto, observou-se pessoal contratado nestas funções através do Regime Especial de Direito Administrativo (Reda). Nas atividades não docentes, especialmente aquelas referentes à gestão escolar, as formas de contratação se assemelham àquelas detalhadas para os docentes. Já para o pessoal alocado nas atividades de apoio escolar, nas quais se enquadram as funções de merendeiras, porteiros, entre outras, muito provavelmente não predomina, entre as formas de contratação, a de servidor estatutário no quadro permanente.

Todo o pessoal alocado nas atividades docente e não docente, independente da forma de contratação, foi classificado como pessoal direto, ou seja, são contratados diretamente pelo poder público.

14. Como se verá mais adiante, muitos docentes exercem também atividades de gestão escolar, tornando obrigatório que a apropriação do custo se dê de forma separada.

Porém, existe ainda o pessoal alocado nos Ceteps, principalmente, nas atividades de limpeza e vigilância, que são contratados através de empresas terceiras que alocam os trabalhadores na unidade educacional. Os gastos com este pessoal foram classificados como *pessoal indireto*, ou seja, a contratação se dá indiretamente pelo poder público.

É importante, neste momento, tecer algumas considerações sobre esta classificação dos gastos com pessoal. No caso do maior custo incorrido pelos Ceteps, num montante que supera os 80%, há que se detalhar e classificar, para efeito de conhecimento e análise, a natureza das funções que são exercidas pelos trabalhadores e conseqüentemente a natureza dos seus custos. Além disso, referindo-se à Educação Profissional, modalidade de ensino que encerra inúmeras especificidades em relação às demais, há que se detalhá-la e classificá-la para que se possa traduzir estas especificidades sob a ótica dos custos. Ou seja, trata-se de construir um ferramental metodológico que permita apurar esses custos considerando-se as distintas ofertas de Educação Profissional, desde as formas de desenvolvimento, eixos tecnológicos até os cursos.

### **Custos com material e insumos**

Outro item presente na composição do custo direto de funcionamento dos Ceteps é originado pelas aquisições de material que tanto pode ser de consumo como permanente. Na primeira rubrica incluem-se, portanto, todos os gastos relativos à aquisição de materiais que são consumidos em um período de tempo teoricamente não superior a dois anos. No estudo de Xavier e Marques (1986), estes gastos foram classificados em seis grupos: material de cantina, material didático, material de enfermaria, material esportivo, material de limpeza e de uso geral, e outros materiais. Para a realidade dos Ceteps a classificação adotada seguiu o mesmo padrão com poucas variações.

No *Material de Cantina* foram considerados todos os materiais de cozinha e refeitório, com destaque para os gêneros alimentícios utilizados na alimentação dos alunos e fornecidos gratuitamente. No item *Material Didático* foram considerados todos os materiais de uso individual e coletivo no período de um ano e destinados ao desenvolvimento do processo de ensino-aprendizagem, inclusive materiais e insumos utilizados nos laboratórios dos cursos de Educação Profissional, e fornecidos gratuitamente. O item *Material de Escritório* compreende todos aqueles materiais de expediente utilizados tanto na sala de aula quanto na administração. Em *Material de Higiene e Limpeza* foram incluídos todos os artigos destinados à higiene e limpeza do Cetep. Por

último, em *Materiais Diversos* foram agrupados todos os materiais não inseridos nas classificações anteriores.

Para efeito da contabilização dos custos com *material permanente*, são computados, valendo-se da definição usual, os valores atribuídos aos equipamentos e materiais cujo tempo de vida útil ultrapasse a barreira temporal de dois anos e que, quando utilizados, não estejam propensos à deterioração instantânea. O procedimento adotado por Xavier e Marques (1986) para imputação destes custos relativos ao material permanente no período de um ano foi dividi-lo pelo tempo de vida útil em anos de cada material permanente, aplicando-se o conceito de custo de reposição em razão da impossibilidade de se encontrar o mesmo produto no mercado. Os materiais foram divididos em três grupos; com dez, cinco e dois anos de vida útil<sup>15</sup>.

No caso dos Ceteps, o procedimento adotado foi considerar os gastos anuais com a manutenção e conservação dos materiais permanentes classificando-os em três tipos: *Manutenção do Prédio Terreno e Instalações*, que inclui todos os custos com reformas e pintura do prédio e área construída, jardinagem e reparos nas redes elétrica e hidráulica, entre outros serviços de manutenção destes itens; *Manutenção do Mobiliário e Equipamentos*, que se refere aos custos de manutenção do mobiliário, gasto que é significativo em uma unidade educacional, por conta do mobiliário de sala de aula (cadeiras escolares) e que inclui ainda custos dos equipamentos usados em sala de aula e na administração, além daqueles específicos que compõem os laboratórios; e os custos com *Materiais de Manutenção e Peças de Reposição* que, como o próprio nome diz, engloba todas as despesas com aquisição de materiais e peças para a manutenção do permanente.

Para os custos decorrentes do consumo de energia, água e comunicação, foi criada uma classificação denominada de Insumos, destacando-a em relação aos demais itens de material. No modelo proposto por Xavier e Marques (1986) este tipo de custo não foi considerado. Entretanto, devido à relevância e natureza dessa despesa em relação ao total do material de consumo, optou-se por destacá-la.

15. Este procedimento pode ser adotado no âmbito dos Ceteps já que as informações referentes ao inventário do imobilizado e permanente estão disponíveis. Contudo, o esforço de imputação e cálculo deste elemento de despesa frente aos resultados/valores a serem encontrados/apurados não justificaria a adoção deste procedimento, o que não impede a sua utilização sem que isso descaracterize o modelo. O procedimento adotado por Xavier e Marques (1986) aproxima-se do método utilizado na literatura de custos para o cálculo da depreciação.

### Outros custos

Consta também do modelo de análise uma categoria de custo denominada Outros Custos, na qual se procurou incluir os custos referentes aos demais serviços de terceiros e outras despesas. Normalmente, o item serviços de terceiros tem lugar toda vez que ocorre prestação de serviços executados por pessoa física não lotada no Cetep ou por empresa. Estes serviços não devem ser confundidos com os serviços terceirizados de limpeza e vigilância já demonstrados em tópico anterior e classificados nos custos com pessoal, muito menos com os serviços periódicos de manutenção e conservação do prédio, terreno, instalações e equipamentos. Em outras despesas, estão computadas as despesas não descritas e não classificáveis nos itens anteriores ou ainda que se deseja destacar.

Com base neste detalhamento foi desenvolvida a estrutura de custos dos Ceteps tendo como referência o Quadro 1. Os Quadros 1-A, 1-B e 1-C detalham, de forma sequencial, os elementos constantes no modelo de análise como desdobramento do modelo originalmente concebido.

#### QUADRO 1 ESTRUTURA DO CUSTO DIRETO DE FUNCIONAMENTO DE UM CETEP (ESTRUTURA BÁSICA)

COD	ELEMENTOS DE CUSTO
1.	PESSOAL
2.	MATERIAIS E INSUMOS
3.	OUTROS CUSTOS
CUSTO DIRETO TOTAL (1+2+3)	

Elaboração: DIEESE

Os Quadros 1-A, 1-B e 1-C retratam o processo de construção da estrutura de custo de um Cetep partindo da estrutura básica, concebida no Quadro 1, até um nível maior de desagregação, sendo ainda possível estabelecer outras desagregações conforme a realidade específica de cada Cetep, desde que preservando a estrutura conceitual básica.

**QUADRO 1-A**  
**ESTRUTURA DO CUSTO DIRETO DE FUNCIONAMENTO DE UM CETEP**  
**(ESTRUTURA 2 DÍGITOS)**

<b>COD</b>	<b>ELEMENTOS DE CUSTO</b>
<b>1.</b>	<b>PESSOAL (1.1 + 1.2)</b>
1.1	Pessoal Direto
1.2	Pessoal Indireto (Vigilância e Limpeza)
<b>2.</b>	<b>MATERIAIS E INSUMOS</b>
2.1	Materiais de Consumo
2.2	Materiais Permanentes
2.3	Insumos
<b>3.</b>	<b>OUTROS CUSTOS</b>
3.1	Serviços de Terceiros
3.2	Outras Despesas
<b>CUSTO DIRETO TOTAL (1+2+3)</b>	

Elaboração: DIEESE

**QUADRO 1-B**  
**ESTRUTURA DO CUSTO DIRETO DE FUNCIONAMENTO DE UM CETEP**  
**(ESTRUTURA 3 DÍGITOS)**

<b>COD</b>	<b>ELEMENTOS DE CUSTO</b>
<b>1.</b>	<b>PESSOAL (1.1 + 1.2)</b>
<b>1.1</b>	<b>Pessoal Direto (1.1.1 + 1.1.2 + 1.1.3)</b>
1.1.1	Pessoal Docente
1.1.2	Pessoal Não Docente de Gestão Escolar
1.1.3	Pessoal Não Docente de Apoio Escolar
1.2	Pessoal Indireto (Vigilância e Limpeza)
<b>2.</b>	<b>MATERIAIS E INSUMOS (2.1 + 2.2 + 2.3)</b>
<b>2.1</b>	<b>Materiais de Consumo</b>
2.1.1	Material de Cantina
2.1.2	Material Didático
2.1.3	Material de Escritório
2.1.4	Material de Higiene e Limpeza
2.1.5	Materiais Diversos
<b>2.2</b>	<b>Materiais Permanentes</b>
2.2.1	Manutenção do Prédio, Terreno e Instalações
2.2.2	Manutenção do Mobiliário e Equipamentos
2.2.3	Materiais de Manutenção e Peças de Reposição
<b>2.3</b>	<b>Insumos</b>
2.3.1	Água
2.3.2	Energia
2.3.3	Comunicação (Telefone, Internet, Correios)
<b>3.</b>	<b>OUTROS CUSTOS (3.1 + 3.2)</b>
<b>3.1</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>
<b>3.2</b>	<b>Outras Despesas</b>
<b>CUSTO DIRETO TOTAL (1+2+3)</b>	

Elaboração: DIEESE

### QUADRO 1-C ESTRUTURA DO CUSTO DIRETO DE FUNCIONAMENTO DE UM CETEP (ESTRUTURA 5 DÍGITOS)

COD	ELEMENTOS DE CUSTO
<b>1.</b>	<b>PESSOAL</b>
<b>1.1</b>	<b>Pessoal Direto (1.1.1 + 1.1.2 + 1.1.3)</b>
1.1.1	Pessoal Docente
1.1.1.1	<i>Civil Ativo</i>
1.1.1.1.1	Salários e Remunerações
1.1.1.1.2	Benefícios
1.1.1.1.3	Encargos Sociais
1.1.1.2	<i>REDA</i>
1.1.1.2.1	Salários e Remunerações
1.1.1.2.2	Benefícios
1.1.1.2.3	Encargos Sociais
1.1.1.3	<i>Outras</i>
1.1.1.3.1	Salários e Remunerações
1.1.1.3.2	Benefícios
1.1.1.3.3	Encargos Sociais
1.1.2	Pessoal Não Docente de Gestão Escolar
1.1.2.1	<i>Civil Ativo</i>
1.1.2.1.1	Salários e Remunerações
1.2.1.1.2	Benefícios
1.2.1.1.3	Encargos Sociais
1.1.3	Pessoal Não Docente de Apoio Escolar
1.1.3.1	<i>Civil Ativo</i>
1.1.3.1.1	Salários e Remunerações
1.1.3.1.2	Benefícios
1.1.3.1.3	Encargos Sociais
1.1.3.2	<i>REDA</i>
1.1.3.2.1	Salários e Remunerações
1.1.3.2.2	Benefícios
1.1.3.2.3	Encargos Sociais
1.1.3.3	<i>Outras</i>
1.1.3.3.1	Salários e Remunerações
1.1.3.3.2	Benefícios
1.1.3.3.3	Encargos Sociais
<b>1.2</b>	<b>Pessoal Indireto (Vigilância e Limpeza)</b>
<b>2.</b>	<b>MATERIAIS E INSUMOS (2.1 + 2.2 + 2.3)</b>
2.1	Materiais de Consumo
2.1.1	Material de Cantina
2.1.2	Material Didático
2.1.3	Material de Escritório
2.1.4	Material de Higiene e Limpeza
2.1.5	Materiais Diversos

Continua

**QUADRO 1-C**  
**ESTRUTURA DO CUSTO DIRETO DE FUNCIONAMENTO DE UM CETEP**  
**(ESTRUTURA 5 DÍGITOS)**

<b>COD</b>	<b>ELEMENTOS DE CUSTO</b>
<b>2.2</b>	<b>Materiais Permanentes</b>
2.2.1	Manutenção do Prédio, Terreno e Instalações
2.2.2	Manutenção do Mobiliário e Equipamentos
2.2.3	Materiais de Manutenção e Peças de Reposição
<b>2.3</b>	<b>Insumos</b>
2.3.1	Água
2.3.2	Energia
2.3.3	Comunicação (Telefone, Internet, Correios)
<b>3.</b>	<b>OUTROS CUSTOS (3.1 + 3.2)</b>
<b>3.1</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>
<b>3.2</b>	<b>Outras Despesas</b>
<b>CUSTO DIRETO TOTAL (1+2+3)</b>	

Elaboração: DIEESE

## O desafio da apuração dos custos dos cursos de Educação Profissional

O desafio que se coloca neste momento é aferir, a partir desta estrutura, os custos decorrentes do processo de ensino-aprendizagem em um centro de Educação Profissional, procurando distinguir os custos que seriam realizados pelos Ceteps na hipótese de ofertarem exclusivamente ensino médio regular - como qualquer outra unidade educacional entre as 1.500, aproximadamente, que compõem a rede estadual de ensino - daqueles custos que são originados e exclusivos do processo de ensino-aprendizagem da Educação Profissional.

Um destaque a ser feito refere-se ao fato de que os Ceteps selecionados, assim como a maioria deles, passaram a integrar, cada um em seu tempo, o projeto de reestruturação da Educação Profissional capitaneado pela Secretaria da Educação, por meio da SUPROF, a partir dos idos do ano de 2007. Dessa forma, algumas unidades ainda contabilizavam, nos seus registros, matrículas de alunos no ensino médio no caso, de estudantes que desejavam permanecer neste nível de ensino, sendo-lhes assegurado o direito de concluí-lo na unidade de ensino ao qual já estavam matriculados. Esta característica evidenciou-se positiva e aliada dos objetivos de construção desta ferramenta, já que as atividades que originam os elementos de custos nos dois tipos de oferta educacional estavam presentes tanto no ensino médio regular quanto

nos cursos de Educação Profissional para os quais se deseja apurar os custos de forma a distingui-los um do outro.

Para dar conta deste desafio foi necessário recorrer aos estudos alicerçados no método de apuração de custos baseado no sistema ABC, definido em tópico anterior. Vale lembrar, neste momento, que este método busca apurar os custos dos bens e serviços a partir das atividades necessárias à produção. O pressuposto deste método é que as atividades consomem recursos e a produção de bens e serviços é realizada a partir destas atividades, absorvendo os custos. Para a alocação dos custos a cada bem e/ou serviço produzido, são utilizados os direcionadores de custo que buscam determinar o quanto daquela atividade é consumida por cada um dos produtos produzidos. Para definir os direcionadores de custo é necessário identificar, em cada atividade, quais são os principais elementos causadores dos custos.

Definir os direcionadores para a apuração dos custos nos Ceteps constitui-se uma tarefa das mais importantes nesta investigação, já que assim procedendo são sensivelmente reduzidas as distorções que, geralmente, são provocadas quando o rateio dos custos é feito de forma arbitrária ou pré-definida. O primeiro passo que se procura dar nesse sistema de apuração de custos é atribuir custos às atividades. Logo em seguida, atribui-se os custos das atividades aos produtos.

No caso dos Ceteps, os *produtos* em questão são os diferentes cursos de Educação Profissional ofertados, organizados em 11 eixos tecnológicos, e as distintas formas de desenvolvimento e articulação. Cada tipo de oferta de Educação Profissional encerra um conjunto de atividades comuns a todos os cursos; outras a um conjunto específico de cursos, como por exemplo, aqueles que pertencem a um mesmo eixo tecnológico, e há também as atividades que são exclusivas de um determinado curso.

A visualização desse esquema exige a adoção de procedimentos de modo a impedir que a apuração de tais valores seja distorcida, o que remete à questão da necessidade de se encontrar os direcionadores de custos mais adequados para expressar a realidade dos custos diretos de funcionamento dos Ceteps. Por não ter, obviamente, a pretensão de dissecar os meandros do que seriam as atividades dos Ceteps, pensou-se no singular ao invés de no plural. Com efeito, trabalhou-se com a perspectiva de questionar qual seria a atividade primordial desses estabelecimentos de ensino. Essa atividade principal mostrou-se ser o fornecimento de Educação Profissional, em diferentes modalidades e/ou formas de articulação (ensino médio integrado, subsequente e Proeja). Nesses termos, os produ-

tos resultantes são os diferentes processos de ensino-aprendizagem dos cursos, enquadrados nos eixos tecnológicos, ofertados aos estudantes.

Acrescente-se a isso que o processo de ensino-aprendizagem de Educação Profissional no âmbito dos Ceteps se concretiza através de um conjunto de diretrizes que compõe as matrizes curriculares dos cursos de Educação Profissional<sup>16</sup>. Os componentes curriculares dessas matrizes se organizam no tripé: *i) Base Nacional Comum (BNC)*, na qual se inserem os estudos das ciências e das linguagens e suas tecnologias; *ii) Formação Técnica Geral (FTG)*, caracterizada por um conjunto de conhecimentos de caráter sócio-técnico relativos ao trabalho e cujas disciplinas são comuns a todos os cursos; e *iii) Formação Técnica Específica (FTE)*, que contempla o conjunto de conhecimentos e práticas indispensáveis para a inserção dos educandos nos conhecimentos e técnicas inerentes à formação profissional, devendo dialogar com a Base Nacional Comum e a Formação Técnica Geral, propiciando aos educandos/as a qualificação sócio-técnica necessária à atuação no Mundo do Trabalho.

A menção a esta matriz é importante, pois existem componentes desta estrutura que são comuns a todas as formas de desenvolvimento e articulação, eixos tecnológicos e cursos, ao passo que outros são exclusivos de cada eixo tecnológico e curso, no caso, por exemplo, daqueles relativos à *Formação Técnica Específica (FTE)*.

## Definindo os direcionadores de custos para os cursos de Educação Profissional

Partindo da estrutura básica desenvolvida no caso do custo com *Pessoal Docente* alocado nas disciplinas relativas aos componentes curriculares, o fator a ser utilizado para cálculo do direcionador de custo são as horas/aula do pessoal docente alocadas em cada um dos cursos ofertados, considerando a modalidade e forma de articulação, além da proporção de alunos em cada estágio de desenvolvimento do curso.

Estas proporções deverão ser aplicadas aos valores monetários apurados nos custos com o pessoal docente. A utilização das horas/aulas, no caso do pessoal docente, torna-se a mais justa levando-se em consideração que os cursos possuem carga horária diferenciada<sup>17</sup>. A

16. Instrução Normativa da SUPROF Nº 003/09 de 30 de Julho de 2009.

17. A carga horária de cada curso foi definida no Catálogo Nacional de Cursos Técnicos. Disponível em <http://catalogonct.mec.gov.br>.

utilização deste rateio de custo baseada, por exemplo, no número relativo de alunos matriculados em cada curso não evidenciaria essa especificidade da Educação Profissional quanto à diversidade de seus processos. Considerando ainda que os maiores gastos originam-se exatamente no custo com pessoal docente, a adoção de outro critério diferente de horas/aulas provocaria uma grande distorção nos custos dos cursos de Educação Profissional.

Entretanto, o número relativo de alunos pode ser utilizado como direcionador do rateio, entre os cursos, dos custos, com *Pessoal não docente*, seja de gestão, de apoio escolar ou ainda os relativos ao pessoal indireto (terceirizado). Da mesma forma, os custos com *Materiais e Insumos* podem ser alocados em cada curso, utilizando como direcionador a proporção de alunos matriculados. Aqui cabe uma observação de extrema importância no que se refere aos custos com *Material Didático*: lembrar que, nesse caso, foram considerados todos os materiais de uso individual e coletivo no período de um ano e destinados ao desenvolvimento do processo de ensino-aprendizagem, inclusive materiais e insumos utilizados nos laboratórios dos cursos de Educação Profissional, e fornecidos gratuitamente.

Da mesma forma que nos custos com pessoal docente há uma diferenciação na carga horária de cada curso, os itens que compõem o *Material Didático* de cada curso também são diferentes. Consequentemente, os custos também serão. Isso significa dizer que a proporção do número de alunos não é o principal fator de diferenciação dos custos destes materiais. O que diferencia este tipo de custo entre os cursos é, exatamente, a natureza de cada um deles. Neste caso, é importante localizar a informação exata deste custo e alocá-la no curso correspondente. Nem sempre será possível adotar este procedimento, em razão da forma como as informações são disponibilizadas, por isso recomenda-se então utilizar a proporção de alunos matriculados. Se os cursos em questão pertencerem a um mesmo eixo tecnológico, esta distorção será minimizada.

Finalmente, uma última questão em relação aos procedimentos a serem adotados para apuração dos custos dos cursos de Educação Profissional no âmbito dos Ceteps. A adoção desta ferramenta permitirá a apuração do custo não apenas no período de um ano, mas também do total de determinado curso ou de todos que são ofertados em um Cetep, desde que, no ano base que se pretende apurar, exista a oferta deste curso nos diferentes períodos.

Mesmo procurando apurar os custos dos Ceteps tendo como norte estabelecer os direcionadores de custos, é bom que se enfatize, mais uma vez, que o presente estudo não segue *ipsis litteris* as prerro-

gativas estabelecidas no sistema ABC. A definição de tais direcionadores, quando se utiliza tal sistema, baliza-se em procedimentos metodológicos muito mais complexos do que os que foram lançados mão neste estudo. Normalmente, em estudos fundados no sistema ABC, verifica-se um levantamento exaustivo das atividades, a partir da realização de entrevistas sistematizadas com os gestores e profissionais das instituições para as quais se está querendo apurar os custos<sup>18</sup>.

O esforço maior de compreensão ficou por conta das especificidades envolvidas no oferecimento dos diferentes cursos, que no esquema que foi estruturado representam os produtos resultantes da atuação desses estabelecimentos escolares. Considerou-se pouco produtivo investir tempo e outros recursos para se detalhar as atividades dos Ceteps. Julgou-se, de modo simplificado, porém correto, que a atividade final dessas instituições é prover Educação Profissional no âmbito do sistema público de ensino.

---

## Fontes de informações

Conforme se pode constatar, nessa estrutura de custos são lançados os valores monetários por elemento de custo dentro de cada grupo específico, tomando como base, notadamente, as informações de custos retiradas dos sistemas e relatórios da SUPROF e dos Ceteps.

A explicitação de quais são efetivamente essas fontes de informação constitui um ponto a ser considerado e de fundamental importância para equacionar a viabilização desta e de qualquer outra ferramenta para apuração dos custos. Não é razoável construir um modelo de apuração de custos que não possa ser operacionalizado por não ter sido consideradas, na sua construção, a existência e a disponibilidade das informações.

Da mesma forma, só que de modo inverso, a fragilidade das informações não deve ser motivo para tornar este empreendimento inviável. Ao contrário, a inexistência e a precariedade das informações devem ser encaradas como um desafio a ser enfrentado e as sugestões de melhorias e aperfeiçoamento das mesmas devem ser recomendadas aos referidos gestores. Esta avaliação em relação à qualidade da informação

---

18. Uma importante referência de apuração de custo utilizando o sistema ABC é o estudo intitulado “O sistema de custos do Banco Central do Brasil – um estudo do caso”, elaborado em 2004, pela equipe da consultoria de custos e informações gerenciais do departamento de planejamento e orçamento da instituição.

necessária não deve ser confundida com a dificuldade de acesso e da disponibilização por parte dos órgãos públicos. Em muitas situações, este é o evento que mais ocorre, motivado por vários fatores, como, por exemplo, a burocracia e a visão pouco republicana ainda presentes em segmentos da administração pública<sup>19</sup>.

As visitas, entrevistas e conversações, idas e vindas que foram estabelecidas tanto com os gestores da SUPROF quanto com os dos Ceteps permitiram a obtenção de informações acerca dos processos e fluxos que foram substantivos e nortearam as escolhas e opções que acabaram sendo adotadas ao longo deste percurso. Como sistematização, foi elaborado o quadro referencial a seguir que detalha os elementos de custos e os respectivos instrumentos onde estes são registrados, ou seja, as fontes de informação (sistemas, relatórios, base de dados, planilhas, entre outros tipos de registros) – vinculando-se cada elemento constante na estrutura de custo à sua fonte.

### **Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP)**

---

Instituído pelo Decreto nº 8.444, de 7 de fevereiro de 2003, o Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP) abrange todos os órgãos da Administração Pública Estadual e foi concebido com dotes gerenciais para estar integrado aos sistemas corporativos do estado. Seu objetivo é prover os gestores públicos de informações relevantes sobre os custos envolvidos na prestação dos principais produtos e serviços ofertados pelo Governo do Estado da Bahia à coletividade. Todo o acervo de informações é estruturado com base nos dados registrados na Contabilidade Pública e no Orçamento do Estado da Bahia. Acrescente-se que também recebe informações de outros sistemas nas áreas de pessoal, material, patrimônio, entre outras, as quais integram um banco de dados relativo aos custos das diversas ações de governo.

Toda a arquitetura do Sistema ACP é planejada de modo a imprimir uma gestão moderna e eficiente no que tange à qualidade do gasto público, harmonizando-se, portanto, com uma das premissas

---

19. Com a vigência da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que estabelece os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o objetivo de assegurar o direito fundamental de acesso à informação, os problemas relativos ao acesso às informações públicas devem ser eliminados.

da administração governamental contemporânea, notadamente aquela que diz respeito à qualidade do gasto público, dentro do contexto atual de reforma do Estado, ajuste fiscal e modernização da gestão pública. Por essa razão, sua implantação expressa uma inovação, tendo em vista que, em geral, nas organizações públicas ainda é cambaleante a cultura corporativa fundada na perspectiva da eficiência das ações governamentais, avaliada em termos de resultado e desempenho.

A gestão do Sistema ACP cabe à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através da Superintendência de Administração Financeira - SAF. No âmbito de cada órgão, a gestão setorial do ACP cabe às Diretorias Gerais, através das suas Diretorias de Orçamento Público.

---

### **Transparência na Escola**

O programa Transparência na Escola, implantado em 2007, tem como objetivo dar transparência às gestões executadas pelas unidades escolares. É um sistema informatizado de prestação de contas das escolas estaduais que possibilita que elas façam toda a prestação de contas em tempo real.

---

### **Fundo de Assistência Educacional (Faed)**

Quanto à cobertura dos custos diretos de funcionamento dos Ceteps derivados da aquisição de materiais de consumo e permanente, sabe-se que esta é feita recorrendo aos recursos provenientes do Fundo de Assistência Educacional (Faed), criado por meio da edição do Decreto Estadual nº 137, de 26 de junho de 1991, e da Portaria nº 11.270, de 10 de junho do mesmo ano.

Em conformidade com o estabelecido nesses documentos, os recursos financeiros transferidos a cada Cetep são reservados ao pagamento das despesas de custeio, manutenção e pequenos investimentos. A ideia basilar que orienta a sua aplicação é a de que esses recursos devem, de alguma forma, contribuir supletivamente para a melhoria física e pedagógica desses estabelecimentos de ensino. O critério que orienta a determinação do valor anual que cabe a cada Cetep é o número de alunos desses estabelecimentos de ensino, informação retirada do Censo Escolar.

Valendo-se das indicações que constam dos documentos oficiais, os recursos do Faed devem ser empregados pelos Ceteps tão somente para:

- I) aquisição de material permanente, quando receberem recursos de capital;
- II) manutenção, conservação e pequenos reparos da unidade escolar;
- III) aquisição de material de consumo necessário ao funcionamento do centro;
- IV) avaliação de aprendizagem;
- V) implementação do projeto pedagógico;
- VI) desenvolvimento de atividades educacionais diversas;
- VII) aquisição de gêneros alimentícios para a alimentação escolar<sup>20</sup>.

### **Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE)**

Criado em 1995, o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) tem por finalidade prestar assistência financeira, em caráter suplementar, às escolas públicas da educação básica das redes estaduais, municipais e do Distrito Federal e às escolas privadas de educação especial mantidas por entidades sem fins lucrativos, registradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) como beneficentes de assistência social, ou outras similares de atendimento direto e gratuito ao público. Os recursos são transferidos independentemente da celebração de convênio ou instrumento congênere, de acordo com o número de alunos extraído do Censo Escolar do ano anterior ao do repasse. Até 2008, o programa contemplava apenas as escolas públicas de ensino fundamental. Em 2009, com a edição da Medida Provisória nº 455, de 28 de janeiro (transformada posteriormente na Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009), foi ampliado para toda a educação básica, passando a abranger as escolas de ensino médio e da educação infantil.

### **Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE)**

O Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), implantado em 1955, garante, por meio da transferência de recursos financeiros, a alimentação escolar dos alunos de toda a educação básica

20. Em 2009, estabeleceu-se que os estabelecimentos educacionais com até 120 alunos matriculados receberiam R\$ 2.000,00. Daí em diante respeitaria as seguintes faixas: de 121 a 250 alunos, R\$ 3.000,00; de 251 a 500, R\$ 4.000,00; de 501 a 750, R\$ 6.000,00; de 751 a 1.000, R\$ 8.000,00; de 1.001 a 1.500, R\$ 10.000,00; de 1.501 a 2.000, R\$ 14.000,00, de 2.001 a 3.000, R\$ 16.000,00; de 3.001 a 5.000, R\$18.000,00; acima de 5.000, R\$ 20.000,00.

(educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e educação de jovens e adultos) matriculados em escolas públicas e filantrópicas.

Seu objetivo é atender as necessidades nutricionais dos alunos durante sua permanência em sala de aula, contribuindo para o crescimento, o desenvolvimento, a aprendizagem e o rendimento escolar dos estudantes, bem como promover a formação de hábitos alimentares saudáveis.

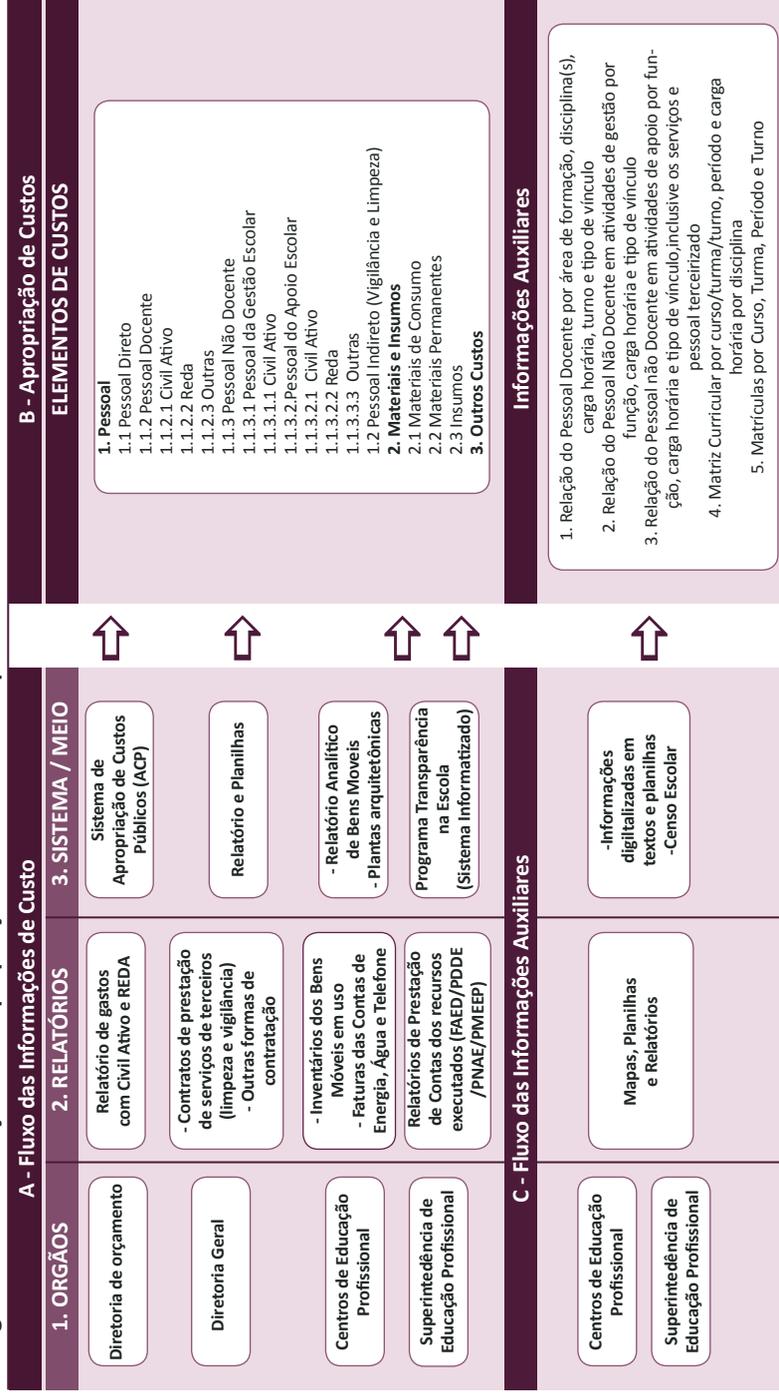
O PNAE tem caráter suplementar como prevê o artigo 208, incisos IV e VII da Constituição Federal, quando coloca que o dever do Estado (ou seja, das três esferas governamentais: União, estados e municípios) com a educação é efetivado mediante a garantia de “atendimento em creche e pré-escola às crianças de zero a seis anos de idade” (inciso IV) e “atendimento ao educando no ensino fundamental, através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde” (inciso VII).

### **Programa de Melhoria e Expansão da Educação Profissional (PMEEP/SUPROF - Caixa Escolar)**

---

O PMEEP/SUPROF é exclusivo para Educação Profissional e busca fazer frente às despesas de custeio dos Ceteps.

**FIGURA 2**  
Fluxograma das Informações e da Apropriação de Custos dos Cetepe



Elaboração: DIEESE

## Considerações finais

Tendo em vista a natureza desta investigação, foi necessário compreender um conjunto de múltiplos aspectos relacionados tanto ao dia a dia dos Ceteps quanto da SEC/SUPROF. Dessa forma, é absolutamente natural que algumas recomendações aos gestores da SUPROF e dos Ceteps possam ser retiradas dessa investigação, para lhes fornecer subsídios para o exercício de uma gestão mais plena da Educação Profissional, o que pode vir a se refletir no padrão de eficiência e eficácia dessa política pública.

Com efeito, imagina-se que tais recomendações possam apontar caminhos e/ou meios para conduzir ao equacionamento de alguns dos entraves vivenciados pela estrutura da Educação Profissional na rede pública estadual e que foram identificados nesta pesquisa, de maneira a tornar viável que sejam alcançados os objetivos definidos. Obviamente, avançar nessa direção implica, a um só tempo, conjecturar a respeito de questões micro, isto é, das fragilidades dos processos de gestão internos daquelas unidades de ensino, bem como pensar na correção de certos problemas que afetam o sistema público de Educação Profissional numa escala ampliada.

### **Necessidade de aperfeiçoamento dos registros e garantia de acesso e disponibilidade das informações**

---

Para que isso seja feito de forma acertada, faz-se mister reconhecer os próprios limites desta pesquisa que, com certeza, nasceram nas diferentes fases que envolveram o processo de levantamento das informações. Embora se tenha contado com a ajuda irrestrita das pessoas que fazem a gestão da Educação Profissional no estado da Bahia, muitos obstáculos foram enfrentados para acessar o tipo de informação que estava sendo solicitado. Em determinadas vezes, isso decorria da precariedade

dos diferentes registros que um estabelecimento escolar deve possuir. Já em outras tantas, se devia à inexistência da informação buscada, e quando esta existia, não foi disponibilizada.

Nesse ponto, é necessário não se perder de vista, mais uma vez, que esse tipo de educação envolve aspectos e circunstâncias notadamente distintas daqueles que tipicamente se fazem presentes em outros níveis de ensino, particularmente no próprio ensino médio. Por certo, o enfrentamento desse contexto trouxe alguns desafios metodológicos que obrigaram, por inúmeras vezes, os gestores da Educação Profissional e os técnicos envolvidos na elaboração desta ferramenta para análise de custo a pensarem conjuntamente em algumas estratégias de ação que permitissem encontrar as informações necessárias para que os custos diretos de funcionamento dos Ceteps pudessem ser aferidos com fidedignidade.

Essa foi a saída possível, pois não se podia contar com a perspectiva de consultar trabalhos anteriores que tratassem da mesma matéria. Nunca é demais lembrar que, pelo levantamento bibliográfico realizado, ficou evidente que esta empreitada de medição de custos no âmbito da rede pública de Educação Profissional se tratava de uma experiência pioneira no país.

Para avançar neste quesito, isto é, o aperfeiçoamento dos sistemas e registro das informações, é preciso enfrentar o problema a partir de duas escalas de análise diferenciadas: 1) a macro (que contempla os elementos presentes no plano da administração no nível central); e 2) a micro (relativa aos mecanismos de controle existentes na esfera dos Ceteps).

No plano macro, a fragilidade mais evidente parece ser a descentralização das ações, *versus* a inexistência de registros informatizados e geridos centralmente. Isso fica patente pelo emaranhado de etapas que se tem que percorrer para aferir as informações que expressam a dimensão dos custos diretos dos Ceteps. Mesmo em face da perspectiva de poder contar com o expediente do sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP) - gestado para estar em sintonia com os sistemas corporativos do estado, abrindo o leque de possibilidades quanto à medição dos custos derivados da oferta de produtos e serviços que o estado faz à sociedade – ainda são enfrentadas certas dificuldades para se encontrar os valores/cifras que são mobilizados para fazer frente aos custos diretos de funcionamento dos Ceteps.

Caso se queira, por exemplo, identificar o volume de gastos com pessoal docente e não docente que desenvolvem atividades laborais nos Ceteps, não se pode recorrer tão somente às informações

disponibilizadas pelo ACP. Neste sistema só é possível computar os valores pertinentes ao pagamento de salários e remunerações dos docentes e não docentes nas condições de Estatutário e Reda, bem como aqueles originados pela quitação dos benefícios e dos encargos sociais pagos a esses trabalhadores. Complementarmente, é preciso que sejam averiguados, nos controles e sistemas existentes na própria SEC, os valores relativos aos contratos de prestação de serviços terceirizados, assim como os de trabalhadores que são contratados de outras formas.

Premidos pela necessidade de superar os desafios e vencer os obstáculos, muitos gestores buscaram soluções próprias e inovadoras, as quais produziram resultados positivos. Chamou muita atenção o fato de que não existem, nos Ceteps, certos sistemas de informação como, por exemplo, os de controle e gestão de pessoal e de controle de estoques. Para que esses controles sejam executados é necessário que se conte com a boa vontade e capacidade gerencial dos gestores desses estabelecimentos de ensino. Cada um deles criou, por força das circunstâncias, seus processos e fluxos, bem como seus próprios documentos e planilhas de controles. Sendo assim, neste plano micro, as *boas práticas* no que se refere à gestão da Educação Profissional no âmbito dos Ceteps devem ser disseminadas entre os gestores.

## Reconfiguração do modelo de gestão da Educação Profissional

Descontado o ônus derivado do fato de este ser um trabalho com um objeto de estudo pouquíssimo explorado – ainda que a Educação Profissional venha ganhando um lugar de destaque na sociedade brasileira e despertando interesse de amplos e diversificados segmentos –, não resta dúvida de que o atual modelo de gestão da Educação Profissional empreendido pela SEC/SUPROF precisa ser revisto. A impressão que se tem é que as ferramentas de gestão, hoje disponíveis, associadas ao modelo utilizado ao menos na contabilização dos custos, ao invés de serem facilmente manipuláveis, assumem feições de onde a retirada de informações, quase sempre, é muito complexa.

O desenvolvimento desta investigação permitiu vislumbrar o descompasso que existe entre os avanços alcançados pela Educação Profissional em vários campos e as poucas mudanças operadas na dimensão da gestão. Por um lado, avança no campo da concepção que lhe confere sentido, bem como na expansão quantitativa da oferta que ex-

pressa a magnitude de sua importância quando são analisados os grandes números da educação pública no estado.

Todavia, ainda são tímidas, devido à envergadura do que precisa ser feito, as investidas do poder público no sentido de reconfigurar o modelo de gestão atualmente em vigor. Infelizmente, as lentes pelas quais se analisam a dinâmica e os desígnios da Educação Profissional ofertada pela rede pública estadual são praticamente as mesmas que servem ao propósito de avaliar toda a educação básica, e que também é oferecida pelo estado.

A configuração desse quadro decorre da confluência de certas situações. Inicialmente, não se pode esquecer que as estruturas que primeiro foram mobilizadas para levar a cabo a intenção dos gestores públicos de ampliar a oferta de Educação Profissional na rede pública estadual foram, precisamente, aquelas que já se dedicavam à oferta de educação básica. Ou seja, não foram construídas novas estruturas. Sendo assim, lançou-se mão – implementando algumas adaptações – de um arcabouço preexistente em termos de infraestrutura física e de pessoal para levar adiante o projeto de expansão da Educação Profissional.

Nas unidades coexistiam duas situações: o *novo* buscando se impor e o *velho* insistindo em ficar. Cabe esclarecer que os entraves encontrados no âmbito dos Ceteps não foram resultantes de resistências por parte dos gestores, ao contrário, estes são e foram os grandes aliados que contribuíram ao longo deste processo para que a Educação Profissional ganhasse, no âmbito do estado, a importância que hoje lhe é conferida. As situações resultantes dessa contingência são naturais e esperadas em qualquer processo de mudança.

Ainda que tenham ocorrido mudanças em alguns processos e fluxos e novas estruturas de gestão tenham sido implantadas, continuou-se a conviver com a lacuna representada pela falta de um modelo próprio de gestão da Educação Profissional. Estão mantidos, ainda, os elementos que reproduzem o modelo de gestão da educação básica como um todo. Isto não significa que o modelo de gestão a ser implantado deva apartar a Educação Profissional da educação básica, mesmo porque a Educação Profissional, com toda sua complexidade e diversidade, é um nível de ensino como os demais que integram o sistema educacional público do estado e deve estar inserida neste e não em outro contexto.

Uma frente de mudança obrigatória que também se abre quando se pensa na reformulação do modelo de gestão da Educação Profissional no estado refere-se à alocação de pessoal, seja ele docente ou não docente. Nos contatos mantidos com os gestores – notadamente

aqueles que se encontram na vanguarda do processo de oferta da Educação Profissional, ou seja, os dirigentes dos Ceteps – ficaram implícitas as dificuldades em gerir um quadro de pessoal com regras de contratação tão diferenciadas.

Para além das formas de contratação, a estrutura de recursos humanos dos Ceteps deve refletir, de um lado, as necessidades da Educação Profissional como o de qualquer outro nível de ensino do sistema público e de outro, as demandas próprias da Educação Profissional, em sua complexidade e diversidade. Sendo assim, a estrutura de recursos humanos deve ser capaz de garantir à Educação Profissional, ao mesmo tempo, estabilidade, flexibilidade e autonomia na gestão dos processos de alocação de pessoal.

Outra questão a ser equacionada refere-se à formação de dirigentes e técnicos na concepção, ferramentas e instrumentos de gestão da Educação Profissional. Complementarmente, cabe também investir na formação e capacitação de gestores e técnicos para atuação específica na vice-direção administrativa e financeira. De nada adianta melhorar o *background* administrativo dos diretores gerais dos Ceteps sem, contudo, fornecer-lhes um suporte de pessoal que seja habilitado para gerir um estabelecimento escolar com as especificidades de um Cetep.

Em síntese e de forma conclusiva, no que se refere à reformulação do modelo de gestão da Educação Profissional, trata-se de implantar um modelo de gestão que imprima maior autonomia aos processos pedagógicos, administrativos e financeiros próprios da Educação Profissional, garantindo-lhe efetividade e sustentabilidade política. Esta autonomia dos processos deve ser aplicada também ao nível de gestão dos Ceteps. Do ponto de vista da estratégia trata-se de desenhar um modelo de gestão que mantenha os elementos comuns com a educação básica e sejam implantados outros instrumentos, processos e fluxos que estejam em consonância com as exigências e especificidades da Educação Profissional.

É evidente que nessas seções não se conseguiu cobrir, de forma definitiva, toda a problemática que envolve a apuração de custos nos Ceteps. O esforço empreendido de computá-los deve ser encarado como um ponto de partida das inúmeras possibilidades que são passíveis de serem empreendidas. Em função desse traço, que, em verdade não é exclusivo, sendo ao contrário típico da maioria dos estudos, não se conseguiu dar conta de toda a diversidade de situações que envolvem o cotidiano dessas instituições de ensino e que podem rebater nos seus custos. Isso, ao mesmo tempo em que revela certa limitação desta investigação, abre novas possibilidades de análise, tornando oportuno o lançamento de

outras iniciativas que procurem descortinar os custos assumidos pelos referidos centros de educação por meio de outros olhares.

Considerando-se a importância do papel desempenhado pela Educação Profissional nos dias atuais, aliada à necessidade de controle e gerenciamento dos gastos públicos, é bem possível que tais olhares não tardem a surgir. Indubitavelmente, a medição dos custos da Educação Profissional oferecida no país trata-se de uma questão substantiva e merecedora de investigação. Foi, portanto, com o objetivo de enriquecer essa discussão que a SEC/SUPROF e o DIEESE empenharam-se na elaboração deste estudo.

## Referências

ALCANTARA, Christian Mendez. Os princípios constitucionais da eficiência e eficácia da administração pública: estudo comparativo Brasil e Espanha. **Constituição, Economia e Desenvolvimento**: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, n. 1, p. 24-49, ago./dez. 2009.

ALLORA, Valério; GANTZEL, Gerson. **Revolução nos custos**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

Brasil. **LDB**: Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional: lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9394.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm) . Acesso em 5 de fevereiro de 2012.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006. 76 p. (Série A. Normas e Manuais Técnicos).

BRUNI, Adriano Leal. **Estatística aplicada à gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

FARENZENA, Nalú; VIEIRA, Sofia Lerche et al. **Custos e condições de qualidade da educação em escolas públicas**: aportes de estudos regionais. Brasília: Inep; MEC, 2005.

DIEESE. **Anuário da Educação Profissional da Bahia**. Salvador: DIEESE, 2010.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

FRIGOTTO, G.; CIAVATTA, M.; RAMOS, M. A gênese do Decreto nº 5.154/2004: um debate no contexto controverso da democracia restrita. In: FRIGOTTO, G.; CIAVATTA, M.; RAMOS, M. (Org.). **Ensino médio integrado: concepção e contradições**. São Paulo: Cortez, 2005b, p. 21-56.

GRABOWSKI, Gabriel. **Financiamento da Educação Profissional no Brasil: contradições e desafios**. 2010. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação - UFRGS, Porto Alegre, 2010.

KUENZER, Acácia Zeneida. A Educação Profissional nos anos 2000: a dimensão subordinada das políticas de inclusão. **Educ. Soc.:** Revista de Ciência da Educação, Campinas, v. 27, n. 96 – Especial, p. 877-910, out. 2006.

LEAL, José Paulo. **Custo na administração pública e inclusão Social**. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, IX, 2003, Gramado. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/conv/t11.pdf> Acesso em: 01 jun. 2011.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; ABRANTES, Luiz Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; WAKIM, Vasconcelos Reis. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 44(3): 637- 666, maio/jun. 2010.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MANKIW, Nicolas Gregory. **Introdução à economia: princípios de micro e macroeconomia**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

REINERT, José Nilson; REINERT, Clio. Método ABCD: universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. 9, 2005. **Anais eletrônicos...** Florianópolis, 2005. Disponível em CD-ROM.

REIS, Luciano Gomes dos; SLOMSKI, Valmor; PEREIRA, Carlos Alberto; MELLO, Gilmar Ribeiro de. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v. 1, n. 1, p. 89-101, set. 2007.

SAVIANI, Dermeval. Trabalho e educação: fundamentos ontológicos e históricos. **Revista Brasileira de Educação – ANPED**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 34, jan./abr. 2007.

VERHINE, Robert E. **Levantamento do custo-aluno-ano em escolas de educação Básica que oferecem condições de oferta para um ensino de qualidade**: 2ª Etapa. Brasília, DF: Inep, 2006. Relatório Nacional da Pesquisa.

VERHINE, Robert E. Determinação de custos educacionais: uma análise panorâmica do estado da arte. **Revista Educação** – PUCRS, Porto Alegre, n. 35, p. 107-121, ago. 1998.

XAVIER, Antônio Carlos da R.; MARQUES, Antônio Emílio Sendim. **Custo direto de funcionamento das escolas públicas de 1º grau**: aspectos metodológicos e manual de instruções. Brasília: Secretaria de Ensino de 1º e 2º graus; Secretaria Adjunta de Coordenação, 1986.

ZILBOVICIUS, Mauro. **Elementos conceituais fundamentais de gestão de custos**. 2006. Disponível em: <http://ebookbrowse.com/el/elementos-conceituais-fundamentais-de-gestao-de-custos> . Acesso em: 30/08/2010



## OS CUSTOS DOS CURSOS DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL DA BAHIA: um exercício exploratório

A partir do modelo para análise de custos desenvolvidos, foi realizado um exercício considerando as informações disponíveis dos quatro Ceteps selecionados. Em função da qualidade dessas informações, questão que já foi mencionada nos capítulos anteriores, julgou-se prudente denominar de exercício o que será desenvolvido e apresentado a seguir. Nessa medida, seu caráter é eminentemente exploratório.

Devido às lacunas existentes e à fragilidade das informações, não será possível elaborar avaliações substantivas muito menos realizar generalizações sobre os números apurados para os custos dos cursos de Educação Profissional nos Ceteps selecionados. As lacunas das informações e as adaptações realizadas estão nas notas dos quadros elaborados. A primeira parte deste estudo exploratório trata da caracterização dos Ceteps selecionados contendo o perfil da oferta de cursos, a descrição das dependências físicas, os equipamentos e aparelhos e o perfil dos docentes. Na segunda parte é realizada a apropriação de custos para os Ceteps selecionados e tecidos os comentários pertinentes.

---

### Caracterização dos Ceteps selecionados

#### Perfil da oferta de cursos

##### A) Centro Estadual de Educação Profissional em Logística e Transporte Luiz Pinto de Carvalho

O antigo Colégio Estadual Luiz Pinto de Carvalho foi transformado em centro de Educação Profissional em 2009, ofertando os cursos técnicos em Logística (Eixo Tecnológico Gestão e Negócios), Eletrotécnica, Refrigeração e Climatização e Manutenção Automotiva (Eixo Tecnológico Controle e Processos Industriais). O Ceep localiza-se em Salvador,

no Bairro de São Caetano. Em 2010 contava com 1.005 alunos matriculados e em 2011 o total de matrículas correspondeu a 978 alunos. Estes cursos são ofertados na modalidade de Educação Profissional Integrada ao Ensino Médio (EPI), Subsequente e Proeja Médio.

### **B) Centro Estadual de Educação Profissional em Gestão Severino Vieira**

O antigo Colégio Estadual Severino Vieira inicia suas atividades no final dos anos de 1940, a princípio como ginásio vinculado ao Colégio Estadual da Bahia. Localiza-se em Salvador no bairro de Nazaré. Assim como os demais centros, em 2009 foi transformado em Centro de Educação Profissional. O Ceep em Gestão Severino Vieira oferece os cursos técnicos em Administração, Contabilidade, Comércio e Recursos Humanos. Estes cursos fazem parte do eixo tecnológico Gestão e Negócios. Oferta ainda os cursos de Técnico em Edificações e Técnico em Desenho de Construção Civil, ambos pertencentes ao eixo tecnológico Infraestrutura. Esses cursos são ofertados nas modalidades Educação Profissional Integrada ao Ensino Médio (EPI), Subsequente e Proeja Médio. Em 2010 foram matriculados 899 alunos e em 2011, 1.017.

### **C) Centro Territorial de Educação Profissional de Vitória da Conquista**

A Escola Agrotécnica Sérgio de Carvalho foi fundada em janeiro de 1979, ofertando o curso de Técnico em Agropecuária. Em 2006, passou a ofertar o curso de Técnico em Informática e, em 2009, a escola é transformada em centro territorial. Localiza-se no município de Vitória da Conquista, em terreno que também é utilizado pelo campus da Universidade do Sudoeste da Bahia (UESB), no Bairro Universitário. Além dos cursos técnicos que já eram ofertados, de Agricultura e de Informática, o Cetep passa a oferecer, também, os cursos técnicos de Contabilidade, Agroecologia, Enfermagem e Edificações, compreendidas em cinco eixos tecnológicos: a) Informação e Comunicação; b) Gestão e Negócios; c) Recursos Naturais; d) Ambiente, Saúde e Segurança; e e) Infraestrutura. Assim como nos centros anteriores, esses cursos também são ofertados nas modalidades Educação Profissional Integrada ao Ensino Médio (EPI), Subsequente e Proeja Médio. Em 2010, foram matriculados 813 alunos e, em 2011, 903.

### **D) Centro Territorial de Educação Profissional do Piemonte Paraguaçu I**

O Cetep do Piemonte do Paraguaçu I, antes de 2009,

era o Colégio Estadual de Itaberaba, município onde está localizado o centro. Com a transformação em centro, passou a ofertar cursos de Educação Profissional em quatro eixos tecnológicos: a) Informação e Comunicação; b) Recursos Naturais; c) Controle e Processos Industriais; e d) Ambiente, Saúde e Segurança. Os cursos técnicos ofertados são Informática; Agricultura; Eletrotécnica; e Enfermagem, nas modalidades, Educação Profissional Integrada ao Ensino Médio (EPI), Subsequente e Projeja Médio. Nesses cursos estavam matriculados 939 alunos em 2010, e em 2011, 1.170.

## QUADRO 2

### Perfil da oferta (eixos tecnológicos e cursos; formas de articulação e matrículas)

Ceteps selecionados - 2010 e 2011

Ceteps	Eixos tecnológicos	Cursos	Forma de articulação	Nº de matrículas	
				2010	2011
Centro Estadual de Educação Profissional em Logística e Transporte Luiz Pinto de Carvalho	Gestão e Negócios; Controle e Processos Industriais	Téc. em Logística Téc. em Eletrotécnica Téc. em Refrigeração e Climatização Téc. em Manutenção Automotiva	EPI Subsequente Projeja Médio	1.005	978
Centro Estadual de Educação Profissional em Gestão Severino Vieira	Gestão e Negócios; Infraestrutura	Téc. em Administração Téc. em Contabilidade Téc. em Comércio Téc. em Recursos Humanos Téc. em Edificações Téc. em Desenho de Construção Civil	EPI Subsequente Projeja Médio	899	1.017
Centro Territorial de Educação Profissional de Vitória da Conquista	Informação e Comunicação; Gestão e Negócios; Recursos Naturais; Ambiente, Saúde e Segurança; Infraestrutura	Téc. em Informática Téc. em Contabilidade Téc. em Agroecologia Téc. em Agropecuária Téc. em Enfermagem Téc. em Edificações	EPI Subsequente Projeja Médio	813	903
Centro Territorial de Educação Profissional do Piemonte Paraguaçu I	Informação e Comunicação; Recursos Naturais; Controle e Processos Industriais; Ambiente, Saúde e Segurança	Téc. em Informática Téc. em Agricultura Téc. em Eletrotécnica Téc. em Enfermagem	EPI Subsequente Projeja Médio	939	1.170

Fonte: SEC/SUPROF  
Elaboração: DIEESE

## Composição e extensão das dependências físicas

O quadro 3 relaciona os itens que compõem as dependências de cada centro. A informação é de 2009, data de transformação das antigas unidades em centros de Educação Profissional. Observa-se que esta configuração reflete estruturas em processo de transição, pois algumas delas ainda não possuíam todos os equipamentos (laboratórios) que caracterizam os eixos tecnológicos ofertados, com exceção do Cetep de Vitória da Conquista que, enquanto escola agrotécnica, já ofertava cursos nos eixos que atualmente oferece. No Cetep de Vitória da Conquista, o laboratório é de Bioquímica, embora não relacionado no quadro abaixo, este Cetep possui ainda, como equipamento necessário aos cursos que oferta, um aviário, uma pocilga e um curral. O Ceep Luiz Pinto de Carvalho já contava, em 2009, com o laboratório de logística e o Ceep Severino Vieira possui uma sala denominada de escritório modelo.

Os laboratórios de ciências e de informática estão presentes em todos os centros. Este tipo de equipamento é característico de toda e qualquer unidade escolar. Entretanto, esses laboratórios além de servirem às disciplinas da Base Nacional Comum, servem também às disciplinas da Formação Técnica Específica. Esta afirmação se estende também às salas de recursos audiovisuais.

Em relação à área em m<sup>2</sup>, o Cetep do Piemonte não informou. Os demais possuem área construída superior a 2.500 m<sup>2</sup>. O Cetep de Vitória da Conquista possui uma área maior em razão da exigência dos cursos que compõem o eixo recursos naturais.

## Equipamentos e aparelhos

Embora não informe as quantidades dos equipamentos e aparelhos apenas para os computadores, o quadro abaixo mostra que todos os Ceteps possuem equipamentos de informática, audiovisual e som, tanto aparelhos de tecnologia antiga quanto com as atuais (videocassete e DVD). Todos os centros têm acesso à internet, três deles dispoem de serviço de banda larga quando da consulta (Quadro 4).

## Perfil dos docentes

Em relação ao número de docentes, a dispersão entre os centros selecionados é considerável. Enquanto o Ceep Severino Vieira possuía o maior número de docentes (78), os Ceep Luiz Pinto de Carvalho e Cetep de Vitória da Conquista ficaram entre os que possuíam, em 2010, o menor número de docentes: 34 e 36 docentes respectivamente. Quando

**QUADRO 3**  
**Dependências, área construída e terreno**  
 Ceteps selecionados - 2010

Descrição	Ceep em Logística e Transporte Luíz Pinto de Carvalho		Ceep em Gestão Severino Vieira		Cetep Piemonte do Paraguaçu I		Cetep de Vitória da Conquista	
	Quant.	Total (m <sup>2</sup> )	Quant.	Total (m <sup>2</sup> )	Quant.	Total (m <sup>2</sup> )	Quant.	Total (m <sup>2</sup> )
Área total do terreno (m <sup>2</sup> )	-	-	-	-	-	-	1	2.500
Área Interna (pátio) coberta	-	-	1	270	-	-	-	-
Cantina Escolar	-	-	1	60	-	-	1	62
Cozinha/Refeitório	2	89	-	-	0	nd	1	223
Laboratório de Bioquímica	-	-	-	-	-	-	1	39
Laboratório de Ciências	2	96	3	153	1	nd	-	-
Laboratório de Informática	2	173	2	90	2	nd	1	25
Laboratório de Logística	1	66	-	-	-	-	-	-
Quadra Coberta	1	754	1	nd	0	nd	1	810
Sala Ampliada (Auditório)	-	-	1	135	1	nd	1	103
Sala de Arquivo	1	154	1	76	-	-	-	-
Sala de Depósito	1	120	1	67	3	nd	1	12
Sala de Direção/equipe	2	56	3	120	2	nd	1	47
Sala de Equipe Pedagógica	2	98	2	126	1	nd	1	51
Sala de Escritório Modelo	-	-	1	53	-	-	-	-
Sala de Leitura, Biblioteca e Computação	1	144	1	70	1	nd	2	123
Sala de Professores	1	71	1	63	1	nd	1	50
Sala de Reprografia	1	16	1	8	1	nd	1	10
Sala do Grêmio Estudantil	-	-	1	12	-	-	-	-
Sala Proinfantil	-	-	-	-	1	nd	-	-
Salas de Aula	21	1.008	30	1.350	19	nd	12	600
Salas de Matrícula	-	-	-	-	-	-	1	17
Salas de Recursos Audiovisuais	1	49	3	123	1	nd	-	-
Sanitários/Banheiros	5	56	10	80	14	nd	4	66
Secretaria Escolar	1	40	1	76	2	nd	1	67
<b>TOTAL EM M<sup>2</sup></b>	-	<b>2.990</b>	-	<b>2.932</b>	-	-	-	<b>4.805</b>

Fonte: Ceteps selecionados. Elaboração: DIEESE

## QUADRO 4

### Existência de equipamentos e aparelhos

Ceteps selecionados - 2010

Item	Ceep em Logística e Transporte Luíz Pinto de Carvalho	Ceep em Gestão Severino Vieira	Cetep Piemonte do Paraguçu I	Cetep de Vitória da Conquista
Aparelho de televisão	Possui	Possui	Possui	Possui
Videocassete	Possui	Não possui	Possui	Possui
DVD	Possui	Possui	Possui	Possui
Antena parabólica	Não possui	Não possui	Possui	Possui
Copiadora	Possui	Possui	Possui	Possui
Retroprojeter	Possui	Possui	Possui	Possui
Impressora	Possui	Possui	Possui	Possui
Computadores	Possui	Possui	Possui	Possui
Acesso à Internet	Possui	Possui	Possui	Possui
Internet Banda Larga	Possui	Possui	Possui	Não possui
<b>TOTAL DE COMPUTADORES</b>	<b>60</b>	<b>25</b>	<b>28</b>	<b>35</b>
Computadores para uso administrativo	5	5	6	5
Computadores para uso dos alunos	40	20	22	27

Fonte: Censo Escolar. Inep  
Elaboração: DIEESE

este número de docentes é ponderado pelo número de alunos, esta distorção se confirma já que o Ceep Severino Vieira possuía, em 2010, o menor número de alunos matriculados.

Essa dispersão, por outro lado, dever ser relativizada, pois não está se levando em conta a jornada de trabalho, já que existem docentes com carga horária de 20 e 40 horas. Entretanto é importante lembrar, como já reiterado em vários momentos ao longo deste estudo, que a Educação Profissional possui especificidades que a distingue dos demais níveis de ensino, como do ensino médio regular por exemplo.

Na Educação Profissional, a relação docentes/alunos em um centro de Educação Profissional possui uma correlação maior com a variedade de ofertas de cursos e eixos do que com a quantidade de alunos. Contudo, esta hipótese não se verifica no caso dos Ceteps selecionados, já que o Ceep Severino Vieira é o que possui a menor

## QUADRO 5

### Perfil dos docentes

Ceteps selecionados - 2010

Sexo/idade/escolaridade	Ceep em Logística e Transporte Luíz Pinto de Carvalho	Ceep em Gestão Severino Vieira	Cetep Piemonte do Paraguaçu I	Cetep de Vitória da Conquista
Feminino	22	43	28	20
Masculino	12	35	28	16
Até 29 anos	1	3	0	10
De 30 a 35 anos	5	5	4	6
De 36 a 45 anos	7	17	11	10
De 46 a 55 anos	13	33	34	8
Acima de 56 anos	8	20	7	2
Com Ensino Médio	15	7	8	10
Com Ensino Superior Completo	19	71	47	26
Docentes com licenciatura	19	71	47	26
Docentes com especialização	12	51	34	19
Docentes com mestrado	0	5	2	1
<b>TOTAL DE FUNCIONÁRIOS</b>	<b>110</b>	<b>128</b>	<b>134</b>	<b>124</b>

Fonte: Censo Escolar. Inep  
Elaboração: DIEESE

variedade de eixos tecnológicos. Quando se analisa o número total de funcionários (docentes e não docentes), essa quantia é mais equilibrada entres os Ceteps selecionados.

Em relação aos demais itens do perfil dos docentes verifica-se, entre outras coisas, que a proporção de mulheres é maior do que de homens, há uma concentração maior de docentes nas faixas etárias mais elevadas e ainda existem docentes que possuem apenas o ensino médio. Observa-se, também, uma proporção relevante de docentes com especialização ou mestrado.

## Os custos da Educação Profissional nos Ceteps selecionados

A fragilidade e as lacunas nas informações não comprometem a realização de algumas análises, ainda que genéricas, bem

como não inviabilizam a formulação de algumas conclusões e questões a respeito dos resultados encontrados a partir do exercício de apuração dos custos dos Ceteps selecionados.

O Quadro 6 resume as informações de custos apropriadas nos Ceteps. Com base nelas e nas informações contidas nos Quadros 7 e 8, é que foram calculados os indicadores de custo do Quadro 9.

## QUADRO 6 Estrutura do custo direto de funcionamento

Ceteps selecionados - 2010 (Em R\$)

COD	Elemento de custo	Custo anual total			
		Ceep Luíz Pinto de Carvalho	Ceep Severino Vieira	Cetep de Vitória da Conquista	Cetep Piemonte do Paraguaçu I
1.	PESSOAL (1.1 + 1.2)	4.111.267,53	3.483.999,84	1.608.950,76	2.320.095,15
1.1	Pessoal Direto (1.1.1 + 1.1.2 + 1.1.3)	nd	nd	nd	nd
1.1.1	Pessoal Docente	nd	nd	nd	nd
1.1.2	Pessoal Não Docente de Gestão Escolar	nd	nd	nd	nd
1.1.3	Pessoal Não Docente de Apoio Escolar	nd	nd	nd	nd
1.2	Pessoal Indireto (Vigilância e Limpeza)	nd	nd	nd	nd
2.	MATERIAIS E INSUMOS (2.1 + 2.2 + 2.3)	340.816,67	271.026,27	78.806,52	99.281,05
2.1	Materiais de Consumo	57.800,45	46.943,27	34.925,74	18.656,50
2.2	Materiais Permanentes	120.795,22	17.491,00	21.010,78	7.369,55
2.3	Insumos	162.221,00	206.592,00	22.870,00	73.255,00
3.	OUTROS CUSTOS	3.942,00	0,00	0,00	0,00
<b>CUSTO DIRETO TOTAL (1+2+3)</b>		<b>4.456.026,20</b>	<b>3.755.026,11</b>	<b>1.687.757,28</b>	<b>2.419.376,20</b>

Fonte: SEC/SUPROF

Elaboração: DIEESE

Obs.: a) As informações referentes aos gastos com pessoal direto referem-se apenas aos servidores Estatutários e Reda

b) As informações referentes aos gastos com pessoal docente e não docente não foram disponibilizadas

c) As informações referentes aos gastos com o pessoal indireto (terceirizado) não foram disponibilizadas

d) As informações referentes às outras formas de contratação não foram disponibilizadas

e) Os gastos com pessoal direto em 2010 não foram disponibilizados. Foram repetidas as informações para o ano de 2009

## QUADRO 7

### Investimento realizado por item

Ceteps selecionados - 2010 (Em R\$)

Item	Ceep Luíz Pinto de Carvalho	Ceep Severino Vieira	Cetep de Vitória da Conquista	Cetep Piemonte do Paraguaçu I
Acervo bibliográfico	-	-	-	750,00
Construção e Reforma	-	-	2.760,00	-
Equipamentos de Climatização	5.600,00	1.498,00	-	2.000,00
Equipamentos de Informática	799,00	-	-	500,00
Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	780,00	-	9.316,60	2.950,00
Equipamentos e Utensílios de Cozinha e Cantina	13.533,90	6.635,00	1.110,00	-
Máquinas e Equipamentos Específicos	-	-	8.144,00	-
Mobiliário	4.420,00	5.600,00	9.934,00	1.500,00
<b>TOTAL</b>	<b>25.132,90</b>	<b>13.733,00</b>	<b>31.264,60</b>	<b>7.700,00</b>

Fonte: SEC/SUPROF  
Elaboração: DIEESE

## QUADRO 8

### Recursos recebidos de programas

Ceteps selecionados - 2010 (Em R\$)

Programa	Ceep Luíz Pinto de Carvalho	Ceep Severino Vieira	Cetep de Vitória da Conquista	Cetep Piemonte do Paraguaçu I
Faed/Manutenção	88.624,65	99.417,00	49.248,74	93.228,22
PDDE/PDE	-	-	16.605,28	57.027,43
PMEEP/SUPROF	-	-	144.119,50	272.000,00
PNAE	23.450,80	17.508,00	40.391,98	82.542,64
<b>TOTAL</b>	<b>112.075,45</b>	<b>116.925,00</b>	<b>250.365,50</b>	<b>504.798,29</b>

Fonte: SEC/SUPROF  
Elaboração: DIEESE

**QUADRO 9****Indicadores de custo**

Ceteps selecionados - 2010

Indicadores	Ceep Luíz Pinto de Carvalho	Ceep Severino Vieira	Cetep de Vitória da Conquista	Cetep Piemonte do Paraguaçu I
1. Custo Aluno/Ano (em R\$/Aluno/Ano)	4.433,86	4.176,89	2.075,96	2.576,55
2. Custo Aluno/Mês (em R\$/Aluno/Mês)	369,49	348,07	173,00	214,71
3. Participação Relativa do Custo de Pessoal Direto (em %)	92,26	92,78	95,33	95,90
4. Participação Relativa do Custo de Pessoal Docente (em %)	(nd)	(nd)	(nd)	(nd)
5. Participação Relativa do Custo de Pessoal Não Docente (em %)	(nd)	(nd)	(nd)	(nd)
6. Participação Relativa do Custo de Pessoal Indireto (em %)	(nd)	(nd)	(nd)	(nd)
7- Participação Relativa do Custo de Materiais e Insumos (em %)	7,65	7,22	4,67	4,10
8- Taxa Anual de Investimentos (em %)	22,42	11,75	12,49	1,53

Fonte: SEC/SUPROF

Elaboração: DIEESE

Obs.: a) Utilizou-se, para cálculo do custo aluno, o total de matrículas informados pela SUPROF

b) A participação relativa é calculada sobre o custo total

c) A taxa anual de investimentos é o total dos investimentos realizados sobre o total dos recursos repassados de todos os programas

A principal informação que salta aos olhos, a partir da análise dos indicadores listados nos diferentes quadros, é a expressiva participação dos gastos com pessoal no custo total dos Ceteps. Em todos eles, o percentual ultrapassa 90%. Arrisca-se afirmar que, ainda que as informações relativas ao custo com pessoal indireto (terceirizados) e as contratações temporárias tivessem sido disponibilizadas, esta participação poderia ser menor, mas continuaria expressiva.

A não disponibilização dessas informações limita ainda a análise e construção de indicadores como esses que estão sugeridos no Quadro 9. Ou seja, trata-se de poder avaliar os custos com pessoal por tipo de contratação (efetivos, Reda, outras formas e terceirizados), por função, docente e não docente. O detalhamento dessas informações permitiria calcular indicadores de custo, tendo como referência a matriz curricular, conforme desenvolvido em tópico anterior, ou até a mesmo a apropriação do custo por curso, eixo tecnológico e modalidade de Educação Profissional.

Para os centros selecionados, o custo/aluno/ano é menor nos centros da capital comparativamente aos do interior. Contudo, esta constatação não autoriza generalizações para os demais centros.

Calculou-se também a proporção dos gastos com aquisição de material permanente em relação ao total de recursos recebidos. Esta proporção foi denominada de taxa de investimento. Infelizmente não é possível realizar nenhuma consideração sobre esta taxa. Os valores encontrados para este indicador para os quatro Ceteps não guardam nenhuma relação. Outras informações seriam necessárias como, por exemplo, quais os percentuais destes recursos que devem ser destinados ao investimento e custeio. A análise das informações de cada centro para os anos de 2009 e 2010, que constam dos quadros em anexos, mostra que os Ceteps não conseguem executar todos os recursos. Em todos os centros, os valores gastos foram inferiores à metade dos valores recebidos.





SECRETARIA DA  
EDUCAÇÃO

