

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS  
CAMPUS VI – POETA PINTO DO MONTEIRO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DIEGO DE QUEIROZ CARVALHO**

**UMA PROPOSTA PARA MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO-SOCIAL  
EM ESCOLAS PÚBLICAS**

**MONTEIRO – PB**

**2012**

**DIEGO DE QUEIROZ CARVALHO**

**UMA PROPOSTA PARA MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO-SOCIAL  
EM ESCOLAS PÚBLICAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Humanas e Exatas da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), como parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz.

**MONTEIRO – PB**

**2012**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA SETORIAL – CAMPUS VI

C331u	<p>Carvalho, Diego de Queiroz Uma proposta para mensuração do resultado econômico-social em escolas públicas [manuscrito] / Diego de Queiroz Carvalho. – 2012. 46 f</p> <p>Digitado. TAO (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2012. “Orientação: Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz, Departamento de Contabilidade”.</p> <p>1. Mensuração. 2. Resultado econômico. 3. Escolas públicas. I. Título.</p> <p>21.ed. CDD 657</p>
-------	--

**DIEGO DE QUEIROZ CARVALHO**

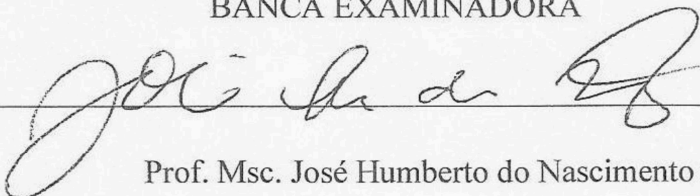
**UMA PROPOSTA PARA MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO-SOCIAL  
EM ESCOLAS PÚBLICAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Humanas e Exatas da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), como parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz.

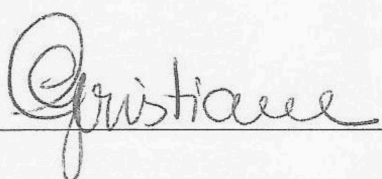
Aprovado em: 05/12/12

**BANCA EXAMINADORA**

  
\_\_\_\_\_

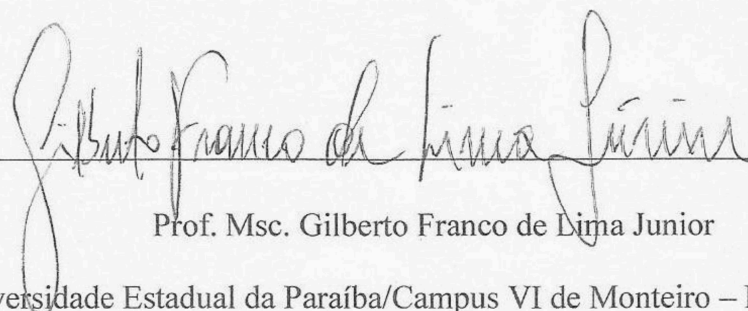
Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz

Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI de Monteiro - Orientador

  
\_\_\_\_\_

Prof.<sup>a</sup> Msc. Cristiane Gomes da Costa

Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI de Monteiro – Examinador 1

  
\_\_\_\_\_

Prof. Msc. Gilberto Franco de Lima Junior

Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI de Monteiro – Examinador 2

## RESUMO

As entidades públicas tem uma análise peculiar em relação aos seus padrões por causa do seu aspecto predominantemente social. Especificamente em relação às escolas públicas é um campo de aplicação que merece destaque por sua relevância. A contabilidade de custos é um instrumento que atualmente está sendo aplicada nessas entidades e está sendo inicialmente aplicada pelos órgãos normalizadores da contabilidade nacional. Esse trabalho propôs um modelo aceitável para o entendimento dos grupos de usuários da informação contábil procurando melhorar o processo de gestão dos recursos públicos nesse campo de aplicação por meio da aplicação do custeio direto, e com aplicação de estudo de caso, sendo este seu objetivo. Para isso foi feito um levantamento dos conceitos da contabilidade de custo, demonstração de resultado econômico e sistema de custo na administração pública. Foi utilizada uma metodologia classificada em bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e quantitativa, com objetivos exploratórios e descritivos, baseando-se no método dedutivo, e realizado um estudo de caso. Em seguida foi proposto um modelo inicial para mensurar os devidos valores. Após isso foi aplicado um estudo de caso na Escola Nossa Senhora de Fátima localizada na cidade de Sertânia-PE. O resultado encontrado foi negativo mostrando a necessidade de implantação desse relatório (Demonstração do Resultado Econômico) pelos órgãos e entidades para melhor gestão dos recursos públicos, mesmo sendo facultativa, para que se possa melhorar a aplicação desses recursos de forma mais eficaz e eficiente.

**Palavras Chaves:** Mensuração. Resultado Econômico. Escolas Públicas

## ABSTRATC

The public entity has a peculiar analysis related to patterns due to predominant social aspect. The public schools, specifically, have a field of application highly relevant. A cost accounting is a tool that has been applied on those entities by National Accounting Norm Organizations. This report suggested an acceptable understanding pattern to users of accounting information trying to improve the management process of public allowance through the direct funding and with application of study of case, being its aim. Inicially was made a survey of cost accounting concept, demonstration of economic result and public administration cost system .The methodology applied was classified both bibliography and documentation, with qualitative and quantitative approach, with descriptive aim based on deductive method and made a study of case. Soon afterwards an inicial pattern was applied to measure the respective figures. Next it was proposed a study of case at Nossa Senhora de Fátima School, located in the city Sertânia PE. The result found was negative, being necessary to introduce this report (Economic Result Demonstration) by Organizations and entities in order to improve the management public resources. Although the application of this report is optional, it is still useful to improve the application of these resources on a much more effective and efficient way.

**Keywords:** Measurement. Economic result. Public schools.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> Diferenças entre o custeio variável e o custeio direto.....	16
<b>Quadro 2:</b> Demonstração de Resultado com custos indiretos identificados.....	18
<b>Quadro 3:</b> Demonstração do resultado econômico do setor público.....	22
<b>Quadro 4:</b> Correlação entre Denominação.....	34
<b>Quadro 5:</b> Receita Econômica por turma e Total.....	35
<b>Quadro 6:</b> Gastos com docentes e encargos sociais.....	36
<b>Quadro 7:</b> Gastos gerais – despesas custeio e capital (Alimentação, Material Escolar etc.)..	36
<b>Quadro 8:</b> Gastos com pessoal administrativo, serviços gerais efetivos e diretoria.....	37
<b>Quadro 9:</b> Gastos com serviços gerais terceirizados.....	37
<b>Quadro 10:</b> Mensuração do Resultado Econômico da ENSF 2011 por meio do custeio Direto.....	38

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
1.1	Problema .....	9
1.2	Objetivos .....	9
1.2.1	Objetivo Geral .....	9
1.2.2	Objetivo Específico.....	10
1.3	Justificativa.....	10
1.4	Estrutura do Trabalho .....	11
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>12</b>
2.1	Contabilidade de Custos.....	12
2.1.1	Terminologia Contábil Básica.....	12
2.1.2	Algumas Classificações de Custos .....	13
2.1.2.1	Custos Fixos e Variáveis .....	13
2.1.2.2	Custos Diretos e Indiretos.....	14
2.1.3	Custeio Direto e Variável.....	15
2.1.4	Margem de Contribuição, custos fixos Identificados e Custeio Direto .....	17
2.2	Mensuração do resultado Econômico .....	18
2.2.1	Resultado Econômico e Sistemas de Custos .....	18
2.2.2	Demonstração do Resultado Econômico .....	20
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>24</b>
3.1	Quanto à Classificação.....	24
3.2	Quanto à Abordagem.....	24
3.3	Quanto aos Objetivos.....	24
3.4	Quanto ao Método.....	25
3.5	Técnica Utilizada .....	25
3.6	Delimitação do Tema .....	26
3.7	Coleta de Dados.....	26
<b>4</b>	<b>MENSURAÇÃO EM ESCOLAS PÚBLICAS.....</b>	<b>27</b>
4.1	Mensuração da Receita Econômica-Social .....	27
4.2	Mensuração de Despesas e Custos .....	31
<b>5</b>	<b>ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>33</b>
5.1	Campo de Aplicação da Pesquisa .....	33



5.2	Coleta de Dados .....	34
5.2.1	Custo de Oportunidade .....	34
5.2.2	Despesas e Custos .....	34
5.3	Resultados.....	34
5.3.1	Cálculo e Organização da Receita Econômico-Social .....	34
5.3.2	Organização dos Custos e Despesas.....	35
5.4	Demonstração do Resultado Econômico .....	37
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>39</b>
6.1	Recomendações para futuras pesquisas e atividades na gestão pública.....	39
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>41</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>45</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O modelo gerencial aplicável a grande maioria das entidades privadas, desde sempre, vem sendo crescentemente, embora paulatinamente, importado para a administração pública brasileira. Isso se deve a maior exigência por parte dos usuários, que além de exercerem o real poder por meio da democracia, pagam tributos e contribuições altíssimas para que o estado realize os serviços para a população. Como exemplo do fato supramencionado, os dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) a carga tributária do ano de 2010 chegou a 35,13% do produto interno Bruto (PIB) do mesmo ano.

Como agravante e principal causador dessa mudança aos fatores citados acima, o *Outputs* da geração desses serviços é lastimável e precária, causando discussão política e social, ocorrendo de maneira generalizada em setores como saúde, educação, segurança etc.

Especificamente na educação, podem-se analisar programas que procuram investir para que esse setor da sociedade evolua continuamente na área pública. Na educação básica, temos como exemplo o Fundeb que “[...] tem como principal objetivo promover a redistribuição dos recursos vinculados à educação” (Ministério da Educação). Também há o Dinheiro direto na escola, onde, segundo o MEC, o orçamento previsto para 2011 foi de 1,5 bilhão.

Outros programas como o PROUNI (Programa Universidade para Todos) também evidencia a tentativa de mudança, com a democratização do ensino superior.

O ponto principal é: apenas o aumento nos gastos públicos na área de educação resolverá exponencialmente, ou, pelo menos, em certa proporção o problema, que vem impedindo o desenvolvimento brasileiro? Depende. Caso esses recursos sejam utilizados com a tríade eficiência, eficácia e efetividade, mesmo que de maneira inicial poderemos obter frutos melhores.

Para isso a contabilidade, como em outras áreas de análise, também se torna um poderoso instrumento para o auxílio à tomada de decisão, caso consiga gerar informações fidedignas e oportunas aos gestores públicos que fazem uso de seu produto.

Olhando para a aplicação desses recursos, certamente, o foco central de sua utilização é como o estudante pode gerar benefícios sociais para a população brasileira, gerando assim um resultado.

A evidenciação desses fatores é feita nas entidades privadas, pela Demonstração de Resultado do Exercício, onde é mostrada a riqueza agregada à célula social analisada.

Nas entidades públicas, porém, por serem de naturezas diferentes, sua mensuração também deverá ser diferente. O problema é que as demonstrações contábeis clássicas advindas da lei 4.320/64 não proporcionavam tal oportunidade ao gestor público, que só poderia obter essas informações por vontade própria. Tínhamos somente demonstrações de fluxo orçamentário (balanço orçamentário), fluxo financeiro (balanço financeiro), entre outras.

Assim o CFC, por meio da resolução 1.133/08, aprovou a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis ao qual consta a Demonstração de resultado Econômico, que procura avaliar a eficiência desses recursos, por meio do custeio direto e com base em teoria para mensuração do resultado econômico em entidades públicas, proposta por SLOMSKI, que será vista ao decorrer desse trabalho.

## **1.1 Problema**

Esse trabalho procura responder, por meio de teoria e sua aplicação, a um caso concreto, a seguinte indagação: **Qual seria uma maneira viável e aceitável de evidenciar a gestão dos recursos públicos em escolas públicas utilizando método do custeio direto em relação ao resultado econômico-social?**

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral apresentado nesse trabalho é o de propor uma alternativa para uma melhor apresentação dos resultados econômicos sociais em escolas públicas, utilizando o método do custeio direto para o resultado econômico-social juntamente com um estudo de caso.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Como objetivos específicos esse trabalho procura apresentar as seguintes questões:

- Identificar e detalhar principais conceitos utilizados pela contabilidade de custos que são úteis para apuração de resultado econômico;
- Demonstrar definição de resultado e principalmente resultado econômico, conjuntamente com a demonstração proposto por SLOMSKI e usado pelo órgão máximo regulador, tanto da contabilidade geral no Brasil (Conselho Federal de Contabilidade) e especificamente da contabilidade pública (Secretaria do Tesouro Nacional), juntamente com rápida planificação do sistema de custos;

### **1.3 Justificativa**

Como em qualquer atividade humana, que se procure avaliar sua performance, é preciso, primeiramente, medir seus resultados, e em atividades escolares públicas não é diferente. Esse desempenho é relacionado como colocado anteriormente a gestão eficaz e eficiente na alocação dos recursos públicos. Acrescente-se a isso a importância da educação em nível estratégico nacional.

Em termos específicos da contabilidade nacional destaca-se o processo de convergência das normas internacionais por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e também com o processo de implantação do sistema de custos no setor público, que irá possibilitar uma melhor análise do uso dos recursos públicos, sendo relativo a esse trabalho da importância a Demonstração do Resultado Econômica proposta pela NBC T 16.6 para a apuração de um resultado, ao qual não havia relatório específico que segundo essa norma evidencia o resultado econômico das ações do setor público. Todavia, a falta de números consideráveis de pesquisas relativas especificamente a esse tema (Resultado Econômico em escolas públicas) é a razão principal da realização desse trabalho.

### **1.4 Estrutura do Trabalho**

Para essa finalidade dividiu-se da seguinte maneira: Primeiramente, foram revisados conceitos essenciais da contabilidade de custos. A seguir, conceitos e estruturas de mensuração do resultado econômico em entidades públicas e sistemas de custos na administração pública. Em terceiro lugar, os procedimentos metodológicos utilizados. Na quarta parte, a proposta para mensuração do resultado econômico em escolas públicas. Na quinta parte o Estudo de Caso. Por fim, a conclusão do trabalho, os quais serão vistos abaixo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Contabilidade de Custos

#### 2.1.1 Terminologia Contábil básica

MARTINS (2003, pg. 24-26) mostra a nomenclatura e classificação dos fenômenos patrimoniais relacionado a custos que será citada abaixo:

a) Gasto – Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”

[...]

b) Desembolso – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço

[...]

c) Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

[...]

d) Custo – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços

[...]

e) Despesa – Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente.

[...]

f) Perda – Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Como se pode ver gasto é um termo generalista que abrange três conceitos específicos: Investimento, custo e despesa. A diferença entre elas é basicamente o foco analisado. O investimento é o ativo, ou seja, apenas se houver registro no ativo é que poderá ser considerado investimento, podendo ser no circulante como estoque ou no não circulante como imobilizado ou intangível. Custo, por outro lado, ocorre no processo de produção ou prestação, realizando-se concomitante a respectiva produção ou prestação de serviço. A despesa, por outro lado, tem como ponto crucial afetar diretamente o resultado.

## 2.1.2 Algumas Classificações de custos

### 2.1.2.1 Custos Fixos e Variáveis

Essa classificação se detém aos produtos e a variabilidade ou não de tais custos em relação à produção. Essa observação é feita em relação a determinado fator. Por exemplo, os custos com matéria prima direta variam de maneira proporcional as unidades produzidas, enquanto a depreciação permanece, via de regra, constante em relação a determinado nível de atividade.

De maneira didática MANDARINO (1973) explica que os custos fixos são os independentem da movimentação para mais ou para menos da produção e distribuição e que são sempre indiretos. Ressalta-se que com essa passagem que se o custo for de simples e direta alocação aos produtos isso não ocorrerá, como a depreciação para produção de apenas um produto. Nesse caso, porém, está ligado as exceções da regra exposta.

O mesmo autor na página seguinte define os variáveis como aqueles que oscilam relativamente a produção ou distribuição. Quando for relativo à produção será um custo de produção e a distribuição um custo de venda (despesa).

Para HOLANDA (apud LEONE, 1989) há três tipos de custos variáveis. O primeiro, segundo o autor, são os que variam de maneira proporcional e *decrecente*, como o consumo de energia que varia de acordo com o aumento da capacidade produzida. O segundo é o custo proporcional variável constante (Matéria prima direta, por exemplo). E por último o custo variável proporcional crescente, citando horas extraordinárias como as que são pagas em dobro.

HORGREN (1986, pg. 41) ressalta que “o custo fixo é apenas em relação a um período e a um dado, embora amplo, intervalo de atividade, chamado ‘intervalo de significância’”. Isto mostra que para ser classificado fixo não ele deve ser totalmente estático, mas sim que haverá um nível de amplitude definido pela empresa em relação a determinado nível de atividade. Por exemplo, um custo com gerentes de uma fábrica pode ser considerado fixo no intervalo de 5.000 a até 30.000 unidades.

Em relação ao assunto intervalos relevantes MAHER (2001, pg. 76), inclui os custos variáveis onde disserta que “Níveis de atividade entre os quais dado custo fixo total ou custo variável unitário não se alteram”.

Segundo MARTINS (2003, pg. 50) os custos fixos variam por pelo menos duas razões e cita a variação de preços, da expansão da empresa ou de mudança de tecnologia.

Ainda há outras duas outras classificações relacionadas aos custos fixos e variáveis, sendo ela híbrida das duas. São eles:

- Custos Semivariável: “Custo que contém componentes fixos e variáveis; também é denominado custo misto” (MAHER, 2001, pg. 77). Para exemplificar temos as contas de energia elétrica que possuem uma parcela fixa, que é cobrado mesmo sem uso, e uma parcela variável de acordo com o consumo. Esse caso mostra que para classificar o custo nesse ou naquela modalidade não é necessário saber apenas a denominação, mas sim suas características.
- Custos em Degraus: “Custo que aumenta ‘em degraus’ quando o volume aumenta. Também é denominado de custo semifixo”. (Idem, 2011, pg. 77)

### 2.1.2.2 Custos Diretos e Indiretos

Diferentemente dos custos fixos e variáveis, que tem sua análise de apropriação de valores relacionada ao aumento ou diminuição da produção, ou seja, o comportamento de tal fator, os custos diretos e indiretos têm uma relação mais forte com o produto em si e sua base de alocação. De forma mais clara: para se diferenciar os custos diretos e indiretos precisa-se observar necessariamente seu objeto de custeio (item ao qual se apropria determinado valor), sendo ele normalmente o produto ou serviço (pode ser outros como atividades, clientes etc dependendo do tipo de análise que se queira incorrer).

LEONE (1989, pg. 54) explica que “todo custo que é identificado naturalmente ao objeto de custeio é denominado de custo direto.”

E continua na mesma página por agora conceituando o indireto como “[...] todo item de custo que precisa de um *parâmetro* para ser identificado e debitado ao produto ou objeto de custeio [...]”. (Grifo meu)

Assim basicamente o divisor de águas que define se um custo é direto ou indireto é o que a doutrina denomina comumente como Rateio, sendo este, qualquer medida de alocação, racional ou não (o ideal é que se procure o primeiro critério), ao qual se use para apropriar valores a objetos de custeio diferente.

A depreciação de equipamentos é um bom exemplo. Se a máquina produz diversos produtos, como a, b e c precisará de algum critério, parâmetro, meio para dividir aos três



produtos. Já que se necessita de algum critério de rateio se diz que o custo é indireto. Vamos supor agora que essa mesma empresa por razões diversa queira anular os produtos b e c. Nesse caso o custo de depreciação, equivalente a 100.000, seria considerado custo direto, pois agora não era necessário nenhum parâmetro para alocação ao produto, seria diretamente sem nenhuma restrição alocado o produto *a*.

Pode também ser vista olhando o agente que está atuando, se é diretamente ou indiretamente do produto. Quando o operário trabalha diretamente com o produto ele o custo é direto. Todavia, quando um gerente está envolvido na participação de produtos, ela é subsidiária, auxiliar no processo produtivo e por isso indireto.

Além dessas causas deve-se levar em consideração a economicidade da relação custo benefício na existência de um custo direto de difícil mensuração. Se um custo é claramente direto – consegue-se identificar ao produto sem rateio -, mas o custo de mensurar exceder o benefício poderá se classificar como indireto.

Para saber se o custo é direto ou indireto também se deve analisar o objeto de custeio. A depreciação de um equipamento que fabrica vários produtos é indireto em relação a tais objetos, mas direto em relação ao departamento que atua.

É importante ressaltar que tanto as classificações em diretas e indiretas e fixas e variáveis se aplicam às despesas.

### **2.1.3 Custeio Direto e Variável**

O custeio direto se assemelha ao custeio variável em muitos pontos, como em determinar o custo mais relevante: no custeio variável são os custos variáveis, no direto são os diretos "[...] que fixos, quer variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificados ao produto" (PETER, 2001, pg. 121 apud MACHADO).

Por isso também se assemelha, quanto às características de não distorcer as informações com base em rateios (sendo esse seu principal objetivo), e ainda ficar mais clara a informação para o usuário que por ser um conceito mais simples e objetivo (custo direto, e somente ele), tem a probabilidade de melhorar a compreensão de tal sujeito.

Uma diferença que pode ser notada é a contribuição de cada empresa. Se o método for o custeio variável, será chamada de margem de contribuição. Se o método o direto de margem

bruta. A primeira são os recursos são para amortizar os custos fixos e gerar o lucro. A segunda são os recursos para amortizar os custos indiretos e gerar o lucro. O quadro abaixo ajuda a entender:

**QUADRO 1 – Diferenças entre o custeio variável e o custeio direto**

<b>CUSTO VARIÁVEL</b>	<b>CUSTO DIRETO</b>
RECEITA OPERACIONAL	RECEITA OPERACIONAL
(-) CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS	(-) CUSTOS E DESPESAS DIRETOS
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	(=) MARGEM BRUTA
(-) CUSTOS E DESPESAS FIXOS	(-) CUSTOS E DESPESAS INDIRETOS
(=) RESULTADO ECONÔMICO OPERACIONAL	(=) RESULTADO ECONÔMICO OPERACIONAL

**Fonte: Elaborado pelo próprio autor.**

Outra diferença que podem ser notada é o que eles depositam diretamente no resultado como despesas: o variável são os fixos e o direto, os indiretos. Assim pode haver um custo que seja fixo, como em uma fábrica que a máquina existente fabrica um só produto, e assim sua depreciação seria despejada no resultado, e conseqüentemente ficando abaixo da margem de contribuição. No custeio direto, porém, ficaria acima da margem bruta auxiliando no seu cálculo. Por fim, como colocado no subtópico de custos diretos e indiretos um custo pode ser direto (vamos supor que também variável), mas pela relação custo benefício seja transferido para indireto por sua dificuldade de mensuração. Os materiais de consumo com pequeno valor é um exemplo: Em produtos que há alguns que a variação ocorre proporcionalmente com o aumento da produção, e a empresa até pode achar algum meio de saber quanto cada produto gasta diretamente desse custo, mas por inviabilidade deixa de fazê-lo e registra como custo indireto.

Por certo esse custeio direto também é chamado variável pelas insignificantes diferenças nele apresentadas que na esmagadora maioria das empresas são de difícil ocorrência e seus respectivos valores e que a maioria dos custos fixos serem indiretos e variáveis, diretos. Alguns autores usam o conceito de custeio direto variável ou somente custeio direto para identificar os custos, quer diretos ou indiretos, custeiem o produto apenas pela característica de variável. Como será visto a frente a STN menciona que a divisão dos custos de execução para prestação dos serviços públicos sejam divididos em diretos e indiretos, sendo essa razão de tal divisão nesse trabalho.

Em relação à medida de custeio, obviamente só se utilizam os custos, todavia para demonstração resultado se inclui nesse bojo as despesas, diretas e indiretas, em seus devidos lugares.

Além desses métodos há outros como custeio por absorção, baseado em atividades etc que quando apurados também podem ser acumulados para gerarem outras informações, gerenciais, legais etc. Quanto aos métodos citados (Absorção e baseado em atividades) pode-se resumir da seguinte forma:

1. Absorção: Segundo MARTINS (2003) é o que aloca os custos de produção diretos e indiretos. Os primeiros vão direto aos produtos ou serviços e os segundos são alocados por meio do processo de rateio para os departamentos e/ou produtos. Quando ocorre a venda vão ao resultado o valor proporcional ao estoque vendido. As despesas vão diretas ao resultado.

2. Por atividades: Segundo BRIMSON (1996) “é um processo de acumulação e rastreamento de custos e dados de desempenho para as atividades da empresa [...]”. Nesse método são as atividades que consomem os recursos e não os produtos e serviços. Para esse método é utilizado os direcionadores de recursos – dos custos às atividades – e os direcionadores de custos – das atividades aos produtos e serviços segundo MARTINS (2003). Procura diminuir o rateio arbitrários dos custos indiretos.

#### **2.1.4 Margem de Contribuição, custos fixos identificados e custeio direto**

A primeira definição está relacionada ao custeio variável, como visto no subtópico anterior. Segundo MARTINS (2003) divide a margem de contribuição unitária e total. Conceitua a unitária entre a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto, sendo o que efetivamente traz a empresa em relação ao produto e a total como a multiplicação das unidades pela margem unitária. Este conceito demonstra a inutilidade parcial dos custos fixos relacionados a decisões gerenciais. Mostra que a MC é o “lucro do produto”. Ela serve também para analisar a capacidade que os produtos ou serviços possuem para amortizar os custos fixos.

O mesmo autor diferencia os custos fixos em dois grupos: Identificados e não identificados ou comuns. Os primeiros são aqueles em verdade não pertencem a todos os

objetos de custeio (produtos, departamentos etc), mas somente a alguns, os quais são ajudados a gerar a receita. Como exemplo mostra um determinado custo identificado que é alocável a dois produtos e outro a três. Os demais custos que não podem ser alocados a um produto ou grupo de produtos são os comuns. Depois de deduzido os custos variáveis dar-se no nome de 1ª margem de contribuição e após os custos fixos identificados 2ª margem de contribuição.

No custeio direto esses mesmos conceitos podem ser apresentados só que em lugar de usar-se o custo variável passa-se para o direto, e o fixo para o indireto. O mesmo vale para as despesas. O quadro abaixo mostra uma forma de apresentar essa demonstração.

**QUADRO 2 – Demonstração de Resultado com custos indiretos identificados**

<b>Denominação</b>	<b>Valores dos Produtos/Serviços</b>	<b>Valores da Entidade (Soma)</b>
Receita		
(-) Custos e Despesas Diretos		
(=) 1ª Margem Bruta		
(-) Custos e Despesas Indiretos Identificados		
(=) 2ª Margem Bruta		
(-) Custos e Despesas Indiretos		
(=) Resultado Econômico		

Fonte: Elaborada pelo próprio autor.

## **2.2 Mensuração do Resultado Econômico**

### **2.2.1 Resultado Econômico e Sistemas de Custos**

Nas mais variadas entidades a contabilidade funciona indubitavelmente e basicamente como meio de mensuração e avaliação dos recursos para que haja um melhor gerenciamento e um futuro melhoramento.

Para a primeira finalidade (mensuração) em relação ao resultado deve-se fazer primeiramente à básica regra para obtenção do resultado, isto é, receita menos despesas é igual ao resultado, positivo ou negativo.

O primeiro item é denominado de receita, quede maneira geral segundo IUDÍCIBUS (2009, pg 152):

[...] é a expressão monetária, validade pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca o acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido,

considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço para produzir tal receita.

O segundo item é a despesa a qual já foi definida no início desse tópico.

Nas entidades privadas essa receita é apurada de maneira mais simples do que as entidades públicas, onde o dever é basicamente apurar por competência no período a multiplicação do valor contratado pelo número de unidade vendidas se for uma empresa comercial, por exemplo. Nas entidades públicas, porém, isso não é facilmente mensurável por não ter um valor tão explícito para tais serviços, já que os contribuintes não pagam determinado valor na maioria dos serviços públicos, entre eles a escola. Um contribuinte que paga 700.000 de variados tributos por ano, tem direito aos mesmos serviços de sujeito que não contribui em nada para as finanças estatais ou até um que só usa recursos da seguridade social e também não contribua. Por isso segundo SLOMSKI (2010, pg. 7) et al.:

*O modelo conceitual desenvolvido por Slomski (1996) parte da premissa de que os controles exclusivamente orçamentários deixam de captar o grau de eficiência com que são prestados os serviços públicos. O autor entende que, na prestação de serviços públicos, há uma receita que não está explicitada na contabilidade de entidades públicas, denominada receita econômica, que é encontrada, segundo Slomski (1996:62), 'pela multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado'. (Grifo meu)*

Por outro lado as despesas são apuradas conforme nos negócios privados de acordo com os critérios expostos pela contabilidade de custos.

A apuração desse resultado é feita por meio da Gestão Econômica que segundo CATELLI (2007) tem como “ponto inicial para se administrar resultado é o conhecimento de como ele se forma, ou seja, a identificação de variáveis constituintes e do relacionamento entre elas.”

Relativamente ao sistema de custos na administração pública, legalmente já era permitido ao administrador fazê-lo. O decreto lei 200/67, em seu artigo 79, fala que a contabilidade deve apurar os custos de serviços evidenciar resultados da gestão. A LRF – Lei de responsabilidade fiscal, no seu artigo 50 § 3º, avança mais trazendo que esse sistema deve auxiliar a avaliação e acompanhamento, portanto não apenas a evidenciação ou apuração. O primeiro diploma legal relevante a usar esse permitir esse sistema foi a lei 4.320/64, artigo 99, onde colocou na forma de serviços públicos industriais para determinação de custos, ingressos e conseqüentemente seus resultados não prejudicando a escrituração patrimonial e financeira

comum. Para obedecer a essa última legislação a demonstração de resultado econômico utilizou um sistema independente denominado sistema de custos que segundo a NBCT 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública”.

Quanto aos resultados patrimoniais no setor público ocorre pela demonstração das variações patrimoniais, que é responsável pelo registro, processamento e evidenciação das alterações patrimoniais, orçamentárias e extra orçamentários, que ocorrem nos entes públicos. O resultado econômico, como será visto a frente, não gera um resultado somente em termos econômicos, mas, além disso, em termos predominantemente sociais que inviabiliza sua quantificação contábil para ser acrescentado ao patrimônio público no balanço patrimonial.

Assim ele registra o resultado econômico sem interferir nas escriturações patrimoniais e orçamentárias, ou seja, apesar de ser contábil é extra orçamentário e extra patrimonial, apesar de também usá-las para sua apuração. Isso pode ser visto no trabalho de MACHADO (2002) e também no de MACHADO E HOLANDA (2010).

Dessa forma esse sistema tem a finalidade principal de subsidiar o administrador público por meio de informações relacionadas ao desempenho, atingimento de metas e objetivos, avaliação dos resultados dos programas etc com um foco de agregação de valor à sociedade ou não.

Segundo ROSA (2011) esse sistema foi desenvolvido no governo federal por meio do serviço federal de processamento de dados (SEPRO) e é denominado sistemas de custos do governo federal (SIC).

Ainda segundo a autora supramencionada utilizará dados dos sistemas públicos SIAFI, SIAPE e SIGPLAN. Nos estados e municípios a denominação poderá mudar.

No próximo subtópico será apresentada a demonstração de resultado econômico com os conceitos aceitos e propostos pelo órgão reguladores mostrando sua estrutura e definições específicas

### **2.2.2 Demonstração do Resultado Econômico**

De maneira geral os serviços públicos são discriminados socialmente por sua reputação de ineficiência na prestação de seus serviços. Esse quadro vigorou no Brasil

principalmente em épocas em que o coronelismo e uma administração burocrática, cheia de entraves fazia parte da massa que comandava os órgãos e entidades públicas nacionais.

A partir do aumento da educação e assim da visão do cidadão e de alterações legislativas, principalmente a partir da promulgação da constituição da república federativa do Brasil em 1988 esse grau de desmoralização tende a diminuir consideravelmente sendo mudado para um modelo bem mais gerencial, uma administração por resultados.

Como a administração precisa zelar pela boa gestão dos seus recursos financeiros a contabilidade torna-se imprescindível ferramenta de apoio ao processo de tomada de decisão, principalmente a contabilidade denominada gerencial.

Para isso, primeiramente é necessário que haja meios hábeis que mostrem como está o desempenho dos comandados do estado mostrando se seus resultados atingem a tríade de eficiência, eficácia e efetividade.

Segundo CARVALHO E CECCATO (2011, pg. 760):

A busca de alternativas que reduzam os custos e otimizem a efetividade, eficiência e economicidade dos serviços prestados à sociedade pelos órgãos públicos tem representado grandes desafios para os administradores comprometidos com o erário, pois, em realidade, a preocupação normalmente se restringe, fundamentalmente a procedimentos mais voltados ao atendimento de aspectos legais e de controle vigentes no país, não se analisando os aspectos concernentes à gestão de custos e consequentes resultados.

Um dos instrumentos que o conselho federal de contabilidade tomou parte foi a Demonstração do Resultado Econômico, que como exposto no início desse trabalho, se diferencia daquela elaborada pelas entidades não governamentais. Essa demonstração está incluída no também sistema de custos como demonstração contábil facultativa.

Segundo o Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público – Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (2011, pg. 45) essa demonstração é facultativa e coloca como premissas os conceitos abaixo:

- Custo de Oportunidade (CO) – Valor que seria desprezada na alternativa de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para execução da ação pública.
- Receita Econômica (RE) – Valor apurado a partir dos benefícios gerados a sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados (N)

- Custos de Execução (CE) – Valor econômico despendido pela entidade na ação objeto do resultado econômico apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.

Mais a frente, na mesma página, continua discorrendo de outros conceitos inerentes a essa demonstração conceituando o resultado econômico como relativo ao “incremento líquido de benefícios gerados a sociedade a parti da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a parti da diferença entre a receita econômica (RE) e o custo de Execução (CE) [...]”

Dita que a fórmula para esse cálculo é a seguinte:

$$\mathbf{REA} = \mathbf{RE} - \mathbf{CE} \text{ ou } \mathbf{REA} = (\mathbf{N} * \mathbf{CO}) - \mathbf{CE}$$

A Demonstração proposta divide os custos diretos dos indiretos como demonstrado no quadro a seguir:

**QUADRO 3 – Demonstração do resultado econômico do setor público**

Especificação	Exercício Anterior	Exercício Atual
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou serviços fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4. (-) Custos Indiretos Identificados coma execução da ação pública		
5. (=) Resultado Econômico apurado		

**Fonte: Adaptação do demonstrativo da página 35 do Manual de Contabilidade Aplicada ao setor público – Parte V – Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público.**

Como pode ser visto o método de custeio dessa demonstração é o custeio direto apresentado no tópico anterior.

Em relação ao conceito de custos indiretos identificados não é o mesmo do apresentado na contabilidade de custos, mas segundo SLOMSKI (2007) tão somente aqueles que não fazem parte da unidade do serviço, mas que sem eles seriam impossível haver o controle e administração. Para complementar dá exemplo o pessoal administrativo.

O resultado econômico apurado pode ser analisado sobre três bases segundo o Manual apresentado: Déficit Econômico, Superávit Econômico e Equilíbrio Econômico. O primeiro ocorre quando os custos e despesas superam a receita econômica. O segundo quando ocorre o



inverso, isto é, quando as receitas é que superam os custos e despesas utilizados para determinado projeto ou outro fim. E o terceiro, quando há equilíbrio em ambos os fatores. A finalidade elementar dessa análise é saber se os órgão e entidades públicas prestam o serviço com economicidade e eficiência, subsidiando informações para melhoras como redução de custos, aumento de receita etc.

Por fim, para SLOMSKI (2007, pg. 404) na mensuração do resultado econômico nessas entidades (públicas) devem ser levada em conta alguns pressupostos:

- se não existisse o serviço público, num país capitalista, o cidadão buscaria o menor preço de mercado a vista, para a contratação de serviços;
- a entidade tem como missão prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade
- o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos, para a manutenção da entidade pública.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Quanto à classificação**

Relativamente à classificação a pesquisa se classifica em Bibliográfica e Documental. Segundo GIL (2009) bibliográfica é aquela fundamentada em material já elaborado sendo constituído principalmente por livros e artigos. É documental, pois segundo GIL (2009, pg. 45) comenta que “[...] vale-se de materiais que não recebem, ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”. A diferença entre os dois é que a Bibliográfica já tem a opinião de autores, enquanto a Documental não possui essa análise, ficando a cargo do pesquisador.

Em relação às fontes bibliográficas foram usados livros e artigos. Os documentos utilizados foram relacionados prestação de contas da Escola Nossa Senhora de Fátima no ano de 2011.

#### **3.2 Quanto à abordagem**

A abordagem realizada nesse trabalho se integrou como qualitativa e quantitativa. Qualitativa, pois segundo SILVA (2008, pg 31) “[...] pode ser associada à coleta e a observação direta de texto (falado e escrito), e à observação direta do comportamento”. Isso foi feito de acordo com as informações pesquisadas (texto) e a observação do estudo de caso (comportamento). Quantitativa, pois de acordo com SILVA (2008, p. 28) “significa quantificar opiniões, dados, na forma de coleta de informações, ou seja, fazer uma interpretação através dos dados”. No caso desse trabalho está relacionado a agrupação e interpretação desses dados na forma de relatórios contábeis.

#### **3.3 Quanto aos Objetivos**

Quanto os Objetivos a pesquisa se classifica em Exploratória e Descritiva. Segundo ANDRADE (2007, pg. 114) a pesquisa exploratória procura:

[...] proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente.

Sendo assim, por meio de um novo tipo de enfoque quanto a análise de resultado econômico, aplicado à escolas públicas essa pesquisa classifica-se como exploratória.

A pesquisa é descritiva, pois segundo GIL (2009) tem como principal objetivo a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento uma relação entre variáveis entre essas determinadas características escolhidas. Em relação essas variáveis nesse estudo é relativo ao estudo dos fenômenos contábeis de resultado em uma escola pública.

### **3.4 Quanto ao Método**

O método utilizado foi o dedutivo que segundo MEDEIROS (2010) parte de premissas gerais para se chegar ao fim em uma conclusão particular. Assim, partiu-se da premissa utilizada no método de mensuração do resultado econômico geral para se chegar ao específico, que é sua aplicação em escolas públicas.

### **3.5 Técnica Utilizada**

A técnica utilizada para realização dessa pesquisa é o estudo de caso que segundo GOODE E HATT (apud VENTURA, pg. 2):

[...] é um meio de organizar os dados preservando do objeto estudado o seu caráter unitário. [...] por meio do estudo de caso o que se pretende é investigar, como uma unidade, as características importantes para o objeto de estudo e pesquisa.

A unidade nesse caso será a essência mensuração dos resultados econômicos e o objeto de estudo às escolas públicas. Também será realizada *entrevista estruturada aberta* para conseguir informações necessárias à aplicação do estudo de caso que segundo BONI e QUARESMA (2005) é onde o entrevistado introduz determinado tema e o entrevistado tem liberdade de dissertar sobre o tema proposto. Acrescenta ainda ser uma conversa informal.

### **3.6 Delimitação do Tema**

A presente pesquisa foi delimitada em relação às Escola Nossa Senhora de Fátima, na cidade de Sertânia em todos os setores no ano de 2011, com a finalidade de ser generalizada a todas as escolas do Governo em termos de resultado Econômico.

### **3.7 Coleta de Dados**

A coleta de dados foi realizada na Escola Nossa Senhora de Fátima – PE por meio da prestação de contas e pesquisa direta com os funcionários.

## 4 MENSURAÇÃO EM ESCOLAS PÚBLICAS

Se grande parte das entidades tem intrinsecamente um objetivo social, isso é totalmente corroborado, quando o foco de estudo são as entidades públicas. O foco de atuação dessas entidades são os cidadãos, que por serem detentores do poder, são os diretamente afetados por seu uso.

Seguindo a linha de que o acessório segue o principal decerto o modelo de mensuração das entidades e órgãos públicos deve ter uma visão social: se, e somente se, de alguma maneira, bem definida agregar valor a sociedade por meio da prestação dos seus serviços é que deve ser reconhecida a receita econômica.

Como visto nos tópicos anteriores, a receita econômica para entidades públicas se dá pela multiplicação do custo de oportunidade pelo número de beneficiados do serviço público. Nas escolas públicas os únicos beneficiados por essa ação, ou seja, seu público alvo são os discentes. Como custos e despesas há todo aparelhamento estrutural que vão dos professores até a depreciação do toalete. A parti daí encontra-se o resultado econômico agregado às escolas públicas de acordo com o modelo proposto nesse trabalho. Começa-se pela receita econômica, passa-se após isso para despesas e custos.

### 4.1 Mensuração da Receita Econômico-social

Como dito os únicos beneficiados identificáveis são os alunos, que se apresentam para presenciar as aulas e desenvolver as demais atividades pertinentes a sua discência. O resultado de sua receita é encontrado pela multiplicação do custo de oportunidade pelo número de serviços prestados. Custo de Oportunidade (CO) é o menor valor da alternativa desprezada para escolher a atual. Falando em termos de serviços públicos esse custo de oportunidade apenas pode ser comparado com os serviços da iniciativa privada, já que por óbvio, o estado não pode angariar fundos com o serviço privado, pois a educação é serviço público essencial. O valor do CO é encontrado por meio de pesquisa em instituições privadas, de preferência próximas, onde a probabilidade de usar esses serviços é maior.

Portanto, basicamente a fórmula para mensuração dessa receita econômica é a multiplicação do número de alunos matriculados pelo custo de oportunidade encontrado nessa pesquisa:

$$\text{Receita Econ\^omica} = \text{CO mensal} \times \text{N}^\circ \text{ de alunos matriculados}$$

É f\u00e1cil notar que n\u00e3o difere em nada do modelo anteriormente proposto. Todavia, isso ocorre, quando todas as vari\u00e1veis ficam constantes no ano, n\u00e3o ocorrendo nenhuma altera\u00e7\u00e3o em rela\u00e7\u00e3o ao planejado, isto \u00e9, todos os alunos matriculados assistir\u00e3o a todas as aulas no per\u00edodo escolar entre outros fatores.

Voltando as entidades privadas, elas apresentam como referencial para sua receita um elemento imprescind\u00edvel para reconhecimento de receita chamado fato gerador, que se define como a efetiva realiza\u00e7\u00e3o do servi\u00e7o por parte dessas entidades. Essa receita tem *car\u00e1ter predominantemente financeiro*, ou seja, o retorno proposital dos valores pagos a essas entidades ir\u00e3o determinadamente para retribuir o investimento inicial feito por seus investidores, sendo apenas subsidiariamente a finalidade de prestar servi\u00e7os para o desenvolvimento social e econ\u00f4mico de uma determinada regi\u00e3o. Nesse caso, para se reconhecer suas receitas precisa-se prestar o servi\u00e7o, como primordialmente contratado, pouco importando se o aluno est\u00e1 ou n\u00e3o em sala de aula.

Em contraponto, nas entidades p\u00fablicas seu resultado apesar de aspectos econ\u00f4micos, precisa-se ser relevado que seu car\u00e1ter \u00e9 *predominantemente social*, e assim s\u00f3 ocorrer\u00e1 seu fato gerador, quando por vias corretas estiverem, ao menos em teoria, agregando valor para o melhoramento dos aspectos sociais. Do que vale registrar alguma receita econ\u00f4mica de acordo com o n\u00famero de matriculados, se nenhum estiver presente \u00e0s aulas? O servi\u00e7o ser\u00e1 prestado, mas na sua ess\u00eancia n\u00e3o ter\u00e1 aumentado nenhuma riqueza social \u00e0 popula\u00e7\u00e3o. Por isso, diferentemente das entidades privadas para reconhecer as receitas, na entidade p\u00fablica, deve-se necessariamente considerar esses dois fatores:

1. Fator Econ\u00f4mico: \u00e9 a presta\u00e7\u00e3o de servi\u00e7o em si, como responsabilidade do estado de manter a educa\u00e7\u00e3o por meio dos disp\u00eandios de recursos.
2. Fator Social: \u00c9 a efetiva agrega\u00e7\u00e3o de valor \u00e0 sociedade por meio da passagem para popula\u00e7\u00e3o do conte\u00fado material do servi\u00e7o. No caso de escolas p\u00fablicas, as aulas ordin\u00e1rias e demais atividades em classe.

Portanto, para os serviços prestados pelo estado uma denominação mais correta quanto as suas receitas e geração de resultado seria respectivamente receita e resultado social-econômico, ou econômico-social.

Para que se torne mais realístico, nesse ponto de vista, propomos alguns ajustes que serão explicados abaixo. A saber:

1. Falta de Alunos: Como explicado, quando ocorrer esse fator, não deverá ser calculado a receita econômica do ente ou órgão público pela falta do fator social para geração de receitas.

2. Falta de Professores: Como não há transferência de informações, experiências e geração de educação também não deverá ser usado para cálculo. O discente pode até está presente, mas como não ocorre prestação econômica (e por consequência social) não deverá ser computado.

3. Aulas Excedentes: Da mesma forma que a falta não deverá ser registrada caso haja aulas a mais que as previstas e os alunos compareçam, o registro deve ser aplicado.

4. Pedido de Transferência: Se não há aula, não há receita.

5. Desistência: Idem do anterior.

6. Tempo Ocioso de Alunos: Tempo em que ele não foi matriculado. Ocorre com alunos “novatos”, isto é, entram depois do início do período letivo.

7. Remanejamentos: Mudança de uma turma para outra. Registra-se então na(s) turma(s) que foi gerada(s) a(s) respectiva(s) receita(s).

8. Reforço: Aulas em horários não ordinários para melhorar o desempenho dos alunos em situação de disparidade em relação ao esperado e/ou os demais colegas. Como o serviço é não é ordinário e não tem relação direta com os principais gastos, propõe-se registrar como “Não Operacional”.

9. Atividades Extracurriculares: Tem as mesmas características do reforço (Melhorar desempenho), mas com finalidades agregativas e não corretivas. Também deveria ser registrada como “Não Operacional”.

De acordo com o apresentado acima se se propõe a seguinte fórmula básica e inicial para mensuração da receita econômica:

$$(CO \text{ m x T/AP}) \times P$$

Sendo que:

- CO – Custo de Oportunidade: Valor pago por turma em escola privada.
- T – número de períodos no ano em que se paga o custo de oportunidade.
- AP – Aulas previstas na instituição de ensino no período.
- P – Presenças de alunos na sala de aula em período determinado (T).

A **primeira** parte da fórmula –  $CO \text{ m x T/AP}$  – evidencia no *numerador* o custo de oportunidade em determinado período. Para isso extrai-se o valor *mensal e unitário*. Após isso, o valor a ser encontrado no numerador é o do período. Por exemplo, se o custo de oportunidade mensal for \$ 100 e o período de pagamento os 12 meses, o valor no período anual é \$ 1.200.

No denominador, as aulas previstas. Serve para encontrar quanto cada aula gera de Receita econômica para *um* aluno (Já que o custo de oportunidade é unitário) por aula. Continuando o exemplo, caso as aulas previstas sejam 1.500 a receita por aula será \$ 0,8 por aula (\$ 1.200/1.500 a).

A **segunda** é o elemento gerador da receita: a presença. Segundo a confrontação da receita com a despesa para ser registrada, a segunda deve-se posteriormente à primeira. A primeira parte estabeleceu um acordo, ou contrato do estado em relação à escola e essa se compromete em prestar para população. Tacitamente apresenta-se como “*dar aulas* aos possíveis alunos matriculados na instituição”, sendo o fato destacado a ocorrência do fato gerador. Se não houve aula, não houve o serviço estabelecido no contrato e, portanto, não deve ser registrada a receita econômica. Essa presença deve ser registrada independente se o aluno é matriculado desde o começo, no meio, ou no fim. Independe também se houveram transferências, remanejamentos, desistências etc. Se houve a presença na aula deve-se fazer o registro pela multiplicação pelo devido CO por aula.

Em uma entidade privada, por exemplo, se os serviços fossem contratados e estivessem disponíveis de acordo com o caso supracitado no parágrafo anterior, mesmo o aluno faltando todas as aulas a receita seria de \$1.200. Em uma escola pública, por outro lado, seria variável de acordo com a presença do aluno na entidade escolar. Se ele presenciasse



nenhuma não haveria receita econômica em relação a esse aluno. Se houvesse 10 aulas a receita seria de \$8 ( $\$0,8 \times 10$ ). Caso fosse 50 a receita seria de \$40 ( $0,8 \times 50$ ). E assim por diante.

No próximo tópico será visto agora a estruturação das despesas e custos.

## 4.2 Mensuração de Despesas e Custos

Antagonicamente as receitas, no caso dos esforços para produzi-la precisa-se apenas classificar de acordo com a teoria existente na contabilidade de custos. O que mudará são alguns fatos que, via de regra, ocorre somente na administração pública. Foram elencados grupos de custos, despesas em seguida detalhado sua característica contábil.

De acordo com o título do trabalho apresenta-se que seria focado no aluno, que será feito com base nos gastos da escola. Poderá colocar o objeto de custeio a escola em sua integridade, onde todos os custos seriam diretos a ela.

1. CUSTOS– Esses valores são obtidos analisando diretamente a sala de aula. São eles:

- 1.1. Custo com Docente: São diretos, pois se pode alocar quanto cada aluno recebeu na prestação dos serviços. O aprendizado pode ser diferente, mas a prestação precisa obedecer ao princípio da impessoalidade, posto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988. É importante ressaltar de que os docentes podem também ser indiretos, já que se pode precisar de um critério de rateio baseado em aulas eles atuam em relação aos alunos.
- 1.2. Custo com encargos sociais do docente: Segue o principal sendo registrado como custo direto ou indireto conforme o caso.
- 1.3. Custo com depreciação: Indireto por não saber quanto cada aluno utilizou dos recursos consumidos de bens móveis como carteiras e imóveis como a estrutura física.
- 1.4. Custo com energia: Indireto, pois dificilmente a escola possuirá um sistema de medição que proporcione saber quanto foi utilizado em ventiladores, luz, data shows, etc. Enquanto da prestação do serviço. Se possuir direto, mas, via de regra, não existe.

- 1.5. Custo com Cozinha e Alimentação: Indireto por opção, pois apesar de haver a possibilidade de cálculo, ela é inviável posta na relação custo benefício.
- 1.6. Custo com material escolar: Direto, quando é aquele fornecido no início do ano em se sabe quanto cada aluno se apropriou. Como o período é anual divide-se por doze e acha-se o valor mensal. Indireto, quando é o fornecido pela secretaria por necessidades eventuais. Caso esteja não esteja especificado, indireto.
- 1.7. Custos com material de consumo: São custos como giz, ou pincel de quadro, materiais de educação física, folhas para atividades e provas, lápis e tinta para atividades artísticas etc. Esses custos são classificados como indiretos por serem difícil, ou até impossível sua mensuração de acordo com cada aluno.
- 1.8. Entre Outros

2. DESPESAS – Todas são registradas como *indiretas*, pois é inviável, ou impossível mensurar, quanto cada aluno consumiu desses recursos. Podemos citar entre eles:

- 2.1. Despesa com pessoal administrativo, serviços gerais, apoio escolar etc;
- 2.2. Despesas com encargos sociais;
- 2.3. Despesas com depreciação;
- 2.4. Despesa com serviços de terceiros;
- 2.5. Despesas com energia;
- 2.6. Despesas com água da escola;
- 2.7. Despesas com telefone;
- 2.8. Despesas com serviços gerais.
- 2.9. Entre outros

Esses itens são apenas exemplificativos e não excluem outros, que porventura ocorram.

Apesar da classificação de custos, na prestação de serviços como não há estocamento os custos se tornaram imediatamente despesas.

## 5 ESTUDO DE CASO

### 5.1 Campo de Aplicação da Pesquisa

A pesquisa foi aplicada na Escola Nossa Senhora de Fátima (ENSF) localizada na cidade de Sertânia-PE. Fundada em 1986. Escola da Rede Estadual e municipal de Ensino. Na sua divisão há turmas que partem do Jardim até 8ª série do ensino fundamental, incluindo também turmas para educação de jovens e adultos. Tem seguintes os aspectos institucionais no Painel de Gestão:

- **Valores:** Esta escola educa para formar cidadãos participativos, solidários, honestos e justos, utilizando os avanços e instrumentos de sua aprendizagem.
- **Missão:** Preparar o aluno para ser cidadão participativo garantindo uma aprendizagem de qualidade nos seus direitos e deveres com a sociedade e o meio ambiente.
- **Visão de Futuro:** Ser reconhecido no próximo ano pelas práticas de gestão e consequentes resultados relativos aos indicadores.

Sua estrutura administrativa é organizada da seguinte maneira:

- Secretaria;
- Salas de Aula;
- Biblioteca;
- Cozinha;
- Sala dos Professores;
- Laboratório de Informática;
- Almojarifado dos Recursos Alimentares;
- Sala da Coordenadora de Apoio.

A seguir será mostrado como foram coletados os dados.

## 5.2 Coleta de Dados

### 5.2.1 Custo de Oportunidade

Como mostrado nesse trabalho o custo de oportunidade é o valor do serviço desprezado para escolha da alternativa atual. Para isso é necessário uma entidade privada, pois uma pública não há como mensurar essa escolha.

Nesse trabalho, procuraram-se informações referentes à escola “O pequeno príncipe”, a qual detém o maior prestígio da cidade e mais alunos matriculados entre instituições privadas. Essas informações foram adquiridas por meio de entrevista encontrada nos Anexos por meio da gestora responsável.

### 5.2.2 Despesas e Custos

Encontrada por meio da prestação de contas anual de 2011 da “Escola Nossa Senhora de Fátima” referente às despesas de custeio e capital. Os salários dos agentes públicos, como professores, agentes administrativos e funcionários terceirizados foram encontrados diretamente por meio desses servidores.

## 5.3 Resultados

### 5.3.1 Cálculo e Organização da Receita Econômico-Social

Para iniciar é preciso fazer uma correlação das turmas das escolas privadas com a pública pesquisada devido às diferentes denominações nas estruturas das turmas.

**QUADRO 4 – Correlação entre Denominação**

<b>Escola “O pequeno príncipe”</b>	<b>Escola “Nossa Senhora”</b>
JARDIM I	JARDIM
JARDIM II	Pré-Escolar 1
JARDIM III	Pré-Escolar 2

**Fonte: Elaborada pelo próprio autor.**

Além disso, é preciso ressaltar que por passar por fase de remodelação na nomenclatura da Escola “Nossa Senhora” algumas turmas, que antes estavam em série, são classificadas agora em ano, com uma unidade a mais. Por exemplo, a terceira *série* é classificada como quarto *ano*. Essa relação aconteceu em 2011 até a 6º ano – 5ª série, e sua continuação da 6ª a 8ª série.

Após isso, abaixo é mostrado como fora calculado a receita econômica da entidade de acordo com os conceitos apresentados.

**QUADRO 5 – Receita Econômica por turma e Total**

<b>Turma/Dados</b>	<b>CO m</b>	<b>P</b>	<b>CO a</b>	<b>AP</b>	<b>CO/AP</b>	<b>Presenças</b>	<b>Receita Econômica</b>
Jardim	90	12	1.080	200	5,40	3.682	19.882,80
Pré1	100	12	1.200	200	6,00	4.506	27.036,00
Pré2	100	12	1.200	200	6,00	3.373	20.238,00
1º Ano “a”	120	12	1.440	200	7,20	3.933	28.317,60
1º Ano “b”	120	12	1.440	200	7,20	4.099	29.512,80
2º Ano	120	12	1.440	200	7,20	3.815	27.468,00
3º Ano	120	12	1.440	200	7,20	4.257	30.650,40
4º Ano	120	12	1.440	200	7,20	3.824	27.532,80
5º Ano	120	12	1.440	200	7,20	4.768	34.329,60
6º Ano	140	12	1.680	1011	1,66	15.699	26.087,36
6ª Série	140	12	1.680	1011	1,66	29.998	49.848,31
7ª Série	140	12	1.680	1011	1,66	19.524	32.443,44
8ª Série	140	12	1.680	1014	1,66	21.921	36.318,82
EJA II	120	12	1.440	200	7,20	2.734	19.684,80
EJA III	140	12	1.680	1013	1,66	11.635	19.295,95
<b>TOTAL</b>	-	-	-	-	-	-	<b>428.646,68</b>

**Fonte: Elaborada pelo próprio autor com auxílio do Microsoft Excel 2010.**

Os EJA (Educação para jovens e adultos) 3ª fase receberam conteúdos programáticos da 6ª e 7ª Série, portanto com o mesmo valor do ensino fundamental 2. Na 2ª fase estudam conteúdo do ensino fundamental 1, justificando a receita pela mesma razão.

### **5.3.2 Organização dos Custos e Despesas**

A organização dos custos foi feita segundo os tipos de gastos. As despesas são apresentadas em quatro grupos: Despesas com docente, despesas com pessoal administrativo, despesas com serviços terceirizados e despesas de custeio e capital (Inclui alimentação, material de consumo, escolar etc.)

**QUADROS 6 – Gastos com docentes e encargos sociais**

<b>TURMA</b>	<b>VALORES MONETÁRIOS</b>
<b>Jardim</b>	16.460,73
<b>Pré 1</b>	13.650,00
<b>Pré 2</b>	14.300,00
<b>1º Ano “a”</b>	13.572,00
<b>1º Ano “b”</b>	13.572,00
<b>2º Ano</b>	13.572,00
<b>3º Ano</b>	13.572,00
<b>4º Ano</b>	22.282,00
<b>5º Ano</b>	13.572,00
<b>6º Ano</b>	20.105,69
<b>6ª Série</b>	19.663,83
<b>7ª Série</b>	19.663,83
<b>8ª Série</b>	19.079,24
<b>II FASE</b>	16.393,52
<b>III FASE</b>	19.982,31
<b>TOTAL</b>	<b>249.441,15</b>

**Fonte: Pesquisa realizada no colégio.**

Do jardim ao 6º ano, além do EJA 2ª fase, todas as aulas são lecionadas por somente 1 (um) professor, sendo o custo de fácil identificação e alocação, portanto direto.

Da 6ª à 8ª série, além do EJA 3ª fase, há 6 (seis) professores por turma, que lecionam matérias diferentes nas respectivas turmas, com cargas horárias diferentes sendo necessário o rateio baseado em aulas executadas para saber quanto cada turma recebeu contabilmente dos recursos cabíveis, sendo, portanto, indireto.

**QUADRO 7 – Gastos gerais – despesas custeio e capital (Alimentação, Material Escolar etc.)**

<b>DENOMINAÇÃO DO CUSTO</b>	<b>VALORES MONETÁRIOS</b>
<b>Custeio e Capital</b>	49.440,00
<b>TOTAL</b>	<b>49.440,00</b>

**Fonte: Prestação de Contas.**

A prestação de contas anual não havia como identificar quanto foi gasto com cada aluno com material escolar, sendo considerados todos indiretos e comuns a escola.

**QUADRO 8 – Gastos com pessoal administrativo, serviços gerais efetivos e diretoria**

<b>DENOMINAÇÃO DO CUSTO</b>	<b>VALORES MONETÁRIOS</b>
<b>Funcionário 1</b>	16.107,00
<b>Funcionário 2</b>	15.587,00
<b>Funcionário 3</b>	30.914,00
<b>Funcionário 4</b>	28.144,74
<b>Funcionário 5</b>	16.393,52
<b>Funcionário 6</b>	22.026,94
<b>Funcionário 7</b>	28.969,33
<b>Funcionário 8</b>	32.520,93
<b>Funcionário 9</b>	28.140,45
<b>TOTAL</b>	<b>218.803,91</b>

Fonte: Pesquisa realizada no colégio.

**QUADRO 9 – Gastos com serviços gerais terceirizados**

<b>DENOMINAÇÃO DO CUSTO</b>	<b>VALORES MONETÁRIOS</b>
<b>Cozinheira 1</b>	9.386,00
<b>Cozinheira 2</b>	9.386,00
<b>Agente 1</b>	9.256,00
<b>Agente 2</b>	9.256,00
<b>Limpeza</b>	9.256,00
<b>TOTAL</b>	<b>46.540,00</b>

Fonte: Pesquisa realizada no colégio.

A depreciação não foi apresentada, pois houve a impossibilidade de averiguar os registros necessários relativos ao patrimônio escolar, sendo esta, uma limitação desse trabalho. Outra limitação é não se encontrar custos diretos para os alunos do 6º ano a 8ª série, além do EJA 3ª fase. O detalhamento do material escolar, que já foi mencionado acima. Por fim, por não haver registros de reforços e atividades extracurriculares a demonstração apresentada abaixo não demonstrará a total realidade.

#### **5.4 Demonstração do Resultado Econômico**

A demonstração abaixo é apresentada conforme evidenciada no tópico 2.1.4 – Margem de contribuição, custos fixos identificados e custeio direto. Foi feita a segregação e

resumo entre as turmas da educação infantil até o 5º ano além do EJA 2ª fase e da 6ª à 8ª série além do EJA 3ª fase somando suas respectivas receitas, custos e despesas. As despesas com professores foram consideradas custos diretos no primeiro grupo e no segundo custos indiretos identificados.

**QUADRO 10 – Mensuração do Resultado Econômico da ENSF 2011 por meio do custeio Direto**

<b>Denominação/Turma</b>	Jardim à 5º Ano (Mais EJA 2ª fase)	6º a 8ª Série (Mais EJA 3ª fase)	<b>ENTIDADE (TOTAL)</b>
Receita	264.652,80	163.993,88	<b>428.646,68</b>
(-) Custo Direto	(150.946,25)	0	<b>(150.946,25)</b>
(=) 1ª Margem Bruta	113.706,55	163.993,88	<b>277.700,43</b>
(-) Custos Indiretos Identificados	0	(98.494,90)	<b>(98.494,90)</b>
(=) 2ª Margem Bruta	113.706,55	65.498,98	<b>179.205,53</b>
(-) Custos Indiretos Comuns			<b>(314.783,91)</b>
(=) Resultado Econômico Operacional			<b>(135.578,38)</b>

**Fonte: Elaborada pelo próprio autor.**

As receitas da primeira parte foram maiores, pois haviam mais turmas no cálculo do resultado. Os custos diretos e indiretos identificados com mencionado anteriormente foram relativo aos valores com os docentes e encargos sociais. Para uma melhor análise deve-se utilizar a 2ª margem bruta que é o resultado das ações do setor público, onde de alguma maneira consegue-se identificar quais foram os custos que geraram os respectivos resultados, sejam eles de forma direta ou indireta. Os custos comuns, por sua vez, são os gerais que não podem ser identificados com as ações públicas específicas (nesse caso com as turmas elencadas nesse trabalho), sendo as despesas com gastos gerais terceirizados, despesas de custeio e capital, gastos com pessoal administrativo, serviços gerais e diretoria.



## 6 CONCLUSÃO

Ao decorrer desse trabalho demonstrou-se a utilização do conceito de resultado econômico aplicável à mensuração do resultado econômico em escolas públicas por meio do custeio direto.

O resultado mostra que os valores aplicados no ano de 2011 foram superiores a receita econômica social gerada, ocorrendo, portanto, um déficit, significando que de acordo com o modelo proposto os gastos (valores aplicados) para realização de suas atividades não superam os *benefícios quantitativos* (mesmo estes estando abaixo do esperado o *qualitativo* pode estar em boa situação) de sua atividade principal;

Antes de haver a confrontação com os custos indiretos comuns, porém o resultado foi positivo em 179.205,53 – 2ª Margem Bruta, sendo que as despesas comuns afetaram o resultado final. Nesse caso deveria ser visto se houve algumas despesas desnecessárias, ou gasto com pessoal ocioso que não contribuisse para geração dessa receita, ou que não tivesse custo benefício;

O EJA III, por exemplo, foi a turma que gerou menor receita econômica – 19.295,95. Deve-se averiguar se a falta de alunos (não ocorrendo receita) e/ou capacidade ociosa (pequena quantidade de serviços em relação à possibilidade) em relação aos gastos que estão sendo aplicados. Em relação a essa mesma turma, embora sendo valores rateados em termo de horas-aulas – custo fixo identificado, seu resultado individual foi deficitário 686,36 (19.295,95 – 19.982,31) e seu resultado deveria merecer uma melhor análise;

Não se pode olvidar também que a mensuração é apenas um estágio inicial para melhor gestão dos recursos públicos e também se recomenda que futuramente sejam tratados outros assuntos como avaliação avançada de resultado, processo de Benchmarking, redução de custos, sistemas de informações gerenciais dos órgãos e entidades, relação custo benefício em relação aos recursos aplicados e receita gerada, planejamento de lucro etc.

### 6.1 Recomendações para futuras pesquisas e atividades na gestão pública

Deve-se ter em mente que esse foi um modelo de aplicação inicial e recomenda-se que em próximos artigos sejam aplicados outros conceitos como o ABC – Custeio baseado em atividades entre outros.

O modelo usado nesse trabalho empregou todos os setores conjuntamente, todavia dependendo da análise que queira ser feita é recomendado dividir a análise em suas partes integrantes, como por sala, por exemplo.

Logicamente também é necessário melhorar os aspectos qualitativos da educação para saber se os resultados compactam com a realidade. Pode-se estar prestando muitos serviços, mas sem a qualidade necessária. Isso será objeto de outros estudos.

Além das mensurações absolutas devem ser feitas mensuração relativas em relação à receita econômica – análise vertical e em relação a outros períodos – análise horizontal, podendo ainda aplicar modelos baseado em métodos quantitativos – estatística, matemática aplicada, etc. Para melhorar o processo de planejamento e gestão dos resultados.

Para uma melhor análise por parte do gestor da entidade, gestor do ente federativo, contador, ou outro profissional responsável é recomendável que se divida por turmas.

Talvez não seja necessário somente reduzir custos, mas apenas adequá-los para uma atividade, que realmente gere valor. Para um enfoque mais gerencial, que não seja usada para custeio, poder-se-ia pensar na implantação de uma ABM – administração baseada em atividades.

Os custos devem ser minimamente detalhados para uma melhor análise. Para isso uma sugestão é a implantação de um sistema de custo padrão melhorando o processo de controle e correção.

As receitas também devem ser planejadas de acordo com as metas da escola para atender em determinado período certos alunos, e suas respectivas metas de presenças para que fossem comparadas ao longo do período analisado, com atualização, se possível, diária.

Junto com isso, o orçamento seria fator que indubitavelmente melhoraria o processo de planejamento de resultados.

Um processo de melhoria contínua também poderia ser implantado.

## REREFÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2007.

ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **Transparência nas entidades do terceiro setor. A demonstração do resultado econômico como instrumento de Mensuração de desempenho**. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/149.pdf>. Acesso em: 03 Abril 2012.

BARROS, Isaac Newton Andrade et al. **Uma mensuração do resultado econômico dos serviços oferecidos pelos juizados especiais cíveis aferindo o valor agregado gerado pelos serviços públicos**. Disponível em: [http://www.inpeau.ufsc.br/wp/wp-content/Bd\\_documentos/coloquio9/IX-1181.pdf](http://www.inpeau.ufsc.br/wp/wp-content/Bd_documentos/coloquio9/IX-1181.pdf). Acesso em: 03 Abril 2012.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades. Uma abordagem no custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BONANCIN, Carlos Alberto Crespan. **Mensuração do resultado econômico: um estudo comparativo entre as metodologias do Gecon® e do Eva®**. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/153.pdf>. Acesso em: 04 Abril 2012.

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. **Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevista em ciências sociais**. Disponível em: [http://www.emtese.ufsc.br/3\\_art5.pdf](http://www.emtese.ufsc.br/3_art5.pdf). Acesso em: 19 Abril 2012.

BRASIL. **Decreto lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De10200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm). Acesso em: 05 Abril 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em 05 abril 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br>. Acesso em 30/01/09.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios – Demonstrações Contábeis aplicado ao setor público**/Ministério da Fazenda, Secretaria do

Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 03 Abril 2012.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2007.

CARVALHO, Desvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/09.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 Abril 2012.

G1 ECONOMIA. **Carga Tributária foi de 35,13% do PIB em 2010, diz Instituto**. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/03/carga-tributaria-foi-de-3513-do-pib-em-2010-diz-instituto.html>. Acesso em: 10 abril 2012.

GUERREIRO, Reinaldo. **Resultado Econômico**. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/cest/n3/n3a04.pdf>. Acesso em: 02 Abril 2012.

GIL, Antonio Carlos Gil. **Como Elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HOGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos: Um enfoque administrativo**. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1989.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, Sérgio Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Vitor Brando de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a parti da experiência do governo federal do Brasil**. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>. Acesso em: 3 Abril 2012.

MACHADO, Nelson. **Sistemas de Informações de custos: Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade Governamental**. Tese de Doutorado USP. Acesso em: [http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson\\_Machado\\_Tese\\_Doutorado.pdf](http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf). São Paulo, 2002. Acesso em: 3 Abril 2012.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando valor para administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: A prática de fichamentos, resumos e resenhas**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Dinheiro Direto na Escola – Apresentação**. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br/index.php/programas-dinheiro-direto-na-escola>. Acesso em: 10 abril 2012.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Fundeb**. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12407](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12407). Acesso em: 10 Abril 2012.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade de Custos: Um enfoque direito e objetivo**. 8ª edição. São Paulo: Frase, 2008.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Lino Martins da Silva. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade municipal**. 3ªed. São Paulo: Atlas: 2007.

SLOMSKI, Valmor; CAMARGO, Guilherme Bueno de; AMARAL, Antônio do Carmo Cintra; SLOMSKI, Vilma Geni. **A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo**. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, 2010.

VENTURA, Magda Maria. **O estudo de caso como modalidade de pesquisa.**  
Disponível em:[http://sociedades.cardiol.br/socerj/revista/2007\\_05/a2007\\_v20\\_n05\\_art10.pdf](http://sociedades.cardiol.br/socerj/revista/2007_05/a2007_v20_n05_art10.pdf).  
Acesso em: 19 Abril 2012.

## ANEXOS



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
 Centro de Ciências Humanas e Exatas  
 Disciplina: Pesquisa aplicada a contabilidade

## ENTREVISTA ESTRUTURADA – Aberta

[CRE do Sertão do Morotó / Ipanema - Arcoverde-PE]  
 Escola "O Pequeno Príncipe"  
 Rua Antonieta de S. Lafayette, 142 Sertânia-PE  
 Cad. P 511.003  
 Port. n° 7.733 D.O. 13/05/85, n° 2.859 D.O. 15/06/93  
 E n° 7.481 D.O. 18/12/98

Essa pesquisa está sendo realizada com proposta acadêmica em termos de obtenção de nota relativa à produção textual para disciplina "pesquisa aplicada a contabilidade". Seu preenchimento é voluntário. Seu objetivo é a procura de informações necessárias para coleta de dados relativo às mensalidades de uma escola privada específica.

1. **QUESTÃO – ABERTA:** Como estão estruturada as turmas da escola "O pequeno príncipe" e quais são os respectivos preços mensais?

*As turmas da escola "O Pequeno Príncipe" estão assim estruturadas:*

Modalidade:	Mensalidade R\$
I - Pré-escolar:	
A - Maternal	R\$ 90,00
B - Jardim I	90,00
II - Educação Infantil:	
A - Jardim II	R\$ 100,00
B - Jardim III	100,00
III - Ensino Fundamental:	
A - 1º ao 5º ano	R\$ 120,00
B - 6º ao 9º ano	140,00

Após a entrevista acima pedimos gentilmente ao entrevistado para assinar o espaço deixado para sua confirmação na pesquisa e abaixo o cargo exercido na instituição.

*Sebastiana Cordeiro de Coimbra*

NOME DO ENTREVISTADO

*Gestor Educacional*

CARGO EXERCIDO NA INSTITUIÇÃO

Sebastiana Cordeiro de Coimbra

Diretora

Aut. 06/2008

Agradecemos imensamente pela sua participação e comunicação de informações.