
Resultado Econômico do Gasto Público no Ensino Municipal¹

Economic Result of the Public Expense in the Municipal Education

Alexandre de Freitas Carneiro²
Willian Fernando Eidans Farias³
Deyvison Lima de Oliveira⁴

RESUMO

O objetivo deste estudo foi analisar o gasto público na função educação de um município para conhecer o resultado econômico e o custo por aluno. Tem como contribuição discutir sobre o novo Demonstrativo do Resultado Econômico antes de sua vigência em 2013. O método utilizado é o estudo de caso, com a função de despesa educação, numa secretaria municipal de educação. Aplicou-se a técnica de entrevista para complementar a análise. O resultado em 2009 foi um lucro econômico de 7,82% da receita econômica e, em 2010 um prejuízo econômico de 3,74%. O custo por aluno em 2009 foi de R\$ 2.448,91 e em 2010 R\$ 2.718,49. Concluiu-se que houve eficiência no gasto público na educação em 2009, mas em 2010 a eficiência não foi repetida.

Palavras-chave: Resultado Econômico. Gasto Público. Educação Básica.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the public expenses in the function education of a county in order to know the economic results in the cost by student. It has an aim to discuss about the new Economic Demonstrative Results before its duration in 2013. The method used here is the study of case. With the function of education expense, in a county borough of education. Applied it the technical of interview to complement the analyzes. The results in 2009 were a profit of 3.74%. The cost by student in 2009 was of R\$ 2,448.91 and in 2010 R\$ 2,718.49. We come to the conclusion that it was efficiency on public expenses on education in 2009, but in 2010 the efficiency was not repeated.

Keywords: Economic results. Public expenses. Basic education.

1. Introdução

A contabilidade pública passa por um processo de convergência através de novos regramentos que visam padronizar e alinhar as normas brasileiras às normas internacionais. Para atender à convergência, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

¹ Artigo apresentado no IV Seminário de Educação realizado em Vilhena – RO, 2011.

² Mestre em Administração pela Universidade Federal de Rondônia; Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia; Membro pesquisador do Grupo de Estudos e Pesquisas em Organizações – GEPORG, UNIR; e-mail: alexandrevha@hotmail.com.

³ Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia; e-mail: willianeidans@hotmail.com

⁴ Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul; Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia; e-mail: deyvilima@gmail.com

elaborou e publicou em 2008 a NBC T 16 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica), também conhecida como Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Em 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão do Ministério da Fazenda, edita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), composto por cinco volumes. O volume V do Manual trata das normas referentes às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e incluiu uma demonstração – a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), semelhantemente à NBC T 16.6 editada pelo CFC. Sua elaboração e publicação para os municípios será a partir do ano de 2013, porém de forma facultativa.

Esta pesquisa aborda o resultado econômico dos investimentos na função educação da rede municipal de ensino. Conforme a Constituição Federal (CF) e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) o ensino na educação básica é competência dos municípios.

O objeto de estudo são os gastos públicos na educação básica, o custo de oportunidade, a receita econômica e o resultado econômico. O local escolhido para a pesquisa foi uma secretaria de educação municipal e os períodos de análise são os exercícios financeiros de 2009 e 2010.

O modelo (DRE) foi discutido pelo professor Valmor Slomski (2001), da Universidade São Paulo e, posteriormente, regulamentado pelo CFC e STN. Demonstra a eficiência da gestão pública no uso dos recursos públicos bem como apura e evidencia o resultado econômico.

Neste contexto, surge a seguinte questão de pesquisa: qual o resultado econômico do gasto público em educação e o custo por aluno na educação básica municipal?

Justifica-se a pesquisa para saber o quanto a sociedade paga por aluno de forma indireta para a administração pública aplicar na educação e, por não obter informações sobre respostas à questão no local da pesquisa. Pelo fato de ser nova, Silva (2011) sugere reflexões teóricas e aplicações práticas futuras pelos estudiosos.

A investigação tem o objetivo de analisar o gasto público na função educação do município para conhecer o resultado econômico e o custo por aluno.

2. Resultado Econômico na Gestão Pública: Elementos e Conceitos

2.1 Receita, Gasto Público e a Educação

A Lei nº.10.172/2001, sobre o Plano Nacional de Educação, rege que “ao tratar do financiamento da Educação, é preciso reconhecê-la como um valor em si, requisito para o exercício pleno da cidadania, para o desenvolvimento humano e para a melhoria da qualidade de vida da população”. Sob o aspecto financeiro, o Estado aplica recursos através de investimento público na educação e, para isso, depende de recursos (receitas). Ao analisar as receitas, torna-se necessário compreender a sua definição, como conceitua Silva *et al.*, (2007, p.27), que são os “valores arrecadados pelos entes da federação em decorrência de dispositivos legais e constitucionais, dependendo de sua origem, são classificadas em receitas orçamentárias e receitas extraorçamentárias”.

A Lei 4.320/64 define a receita em seu artigo 11, em categoria econômica: Receita Corrente e de Capital, em que as receitas correntes subdividem-se em: tributárias, de contribuição, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, de transferências correntes e outras receitas não incluídas nas anteriores. Da mesma forma, as Receitas de Capital se subdividem em: operações de créditos, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas não incluídas nas anteriores.

As receitas, portanto, são origens de recursos. Já os investimentos que os entes públicos realizam, seja para manter a saúde, a educação ou qualquer outra saída de numerário dos cofres públicos são classificados como despesa pública (gasto público). Despesa pública “São as aplicações de recursos autorizadas pela Lei Orçamentária Anual, com objetivo de atender as necessidades coletivas (econômicas e sociais) e ao cumprimento das responsabilidades institucionais do setor público [...]” (SILVA *et al.*, 2007, p.29).

A despesa pública deve obedecer a princípios constitucionais, legais e orçamentários, com destaque para os da legalidade e economicidade (SILVA, 2011).

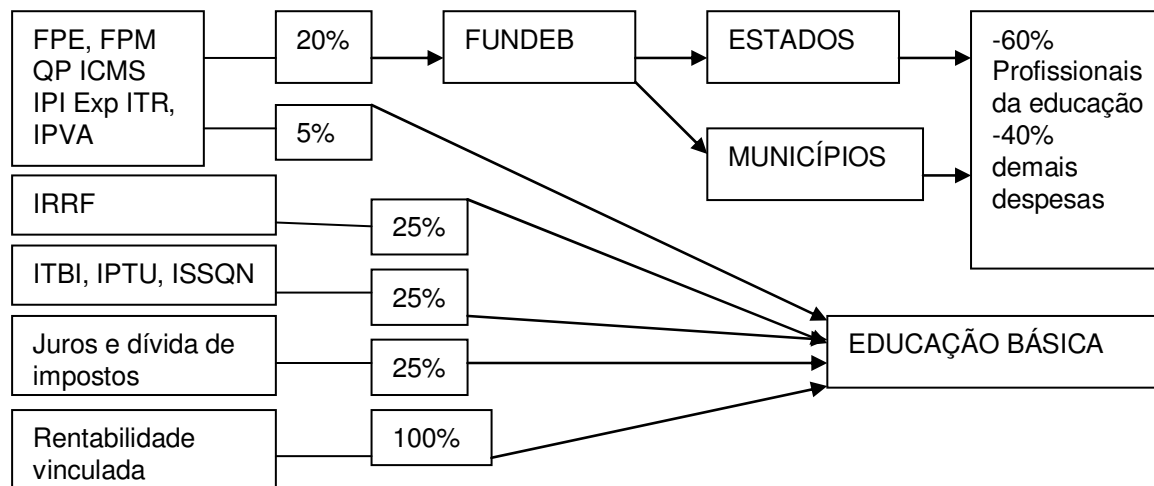
Conforme a Lei 4.320/64, em seu artigo 12, a despesa é classificada em duas categorias econômicas, a saber: Despesa Corrente e de Capital, e da mesma forma subdividida em despesas correntes (que são despesas de custeio e transferências correntes) e as de capital (classificadas em investimento, inversões financeiras e transferências de capital). As bases, regras e princípios para as receitas e gastos públicos na educação estão fundamentados na CF e na LDB.

De acordo com o artigo 212 da CF e o artigo 69 da LDB, os municípios aplicarão anualmente 25% (vinte e cinco por cento) no mínimo da receita líquida resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Destarte, os artigos 70 e 71 da LDB tratam das despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, bem como aquelas que não podem ser consideradas para computo da aplicação mínima. Isso delimita o uso dos recursos para fins de aplicabilidade dos 25%, porém não impede que o gestor possa aplicar além do limite estabelecido, ficando ao seu critério. O município tem como fonte de recursos, as receitas, oriundas de transferências constitucionais (por exemplo, o FUNDEB) e as receitas de impostos municipais como IPTU, ISS, ITBI. Esses impostos por natureza não seriam vinculados a nenhuma atividade estatal específica, porém em obediência à CF/88 são exceções à regra geral.

Na **figura 1**, evidenciam-se as origens dos recursos para o custeamento dos serviços públicos em educação. Ressalta-se a importância dos impostos que a sociedade paga para obter serviços públicos.

Figura 1 – Origens e aplicações de recursos na educação.



Fonte: Andrade (2012, p. 204).

A LRF em seus artigos, 52, 53, 55, e 72, descreve os demonstrativos contábeis a serem elaborados e publicados pelos municípios. O anexo X, do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), aprovado pelas portarias nº. 559 e 560 do STN/MF, de 14 de dezembro de 2001, trata dos Demonstrativos das Receitas e Despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (ANDRADE, 2012; SLOMSKI, 2006). Outro

Demonstrativo é o da Despesa por Função, que evidencia as despesas na função educação, na função saúde, na função administração, entre outras. Para Slomski (2007) é imprescindível não só saber o quanto se arrecada de receitas e como é gasta, mas também demonstrar para a sociedade o resultado econômico produzido por este confronto.

O cidadão e as empresas recolhem tributos que são receitas para os municípios. Estes devem evidenciar em suas prestações de contas os resultados físicos, financeiros e econômicos para promover *accountability* e controle social das contas públicas. Para Mutula e Wamukoya (2009), o acesso efetivo, a gestão e exploração de informação oficial são os meios pelos quais governos podem demonstrar *accountability* e transparência no uso de recursos públicos, exporem a corrupção e fraude, protegerem direitos dos cidadãos, e também melhorarem a entrega de serviços. Por outro lado, os cidadãos devem cobrar do Estado o destino do volume de impostos consumidos (gastos) para prestação dos serviços à sociedade, com destaque neste estudo à educação. Como consequência, surge a necessidade de criar mecanismos para que se possam avaliar os resultados sob a ótica da eficiência da gestão pública e um deles é o resultado econômico.

2.2 Resultado Econômico e Custo de Oportunidade

A Emenda Constitucional (EC) nº. 19/1998 dispôs sobre princípios e normas de gestão pública e exigiu o controle das finanças públicas. Com a nova redação dada pela EC/98, foi incluído o princípio da eficiência, que completou o artigo 37 da CF/88. E nesse sentido, para complementar a norma constitucional e dar maior transparência no uso dos recursos, a LRF estabeleceu parâmetros para uma gestão pública responsável.

Slomski (2007) argumenta sobre a assimetria entre as informações produzidas pela administração pública e a sociedade. Segundo ele, o poder público informa, porém o cidadão não entende o que é informado. Para minimizar esta assimetria defende este autor não só a prestação de contas, mas a devida transparência, o balanço social e a demonstração do resultado econômico. Neste sentido, ressalta-se que uma gestão sólida da informação no setor público é condição essencial para um governo democrático (MUTULA e WAMUKOYA, 2009).

A Lei nº. 4.320/64, em seu artigo 85, expressa a importância que a contabilidade tem em organizar as demonstrações para permitir o acompanhamento da execução

orçamentária, a composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Nesse intuito, Slomski (2001) propõe um modelo de demonstrativo que evidencia o resultado econômico e, conceitua este resultado como “[...], sendo a diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos/variáveis e indiretos identificáveis a entidade pública que produziu” (SLOMSKI, 2007, p. 99). Para melhor compreensão é necessário primeiro entender o que é receita econômica. O mesmo autor traz que é a receita não explícita na prestação de serviços públicos e “sua mensuração se dá pela multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado” (SLOMSKI, 2007, p. 98).

Slomski (2007, p. 96) ainda entende que “a administração pública deva mensurar e evidenciar essa receita não explícita para que o Estado possa ser avaliado não pelo que consome, mas pelo que produz”. Na perspectiva de dar melhor transparência em seus gastos, deve-se observar o custo de oportunidade, que “é o valor do bem ou serviço de que se prescinde” (SLOMSKI, 2007, p. 98). E acrescenta que, “para efeito do cálculo da receita econômica, deve-se considerar como custo de oportunidade o menor preço de mercado a vista, com similar qualidade e oportunidade, daquele que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público”.

De acordo com a NBCT 16.6 “custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor, entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública”.

Para Catelli (2007, p.389) o custo de oportunidade “[...] corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo”. O mesmo autor ensina que o resultado de uma decisão decorre do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada.

Segundo Slomski (2007, p.100), “se não existisse o serviço público, num país capitalista e com mercado competitivo, o cidadão buscaria o menor preço de mercado a vista para contratação de serviço”. Nesse sentido, para a administração pública avaliar sua gestão torna-se necessário que se faça a mensuração e evidenciação do resultado econômico para verificar e demonstrar a eficiência das aplicações dos recursos públicos. Essa mensuração requer sistemas de gestão de custos eficazes na administração pública.

2.3 Sistema de Custos na Gestão Pública Municipal

Segundo Silva et al (2007, p.14) “com o advento da LRF, em 2000, a mesma reconheceu a fragilidade da Administração Pública quando trouxe regra, demonstrando nitidamente que não há controle de custo no governo, tão pouco avaliação dos resultados”. A DRE torna-se possível a partir de agora analisar a eficiência na gestão através do resultado econômico.

Para atender o dispositivo do § 2º do artigo 165 da Constituição Federal o artigo 4º, I, descreve que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre normas relativas ao controle de custo e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento. E a LRF regra, em seu artigo 50 inciso VI, parágrafo 3º, que: a “Administração Pública manterá sistema de custo que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. A NBC T 16.2 (2008) refere-se ao sistema contábil do qual faz parte o sistema de custos que “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública”.

Para Lima e Castro (2003, p. 237), “por meio de um sistema de custo e adotado um método adequado, o cidadão saberia, por exemplo, o custo para os cofres públicos de determinado serviço ou produto [...]” e, conforme Martins (2008, p. 21) “a contabilidade de custo tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisão”.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em novembro de 2011 a norma NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), por meio da Resolução n.º 1.366/2011, cujos objetivos são:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

À luz dos dispositivos legais e da doutrina contábil afirma-se que é oportuno os municípios implantarem e desenvolverem sistema de custos. No entanto, a obrigatoriedade é para 2014.

2.3 Demonstração do Resultado Econômico (DRE)⁵

Em atendimento aos regramentos estabelecidos na Constituição Federal e os demais dispositivos legais existentes no Brasil, foram estabelecidas as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas, e dentre elas, a NBC T 16.6 incluiu a nova DRE, que evidencia a eficiência na gestão dos recursos nos serviços públicos. Além disso, segundo Silva (2011) possibilita estudos para o processo decisório.

A Portaria 751/09, em seu volume V, ressalta que os gestores não sabem dizer se as ações oferecidas à sociedade são bem sucedidas ou não. E dá exemplo de que quando há corte no orçamento, não sabem se estão cortando supérfluos ou 'essencial', devido à falta de informações objetivas quanto aos resultados alcançados.

Silva (2009, p.224) trata de alguns fatores externos que contribuem para referência na qualidade da educação como: "o financiamento público adequado, com recursos previstos e executados; decisões coletivas referentes aos recursos da escola; conduta ética no uso dos recursos e transparência financeira e administrativa".

Oliveira (2004) afirma que a discussão sobre a qualidade do ensino recebeu maior atenção do poder público nos últimos anos, haja vista que há uma necessidade de elevação da qualificação da força de trabalho no país, e acrescenta que o Brasil precisa adquirir maior competitividade em um cenário global, no qual a economia apresenta-se cada vez mais integrada e competitiva.

O intuito desta pesquisa é uma análise e aplicação do demonstrativo abaixo para conhecer o resultado econômico da educação pública e a relação custo/aluno. De acordo com Kohama (2006, p.139), "analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas peças que fazem parte do conjunto dos denominados Balanços Públicos". No **quadro 1** tem-se a estrutura da DRE e, conforme Slomski (2001, 2007), apresentam-se na sequência os conceitos dos elementos da Demonstração.

⁵ Modelo proposto por Valmor Slomski e regulamentado, posteriormente, pela NBC T 16 e a Portaria nº.751/09, para medir o resultado econômico de entidades Estatais.

Quadro 1 - Demonstração do Resultado Econômico

NOME DA ENDIDADE *		
IDENTIFICAÇÃO	Exercício atual	Exercício anterior
(+) Receita Econômica		
(-) Custos Diretos Identificáveis aos Serviços		
(=) Margem Bruta		
(-) Depreciações		
(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços		
(=) Resultado Econômico Apurado		

Fonte: Slomski (2007, p. 101) e, de acordo com NBC T 16.6 e a Portaria 751/09.

* Nome do ente da federação ou órgão. Na pesquisa utilizaram-se dados de uma secretaria municipal de educação.

Tem-se que: a) Receita econômica: é o valor apurado a partir de benefícios gerados a sociedade pela ação pública, multiplicando-se o número de serviços prestados pelo seu custo de oportunidade; b) Os custos diretos identificáveis aos serviços: serão aqueles efetivamente consumidos no período, em função das unidades produzidas, considerando-se o regime de competência; c) A depreciação dos ativos: será calculado em função da vida útil de cada um dos componentes do ativo, utilizado na prestação dos serviços, objeto da receita econômica; d) Os custos indiretos identificáveis aos serviços prestados: são aqueles que não fazem parte da unidade de serviços, contudo, sem eles seria impossível disponibilizá-los, controlá-los e ou administrá-los; e) O resultado econômico apurado: pode ser positivo ou negativo, dependendo da eficiência na gestão pública.

Os municípios, a partir de 2013, devem elaborar e publicar o demonstrativo, que será útil na análise do resultado econômico dos programas governamentais, mesmo não tendo obrigatoriedade.

3. Método da Pesquisa

A metodologia da pesquisa classifica-se quantos aos fins como exploratória que, segunda Vergara (2009, p. 42) “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado” pelo fato de que o resultado econômico será calculado e demonstrado de forma facultativa para os municípios em 2013. Quanto aos meios é classificada como investigação documental e pesquisa de campo, utilizando-se da abordagem metodológica de estudo de caso. A investigação documental é realizada, por exemplo, mediante consulta a documentos de órgãos públicos (VERGARA, 2009), como a

análise de relatórios da despesa pública em educação realizada neste trabalho. Beuren *et al.* (2006, p. 90), diz que: “[...] pesquisa documental em estudos que envolvam temas contábeis, no sentido de verificar fatos que possam ser úteis, não apenas como um registro de memória, mas também para ajudar no presente e vislumbrar tendências futuras”.

É classificada ainda como estudo de caso porque se tratou de uma análise específica em um órgão público apenas. Para Yin (2010, p. 22; 24), os estudos de casos representam a estratégia preferida quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real – como o é a inserção da nova demonstração nos relatórios da administração.

A pesquisa tem abordagem qualitativa, pois alimentará as experiências adquiridas na teoria colocando os conhecimentos frente com a realidade. Justifica-se tal abordagem pelo fato da preocupação ser a interpretação ao invés de medição (MARTINS e THEÓPHILO 2007).

No estudo de caso o nível de análise é a Secretaria de Educação Municipal de Vilhena e a unidade de análise os gastos na função de despesa educação, com a aplicação do modelo proposto por Slomski (2001). No **quadro 2** apresenta-se as etapas de pesquisa e os procedimentos realizados:

Quadro 2 - Etapas e procedimentos de pesquisa.

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">• Para atingir o objetivo buscou-se dividir o estudo em etapas: a) verificar o total de investimento aplicado na função educação nos últimos 5 (cinco) anos; b) verificar o número de alunos efetivamente matriculados no município na rede básica de ensino, e; c) demonstrar e analisar a receita econômica, o custo de oportunidade e o resultado econômico.• Pesquisou-se o custo de oportunidade, comparando o gasto público em educação com a receita econômica obtida, isto é, o valor dos alunos que frequentam a rede pública de ensino, como se os mesmos estivessem em instituições de ensino privado. Para conhecer o custo de oportunidade utilizaram-se os dados fornecidos por uma instituição de ensino privada (menor valor de mercado), também de ensino básico.• Realizou-se ainda uma entrevista semi-estruturada com o secretário de educação e com outros servidores da área de finanças e controladoria, com objetivo de conhecer a estrutura de custos, despesas, sistemas e procedimentos contábeis na educação básica. |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Fonte: Elaborado pelos autores.

4 Resultados e Discussão

4.1 Aspectos da Estrutura da Educação Pública no Município

Vilhena tornou-se município em 1977, através da lei 6.448 de 1977 (www.vilhena.ro.gov.br). Em 2009, a população era de aproximadamente 69.866 habitantes, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010).

Conforme dados coletados na entrevista o sistema de ensino público no município estende-se de educação especial e creche ao 9º ano, e também com o programa educação de jovens e adultos (EJA). Em 2009, a estrutura de ensino é composta por 23 escolas municipais mantidas sob a administração, sendo que das escolas, 17 estão na zona urbana e 06 na zona rural. O número de alunos matriculados em 2009, segundo a Secretaria de Educação foi de 9.525 alunos ao total, distribuídos pelas escolas urbanas e rurais. Dos alunos matriculados: 136 são de educação especial, 614 de creche, 1.877 de pré-escola e 6.898 do ensino fundamental. Em 2010, o total de matrículas foi de 10.050, conforme a **tabela 1**.

No serviço de apoio, a educação conta com 389 funcionários, dos quais são: 90 merendeiras, 21 orientadores, 17 supervisores, 171 de serviços gerais, 65 vigias, 23 secretários escolares, 01 fisioterapeuta e 01 psicóloga. O quadro de docente conta com 321 professores e 05 auxiliares, totalizando 326 professores em seu quadro funcional. Na proporção do número de aluno pelo de professores, nota-se que há uma média de 29 alunos por professor, o que não se pode tomar como referência, pois há escola em que possui maior concentração de alunos, e também há docentes afastados por motivos diversos. Na **tabela 1** mostra-se a evolução do número de alunos de 2005 a 2010.

Tabela 1 - Evolução do número de alunos matriculados no município

Matrícula inicial no município								
Anos	Creche	Pré-Escola	Educação Especial - iniciais	1ª a 4ª anos - iniciais	5ª a 9ª anos - finais	Educação especial finais	EJA*	Total
2005	248	1.716	39	3.310	2.028	76	757	8.174
2006	200	1.569	82	3.697	2.378	50	139	8.115
2007	264	2.001	135	3.386	2.416	20	---	8.222
2008	522	1.631	169	3.619	2.544	17	---	8.502
2009	614	1.877	136	2.903	3.461	---	534	9.525**
2010	678	1.985	235	2.941	3.211	126	874	10.050

Fonte: Dados da pesquisa. Disponíveis na SEMED e (www.inep.gov.br).

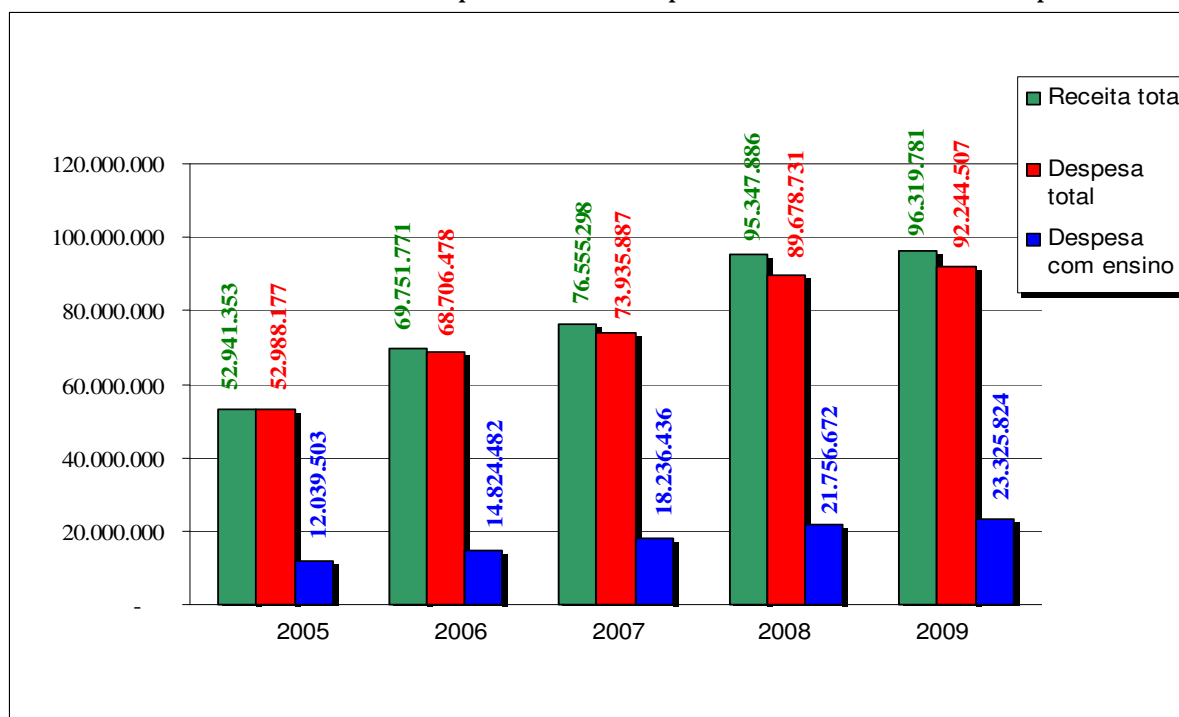
* Educação de Jovens e Adultos.

** Os dados de 2009 foram coletados na SEMED em agosto de 2010 e, os de 2010 em janeiro de 2011. Os dados dos anos de 2005 a 2008 foram extraídos do Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação (SIOPE).

Verifica-se que de 2005 a 2009, houve uma pequena elevação do número de alunos matriculados no município. Em 2009, o crescimento foi mais acentuado, com 12%. Os quatro anos anteriores com crescimento médio de 1,8% ao ano e, de 2005 para 2009, houve um crescimento de 16,53%.

No **gráfico 1**, há um comparativo entre a receita total do município com a despesa total e despesa com o ensino. Como se observa tanto a receita com as despesas tiveram um crescimento significativo, ou seja, a receita total de 2005 para 2009 teve um crescimento de aproximadamente 82%, e as despesas, 74%. Já as despesas com o ensino, apresentaram crescimento de 93,77%, o que indica que o município tem aplicado recurso de forma positiva, tendo em vista os demonstrativos publicados evidenciando a superação do limite constitucional de 25% em aplicação de recursos nos anos de 2005 a 2009.

Gráfico 1 - Receita e despesa total e despesa com ensino no município.



Fonte: Dados da pesquisa em reais (R\$). Disponíveis na SEMED e (www.inep.gov.br).

Conforme o **gráfico 1**, cada habitante do município contribuiu, através de impostos, com uma média de R\$ 333,87 por aluno no ano de 2009 para a gestão pública manter os alunos nas escolas: [total das despesas em educação/número de habitantes], ou seja, [R\$ 23.325.824,42/69.866]. O total das despesas são os valores do Resumo Geral

da Despesa do Adendo III, da Lei 4.320/64, editado pela Portaria SOF 8, de 04/02/1985, fornecido pela Controladoria Geral do Município de Vilhena.

4.2 Apuração do custo de oportunidade e receita econômica

Nos **quadros 3 e 4**, demonstram-se a apuração do custo de oportunidade e da receita econômica. Para conhecer o custo de oportunidade, utilizaram-se os dados fornecidos por uma instituição de ensino privado (menor valor de mercado), também de ensino básico. E, para calcular a receita econômica, multiplicou-se o custo de oportunidade pelo número de alunos matriculados nas escolas públicas do município.

Quadro 3 - Custo de Oportunidade e Receita Econômica em 2009.

Educação básica séries	Valor mensal em R\$	Material didático em R\$ anual	Total em R\$ anual por aluno (custo de oportunidade)	Nº. de alunos em escolas públicas	Total em R\$ Receita Econômica
Creche	183,00	146,00	2.342,00	750*	1.756.500,00
Pré-escola	183,00	162,00	2.358,00	1.877	4.425.966,00
1ª.	185,00	162,00	2.382,00	837	1.993.734,00
2ª.	193,00	400,68	2.716,68	662	1.798.442,16
3ª.	193,00	400,68	2.716,68	673	1.828.325,64
4ª.	193,00	400,68	2.716,68	731	1.985.893,08
5ª.	193,00	400,68	2.716,68	841	2.284.727,88
6ª.	206,78	445,20	2.926,56	808	2.364.660,48
7ª.	206,78	445,20	2.926,56	799	2.338.321,44
8ª.	206,78	445,20	2.926,56	560	1.638.873,60
9ª. e EJA	206,78	445,20	2.926,56	987	2.888.514,72
Total	-	-	-	9.525	25.303.959,00

Fonte: Serviço privado de menor preço na cidade e SEMED. Adaptado de Slomski (2007, p.105).

* Incluído os alunos de educação especial das séries iniciais (614 + 136=750), conforme a Tabela 1.

O total anual por aluno é o valor mensal multiplicado por 12 meses e incluso o material didático, que corresponde ao custo de oportunidade. Este multiplicado pelo número de alunos matriculados nas escolas públicas obtém-se a receita econômica por série e, por fim, a receita econômica total.

Os valores das mensalidades e materiais didáticos do ano de 2010 permaneceram os mesmo de 2009, conforme demonstrado no **quadro 4**.

Quadro 4 - Custo de Oportunidade e Receita Econômica em 2010.

Educação básica séries	Valor mensal em R\$	Material didático em R\$ anual	Total em R\$ anual por aluno (custo de oportunidade)	Nº. de alunos em escolas públicas	Total em R\$ Receita Econômica
Creche	183,00	146,00	2.342,00	913	1.756.500,00
Pré-escola	183,00	162,00	2.358,00	1.985	4.680.630,00
1ª.	185,00	162,00	2.382,00	798	1.900.836,00
2ª.	193,00	400,68	2.716,68	904	2.455.879,72
3ª.	193,00	400,68	2.716,68	585	1.589.258,80
4ª.	193,00	400,68	2.716,68	654	1.776.709,72
5ª.	193,00	400,68	2.716,68	703	1.909.826,04
6ª.	206,78	445,20	2.926,56	886	2.592.932,16
7ª.	206,78	445,20	2.926,56	676	1.978.355,56
8ª.	206,78	445,20	2.926,56	473	1.384.263,88
9ª, EJA e finais	206,78	445,20	2.926,56	1.473	4.310.823,88
Total	-	-	-	10.050	26.336.009,76

Fonte: Serviço privado de menor preço na cidade e SEMED. Adaptado de Slomski (2007, p.105).

Conforme os dados dos **quadros 3 e 4** e, segundo Slomski (2007), é possível verificar a receita econômica produzida pela gestão pública, para fazer comparação com os custos dos serviços oferecidos aos alunos do ensino infantil e fundamental, que utilizam o serviço público de educação.

4.3 Apuração do Resultado Econômica na Educação

No **quadro 5**, mostra-se o modelo proposto por Slomski (2001) e de acordo com a NBC T 16.6 e a Portaria 751/2009, em que foi adaptado para demonstrar o resultado econômico na educação do município. A receita econômica foi obtida nos **quadros 3 e 4** e os custos e despesas foram extraídos do relatório Adendo III, da Portaria da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) de nº. 8 Anexo II, da Lei nº. 4.320/64 (Resumo Geral da Despesa) da secretaria de educação, referente à despesa efetivamente paga.

Os custos e despesas diretas foram considerados e julgados aqueles que fazem parte dos serviços essenciais diretamente para a promoção de educação e, os custos e despesas indiretas aqueles que não fazem parte dos serviços essenciais diretamente para a promoção de educação. Os valores de 2010 são prévios (coletados em janeiro de 2011), pois o prazo para a publicação dos balanços gerais pelos municípios do Estado é até 31 de março de 2011.

Quando 5 - Demonstração do Resultado Econômico da Educação Municipal.

ENTIDADE PESQUISADA				
Exercício 2010.				
Emissão: xx-xx-2011				
IDENTIFICAÇÃO	2010	AV*	2009	AV
RECEITA ECONÔMICA	26.336.010	100%	25.303.959	100%
(-) CUSTOS e (DESPESAS) DIRETOS	21.332.202	81,00	18.475.625	73,01
Vencimento e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	16.076.016	61,04	14.152.098	55,93
Obrigações Patronais	1.968.846	7,48	1.371.247	5,42
Indenizações Trabalhistas	84.064	0,32	213.657	0,84
Auxílio Alimentação	1.411.416	5,36	1.353.996	5,35
Material de Consumo	1.630.754	6,19	1.288.215	5,09
Premiações Culturais, Artísticas, Científicas e Outras	0	0,00	1.980	0,01
Benefícios Assistenciais	79.979	0,30	37.293	0,15
Material de Distribuição Gratuita	81.127	0,31	57.139	0,23
MARGEM BRUTA	5.003.808	19,00	6.828.334	26,99
(-) DEPRECIACÕES	0	0,00	0	0,00
(-) CUSTOS e (DESPESAS) INDIRETOS	5.988.586	22,74	4.850.199	19,17
Despesas de Exercícios Anteriores	290.714	1,10	12.238	0,05
Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	4.178.532	15,87	2.877.658	11,37
Serviços de Terceiros - Pessoa Física	11.750	0,04	12.610	0,05
Outras Indenizações	313	0,00	9.980	0,04
Transferências a Instituições Privadas S/Fins Lucrativos	172.353	0,65	175.500	0,69
Diárias de Pessoal Civil	54.914	0,21	75.014	0,30
Passagem e Despesas de locomoção	52.257	0,20	49.829	0,20
Obras e Instalações	946.025	3,59	860.786	3,40
Equipamento e Material Permanente	281.729	1,07	776.584	3,07
RESULTADO ECONÔMICO	-984.778	-3,74	1.978.135	7,82

Fonte: Dados da pesquisa. Adaptado de Slomski (2007, p.106) e, de acordo com NBC T 16.6 e a Portaria 751/09.

* Análise Vertical.

Em 2009, o resultado obtido foi de R\$ 1.978.135 e representou 7,82% da receita econômica. Esse valor positivo é o lucro econômico e significa, segundo Slomski (2007, p. 100) “que o agenciamento está sendo a um custo menor do que o preço de mercado”. Significa ainda que a administração foi eficiente no uso dos recursos. Este resultado econômico positivo foi devido à receita econômica de R\$ 25.303.959 ser superior aos custos diretos e indiretos no total de R\$ 23.325.824 que expressam o valor dos investimentos e outros gastos públicos na função educação do município.

No exercício de 2010, a eficiência não foi repetida. Houve um prejuízo econômico de R\$ 984.778, que representa 3,74% da receita econômica. Esse resultado ineficiente se deve ao crescimento dos custos e despesas do município sem o correspondente crescimento da receita econômica, pois o valor das mensalidades e materiais didáticos permaneceram estáveis de 2009 para 2010 no serviço privado. A receita econômica

aumentou R\$ 1.032.051 devido apenas a um incremento de 525 novos alunos. Já os custos aumentaram R\$ 3.994.964. Conforme a teoria de Slomski (2001) o custo do serviço público em educação está sendo maior do que o correspondente preço de mercado. Os custos com a depreciação serão considerados, conforme as novas normas, a partir do exercício financeiro de 2010. Ao entrar em contato com o setor de contabilidade central do município, em janeiro de 2011, constatou-se que as depreciações ainda não haviam sido calculadas e contabilizadas.

Observou-se através de entrevista a dificuldade na análise e aplicação do modelo proposto por Slomski (2001), devido a não implantação de um sistema de custos na entidade.

4.4 Custo por aluno

Sobre a relação custo/aluno os cálculos são disponíveis apenas no *sítio* do MEC e do INEP, através do Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação (SIOPE), em que mostra no quadro de indicadores de gasto por aluno na educação básica, um valor de R\$ 2.351,40 em 2009. Nesta pesquisa constatou-se um valor de R\$ 2.448,91 no exercício de 2009, resultante da divisão entre custo por número de alunos (23.325.824,42/9.525). No exercício de 2010 esse custo foi de R\$ 2.718,49, ou seja, (27.320.788,01/10.050). Observa-se que foi dividido o total de custos e despesas pelo número de alunos, semelhantemente à regra disponibilizada pelo SIOPE. Esse resultado não é preciso devido à inexistência de um centro de custo na SEMED para a correta mensuração. Também não há controles para conhecimento sistematizado da relação custo/aluno.

5. Considerações Finais

A pesquisa teve como objetivo analisar o gasto público na educação básica no município, para conhecer o resultado econômico e o custo por aluno. Nesta análise, aplicou-se o modelo proposto por Slomski, o qual busca apurar e demonstrar o resultado econômico. Esse modelo auxilia o gestor na tomada de decisão e atende os dispositivos legais, contudo, demanda a implantação e o desenvolvimento de um sistema de custo.

Em relação aos dados extraídos das demonstrações contábeis do município e de acordo com a DRE, notou-se que a gestão pública, em 2009, gerou uma economia no uso

dos recursos, um lucro econômico na função educação, porém apresentou prejuízo econômico em 2010. O custo por aluno em 2009 foi de R\$ 2.448,91 e em 2010 foi de R\$ 2.718,49. Desta forma, respondeu-se à questão de pesquisa.

A administração demonstra, através da DRE, o que produz para a sociedade – lucro ou prejuízo econômico – e comprova se está sendo eficiente. A Demonstração caracteriza-se como uma ferramenta contábil útil na análise dos gastos públicos para tomada de decisão, para o controle social e a promoção do *accountability*. O regramento da NBC T 16.6 e da Portaria 751/2009 reforçam a exigência da LRF sobre a transparência na gestão pública.

Como fatores de limitações da pesquisa elencam-se: a) não contabilização da despesa de depreciação pelo município (a obrigatoriedade é a partir do exercício de 2010); b) inexistência de um sistema de custo; e c) possibilidades de desperdícios e ineficiências na gestão dos recursos públicos, os quais só são possíveis eliminá-los com acompanhamento rigoroso de um sistema de custos. Como assegura Kohama (2006), nem sempre as condições ideais de análise estarão presentes.

Conclui-se que, conforme o resultado econômico positivo em 2009, e considerando o custo de oportunidade e os fatores limitantes da pesquisa, houve eficiência na gestão dos recursos públicos na função educação do município. No entanto, no exercício de 2010 a eficiência não foi repetida. Como contribuição gerencial da pesquisa, recomenda-se a implantação e desenvolvimento de sistema de custos e controles para conhecimento permanente e preciso da relação custo por aluno, bem como a viabilização da demonstração do resultado econômico.

Para pesquisas futuras, recomenda-se aprofundamento e discussões que incluam as despesas de depreciação, desconsiderem os custos com desperdícios e ineficiências na aquisição de produtos e contratação de serviços, visando não só obedecer aos mandamentos legais, mas garantir a eficiência no uso e aplicação dos recursos públicos, especialmente, na secretaria de educação e escolas do município. Não se considerou nesse resultado econômico a qualidade dos gastos na função educação, o que pode caracterizar outra pesquisa.

6. Referências

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislação/>>. Acesso em: 04 mar. 2013.

_____. **Emenda Constitucional. Nº.19, de 1998**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislação/>>. Acesso em: 04 mar. 2013.

_____. **Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000**. (Lei de Responsabilidade Fiscal). Disponível em: <<http://www.tesouro.planalto.gov.br>>. Acesso em: 04 mar. 2013.

_____. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, nº. 9.394**. 20 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislação/>>. Acesso em: 15 fev. 2013.

_____. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas de Direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislação/>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

_____. **Plano Nacional de Educação**, Lei nº.10.172 de 01 de janeiro de 2001. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/ccivil/03/leis/leis/2001/110172.htm>>. Acesso em 12 fev. 2013.

_____. **Portaria STN/MF nº. 559**, de 14 de dezembro de 2001, trata dos Demonstrativos das Receitas e Despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 fev. 2013.

_____. **Portaria STN/MF nº. 560**, de 14 de dezembro de 2001, dispõe sobre os Demonstrativos das Receitas e Despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 09 fev. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n. 751, de 16 de dezembro de 2009**. Aprova a 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Volume V – Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Brasília, DF. 2009. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem de gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC T 16.2 - Patrimônio e sistemas contábeis**. Resolução CFC n. 1.129/08. CFC, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

_____. **NBC T 16.6-Demonstrações contábeis**. Resolução CFC n. 1.133/08. CFC, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

_____. **NBC T 16.11 - Sistema de informação de custos do setor público (SICSP)**. Resolução CFC n. 1.366/11. CFC, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades - Vilhena-RO - Dados básicos**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em 05 fev. 2013.

INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira. **Censo escolar**. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robson Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siaf e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MUTULA, S.; WAMUKOYA, J. M. Public sector information management in east and southern Africa: Implications for FOI, democracy and integrity in government. **International Journal of Information Management** [S.I.], v. 29, n. 5, p. 333-341, 2009.

OLIVEIRA, João Ferreira. **Pesquisa custo-aluno qualidade**. Estado de Goiás, 2004. Disponível em: <<http://www.redefinanciamento.ufpr.br/go.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2010.

PMV - PREFEITURA MUNICIPAL DE VILHENA. **Contas públicas**. Disponível em: <<http://www.vilhena.ro.gov.br>>. Acesso em: 13 jun. 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Maria Abádia da. Qualidade Social da Educação Pública: algumas aproximações. **Cad. CEDES**, Campinas, v. 29, n. 78, 2009. Disponível em: <www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-32622009000200005&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 18 abr. 2010.

SILVA, Moacir Marques da. **Lei de responsabilidade fiscal para os municípios: uma abordagem prática**/ Moacir Marques da Silva, Francisco Antônio de Amorim, Valmir Leôncio da Silva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SIOPE, **Secretaria de Informação sobre Orçamento Público em Educação**. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. /2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas**: uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução de Ana Thorell. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

Recebido em: 13/03/2013

Aprovado em: 15/05/2013