

A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DE CUSTOS EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS DO SETOR PÚBLICO.

RESUMO

Considerando o governo como o responsável por providenciar serviços de educação infantil (de 0 a 5 anos), buscou-se neste trabalho responder se é mais econômico prestá-los diretamente ou contratar serviços particulares. Baseou-se no modelo de apuração do resultado econômico normatizado pelo CFC por meio da NBC T 16.6. Mensurou-se o custo explícito dos serviços prestados, turno integral, 12 horas, no ano de 2010, pela Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender de Esteio/RS. Esta pesquisa classifica-se como aplicada, e quanto a abordagem do problema ela é quantitativa e qualitativa. Em relação aos objetivos classifica-se como exploratória. Estimou-se o custo implícito e a receita econômica com base no preço mínimo, médio e máximo cobrado por Escolas particulares estabelecidas no município. O resultado da pesquisa demonstra que na Escola Pública Municipal tem-se um custo unitário maior que os preços praticados pelas Escolas Particulares, gerando um resultado econômico anual negativo. O Município teria economia se ao invés de prestar diretamente os Serviços de Educação Infantil, contratasse Escolas Particulares para a Prestação de Serviço neste seguimento. Conclui-se que a Escola Pública Municipal pesquisada possui um alto custo de funcionamento e que a sua maior parcela está nos gastos com pessoal que representam 92,17% do custo total.

Palavras chave: Resultado Econômico; Custos do Setor Público; Educação Infantil

Área temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro setor

1 INTRODUÇÃO

A gestão de serviços públicos é uma atividade que implica grande responsabilidade, pois o seu desempenho influencia a vida de todos, indistintamente. E um dos significados da palavra responsabilidade refere-se ao “dever de dar conta de alguma coisa que se fez ou mandou fazer, por ordem pública ou particular”.

Para Araújo e Arruda (2009, p. 41) “todo administrador governamental tem a obrigação de prestar contas de como utiliza os recursos que lhe são confiados para serem administrados em favor da coletividade”. Neste sentido, afirmam que “o principal objetivo da contabilidade é contribuir para uma melhor *accountability* pública”.

Em essência, *accountability* é a relação em que o delegante transfere responsabilidade para o delegado, que aceita, e assume o compromisso de informar ao delegante como ele – delegado – está desempenhando as ações inerentes à responsabilidade que lhe foi confiada (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 41).

As entidades do Estado segundo Bonacim (2009, p. 34) “deveriam sempre mostrar ao cidadão o retorno proporcionado pela gestão pública”. O mesmo autor (p. 33-34) considera o cidadão como sócio do Estado, investidor da coisa pública, e afirma que “a entidade deve prestar contas aos cidadãos tal as empresas privadas devem prestar contas aos acionistas”.

Para Araújo e Arruda (2009, p. 178) as demonstrações contábeis são as principais peças constitutivas das prestações de contas. “As principais demonstrações a serem elaboradas pelas entidades ao final de cada exercício financeiro encontram-se regulamentadas no art. 101 da Lei nº 4.320/1964” (LIMA; CASTRO, 2009, p. 169).

As demonstrações contábeis são:

- Balanço Orçamentário
- Balanço Financeiro
- Balanço Patrimonial
- Demonstração das Variações Patrimoniais

Entretanto, Slomski *et al.* (2004, p. 6) afirma que “essas demonstrações financeiras apresentam-se insuficientes, no que se refere à prestação de contas (*accountability*) da administração e do gestor público para a sociedade”. Assim, explicam que o valor dos serviços públicos e a eficiência na utilização dos recursos não são evidenciados, variáveis consideradas importantes a serem apresentadas à sociedade.

Iniciando um processo de contribuição à ciência contábil, foi emitida em 25 de agosto de 2008 a Portaria MF Nº 184 contendo diretrizes quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

No mesmo ano o CFC, por meio de resoluções, aprova novas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público. A NBC T 16.6 aprovada por meio da resolução CFC N.1.133/08 dispõe sobre as demonstrações contábeis. Nesta resolução, o CFC traz como uma das novidades a Demonstração do Resultado Econômico.

Portanto, “um novo demonstrativo que [...] evidencia eficiência na gestão dos recursos no serviço público” STN (2011, p. 39), além daqueles já tradicionalmente aplicados ao setor público poderá ser elaborado: a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) a qual “evidencia o resultado econômico de ações do setor público”. (CFC; NBC T 16.6, 2008)

A Demonstração do Resultado Econômico (DRE) tem por objetivo visualizar a eficiência na aplicação dos recursos públicos, bem como evidenciar o resultado econômico das ações da Administração Pública, mensurando custos previamente à tomada de decisão.

Como o desempenho de toda ação pública consome recursos originados da sociedade (financiadora do poder público por meio dos tributos), urge um maior controle, da sociedade e

do próprio governo, dos custos, os quais devem ser corretamente identificados, mensurados, contabilizados, evidenciados e divulgados.

Os investimentos em educação, principalmente aquela voltada à creche e à pré-escola, após a aprovação da Emenda Constitucional N. 59, de 11 de novembro de 2009, necessitarão ser ampliados, pois tal alteração na Carta Magna determinou que a educação básica fosse obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, indiscutivelmente por parte dos municípios os quais devem “atuar prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil”. (BRASIL, 1988)

Bonacim (2009, p. 64) afirma que “a ciência contábil pode contribuir na organização de demonstrações para o ente público com vistas a propiciar uma adequada evidenciação de informações e impactos dos gastos sociais nas despesas correntes das entidades públicas e do Estado.”

Utilizando a Demonstração do Resultado Econômico, o objetivo geral deste artigo é demonstrar a situação mais econômica para o poder público do município de Esteio na prestação de serviços educacionais de uma unidade escolar que atende a alunos na faixa etária de zero a cinco anos. *Neste sentido, este estudo pretende responder qual o mais econômico para as finanças do município de Esteio/RS, prestar serviços na educação infantil diretamente ou contratar o particular para atender a demanda local?*

Os objetivos específicos são:

Identificar os custos explícitos (efetivos) que compõe o gasto com a educação infantil (creche e pré-escola) em uma unidade escolar pública pertencente ao município de Esteio/RS;

Aplicar o modelo conceitual de apuração do resultado econômico, mensurando o custo implícito (de oportunidade) da ação pública de educação infantil;

Analisar o resultado econômico da ação pública na educação infantil, bem como as variáveis confrontadas para a sua formação.

Justifica-se esta pesquisa em razão de contribuir para a academia ao evidenciar a importância da ciência contábil como instrumento gerador de informações que subsidiam a tomada de decisão referente à ação pública na prestação de serviços à coletividade.

Por tratar de dados concretos essa pesquisa alude à importância da identificação, mensuração e controle de custos no setor público, bem como aplica o modelo de apuração do resultado econômico (eficiência na gestão) primeiramente proposto pela academia e agora normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e demais órgãos de fiscalização e controle.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Demonstração do Resultado Econômico

O modelo de apuração do resultado econômico foi proposto por Slomski em sua dissertação de mestrado intitulada “mensuração do resultado econômico em entidades públicas” apresentada em 1996. Para Slomski (2001, p. 304) para a mensuração do resultado econômico é importante considerar os seguintes pressupostos:

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

Entretanto o CFC na resolução não se manifesta quando a obrigatoriedade da nova demonstração. Porém a Secretaria do Tesouro do Nacional através de seu manual de contabilidade aplicada ao setor público menciona: “A Demonstração do Resultado Econômico, cuja elaboração é facultativa” (STN, 2011).

A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado (CFC, 2008).

Nota-se que a implementação deste demonstrativo requer grandes mudanças na contabilidade das organizações públicas e que até a modernização e adequação às novas normas aplicadas ao setor público, processo já iniciado, a apresentação deste demonstrativo continue facultativa.

A estrutura da demonstração é incluída nos anexos da Lei nº 4.320/64 pela portaria STN nº 665/2010.

Anexo 20 – Demonstração do Resultado Econômico		
<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO		
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:
		PÁGINA:
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5 (=) Resultado Econômico Apurado		

Figura 1 – Estrutura da Demonstração do Resultado Econômico
Fonte: portaria STN nº 665/2010.

Na estrutura da Demonstração do Resultado Econômico, observa-se o termo receita econômica, mas o que seria a receita econômica?

O CFC define receita econômica como “o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade” (CFC, 2008).

Nessa definição surge outro termo intrigante: custo de oportunidade também chamado de custo implícito. Percebe-se que para o entendimento da definição de “receita econômica” primeiro deve-se compreender o conceito de custo implícito.

O CFC (2008) define como “o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.”

Voltando ao conceito de receita econômica, essa “deve ser a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado” (SLOMSKI, 2001, p. 310).

Por meio do confronto da Receita econômica e dos custos diretos e indiretos tem-se o resultado econômico apurado. Conforme STN (2011, p. 49) este resultado “pode ser considerado como um ‘termômetro’, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública”.

Corroborando com o fim proposto para a Demonstração do Resultado Econômico o entendimento do International Federation of Accountants (IFAC) sobre a finalidade das demonstrações contábeis, a saber:

Especificamente, os objetivos do *financial reporting* de uso geral no setor público devem ser fornecer a informação útil para tomada de decisão, e demonstrar a *accountability* da entidade para os recursos que lhe foram confiados, por:

[...]

e) Fornecer informação agregada útil para avaliar o desempenho da entidade em termos de **custos, eficiência, e realizações**. (IFAC, 2011, p. 35, tradução e grifo nosso)

2.2 Custo implícito

Para uma melhor compreensão buscou-se conceitos sobre o custo implícito também chamado de alternativo ou de oportunidade. “O custo de oportunidade de algo consiste no sacrifício de obtê-lo” (O’ SULLIVAN, 2004, p. 9).

Na visão de Passos (2003, p.51) o “custo de oportunidade é definido como sendo o valor da próxima melhor alternativa que deve ser sacrificada quando uma escolha é feita.”

Custos de oportunidade também podem ser definidos como o valor do melhor uso alternativo desconsiderado. Isso indica que se as pessoas não tivessem feito a escolha que fizeram, teriam então escolhido a próxima melhor alternativa (WESSELS, 2003, p. 3).

Para Souza (2003, p.27) custo de oportunidade “é o valor de uma alternativa de ganho abandonada, em favor de outra alternativa que se retém.”

O conceito econômico de custos é diferente, pois o custo de uma atividade não se limita ao que pagamos por ela. Inclui tudo o que deixamos de obter por ter canalizado recursos para uma atividade e não para outra, a melhor alternativa que tenhamos para a atividade empreendida (SILVA, 2011, p. 357).

Vasconcellos (2003, p. 5) afirma que o “custo de oportunidade também é chamado de custo alternativo (...) ou custo implícito”.

Também no setor público, quaisquer decisões sobre destinação de recursos orçamentários envolvem custo de oportunidade. E é nesse setor que esse conceito se torna particularmente claro. A prefeitura de um município tem uma capacidade de produção de bens e serviços limitada por sua dotação orçamentária. Em determinado exercício fiscal, empregará recursos, destinando-os para redes de iluminação pública, construção de guias, sarjetas e passeios públicos, postos de saúde, praça de esporte, edificações para repartições e novas escolas. A escassez de recursos impedirá que um programa de obras e serviços públicos seja tão extenso, a ponto de superar a escolha entre mais iluminação ou mais escolas. Normalmente, alguma coisa é sacrificada em favor de outra. E as prioridades decididas, não importa quais sejam, traduzem sempre custos de oportunidade (ROSSETTI, 2008, p. 214).

Essa última citação de Rossetti fala em tomada de decisões e em recursos limitados. É lógico que nenhuma organização possui recursos ilimitados e quando toma decisões é por que antes de tomá-las, em tese, estudou e comparou as alternativas existentes, logo o custo de oportunidade pode ser definido como valor que se deixa de ganhar ou receber por escolher uma alternativa em detrimento de outras. Nesse entendimento Hubbard e O’Brien (2010, p.

276) afirmam que o “custo de oportunidade de qualquer atividade é a alternativa de mais alto valor que tem que ser abdicada para nos dedicarmos a esta atividade.”

Nesta pesquisa, o custo de oportunidade será aquele entendido por Slomski (2001, p. 310) sendo “o menor preço de mercado a vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade, oportunidade e tempestividade, daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público”.

2.3 Custo explícito

A compreensão do termo custos é importante porque a partir de sua quantificação é possível avaliar a utilização dos recursos empregados na disponibilização de bens ou serviços ao mercado. Custo é “o dinheiro ou valor equivalente em dinheiro sacrificado para bens e serviços que se espera que tragam um benefício atual ou futuro para a organização” (HANSEN, 2003, p.771).

A contabilidade de custos ainda é incipiente no setor público.

O setor público, a exemplo do que já existe em outros países, necessitará de um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos e serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão (LIMA; CASTRO, 2009, p. 210).

Segundo Slomski (2001, p. 276) “com a evolução da sociedade e com o advento da terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades”.

A literatura contábil enumera várias metodologias de custeio que podem para contribuir para esse fim.

O desenvolvimento e a implementação de um sistema de informação de custos que permita a avaliação do custo dos serviços prestados propiciará inúmeros benefícios para a Administração Pública, contribuindo efetivamente para a tomada de decisões sobre alocação de recursos e ampliando os mecanismos de controle da sociedade sobre a atuação governamental (STN, 2011, p.50).

Conforme explicado por Slomski (2001, p. 276) a finalidade do conhecimento dos custos é ter subsídio para “tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços”. A aplicação de uma metodologia de custeio, proposta pelos autores da área contábil, traz embasamento à mensuração de custos.

De acordo com Lima e Castro (2009, p. 210) “os métodos de custeio tradicionais, adotados (...) na iniciativa privada, já servem de parâmetros para muitas instituições públicas (...) como o *Activity Based Costing* (...) utilizado inclusive pelo governo norte-americano”.

Os principais métodos de custeio encontrados na literatura são:

- Custeio por Absorção;
- Custeio Variável ou Direto;
- Custeio Padrão.
- Custeio Baseado em Atividades (ABC);

O custeio por absorção conforme Martins (2003, p. 24) “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Já no método de custeio variável, “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados” (MARTINS, 2003, p. 141).

O método de Custeio Padrão é

aquele calculado de forma científica, ou seja, calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma o custo para as demais, a *priori* e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, desta forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempos etc (SLOMSKI, 2001, p. 286).

E por fim “a metodologia utilizada no método ABC (...) consiste em que as atividades da instituição devem ser o centro de análises e controles, possibilitando apresentar qual é o custo de cada atividade do governo” (LIMA; CASTRO, 2009, p. 210).

Segundo Lima e Castro (2009, p. 210) através da metodologia de custos “ficaria evidenciado se os gastos do governo em determinada atividade estariam compatíveis com os praticados na iniciativa privada”.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Apresenta-se nesta seção, quanto à pesquisa, a classificação, a descrição dos procedimentos metodológicos, os instrumentos de coleta de dados e a delimitação.

3.1 Classificação da pesquisa

Do ponto de vista de sua natureza, esta pesquisa classifica-se como aplicada por que “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”. (SILVA, 2001, p.20)

Conforme Silva *et al.* (2004, p. 101) do ponto de vista da abordagem do problema na pesquisa quantitativa muitas vezes utiliza-se “a abordagem qualitativa para esclarecer, para comentar os resultados”. Nesta pesquisa a abordagem do problema é quantitativa por que avalia tudo o que “pode ser quantificável” e qualitativa por que “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito (...) que não pode ser traduzido em números” (SILVA, 2001, p. 20).

Em relação aos objetivos esta pesquisa classifica-se como exploratória, pois tem “como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores” (GIL, 2010, p. 27).

O procedimento técnico adotado foi um estudo de caso caracterizado por Gil (2010, p. 27) “pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”. Para Yin (2005, p. 20) “utiliza-se o estudo de caso em muitas situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados”.

3.2 Descrição dos procedimentos metodológicos

Para responder ao problema de pesquisa, primeiramente, delimitou-se como unidade-caso deste estudo a Escola de Educação Infantil Colorindo o Aprender pertencente ao Município de Esteio/RS. Em seguida procedeu-se a coleta de dados necessários para resolução do problema de pesquisa. Os dados coletados foram transcritos e tabulados em planilhas eletrônicas. Após, realizou-se a análise e interpretação dos dados e das informações geradas sobre os custos explícitos, implícitos e o resultado econômico referente ao funcionamento da unidade-caso em estudo.

Elaborou-se uma lista com custos envolvidos para o funcionamento da unidade-caso em estudo. Para montagem dessa lista contou-se com informações, coletadas mediante entrevista, após listou-se os principais departamentos detentores dos dados necessários para a pesquisa. Para a diretoria de administração de pessoal solicitou-se relação de servidores lotados da unidade-caso desta pesquisa, bem como os respectivos vencimentos. Solicitou também a folha resumo de pagamento de cada mês do ano de 2010. Com esses dados

mensuraram-se os custos com pessoal. Para o departamento de contabilidade solicitou os relatórios de prestação de contas do Programa Dinheiro Direto na Escola. Neste relatório identificaram-se os gastos como energia elétrica, água, telefone, tarifas bancárias e compras de materiais de consumo e permanente. Através de visita a secretaria de Educação e Esportes solicitou dados do setor responsável pela alimentação escolar sobre o consumo de gêneros alimentícios e de gás liquefeito de petróleo no ano de 2010 da unidade escolar em estudo. No setor responsável pela estatística dos alunos colheram-se, mediante entrevista, os quantitativos de alunos totais e por níveis de turmas, bem com o número de professores, auxiliares de creche e estagiários por turma. E por fim no departamento de compras identificaram-se os gastos com serviços de terceiros através de relatórios das ordens de compras emitidas.

3.3 Instrumentos de coleta de dados

Como instrumento de coleta de dado utilizou-se a análise documental. Consultaram-se os seguintes documentos/relatórios: prestação de contas do programa dinheiro direto na escola, resumo da folha de pagamento, boletim de movimento de turma, prestação de contas do programa nacional de alimentação escolar, o censo educacional de 2010 e ordem de compras emitidas.

3.4 Delimitação da pesquisa

Esta pesquisa busca o resultado econômico (confronto dos custos implícitos e dos custos explícitos) originado da ação pública de prestar serviços educacionais a crianças de 0 a 5 anos. Segundo dados do censo Escolar de 2010 do INEP, ligado ao Ministério da Educação, o município de Esteio possui quatro escola próprias voltadas exclusivamente à Educação Infantil.

Tabela 1 - Quantidade de alunos e Escolas Públicas de Educação Infantil situadas em Esteio/RS

ESCOLAS	PÚBLICA	CRECHE	PRÉ-ESCOLA	TOTAL
RAIO DE SOL	SIM	67	62	129
VIVENDO A INFANCIA	SIM	64	63	127
COLORINDO O APRENDER	SIM	122	87	209
PEDACINHO DO CEU	SIM	96	79	175
TOTAL		349	291	640

Fonte: INEP/Censo Escolar, 2010.

Para esta pesquisa escolheu-se a unidade Escolar de maior número de alunos matriculados, situada na Rua Vila Lobos, N° 858, bairro Parque Tamandaré.

4 RESULTADOS

Demonstra-se o custo explícito dos serviços de educação infantil prestados pela Escola Municipal Colorindo o Aprender. Infere-se, também, o custo implícito, também conhecido como custo de oportunidade ou alternativo. Por fim, elabora-se e evidencia-se a Demonstração do Resultado Econômico normatizada pelo Conselho federal de Contabilidade.

4.1 Quantidade de alunos e respectiva divisão em níveis de turmas

As Escolas Públicas Municipais de Educação Infantil de Esteio têm seus alunos alocados em seis níveis de turmas conforme a faixa etária, iniciando com o berçário I e terminando com o Jardim II (Tabela 2).

Tabela 2 – Turmas/Alunos – Escola de Educação Infantil Colorindo o Aprender – Dez/2010

<i>TURMAS</i>	<i>FAIXA ETÁRIA</i>	<i>QUANTIDADE</i>
<i>Berçário I</i>	<i>0 a 9 meses</i>	<i>13 alunos</i>
<i>Berçário II</i>	<i>10 meses a 1 ano e 10 meses</i>	<i>13 alunos</i>
<i>Maternal I</i>	<i>1 ano e 10 meses a 2 anos e 9 meses</i>	<i>32 alunos</i>
<i>Maternal II</i>	<i>2 anos e 10 meses a 3 anos e 9 meses</i>	<i>61 alunos</i>
<i>Jardim I</i>	<i>3 anos e 10 meses a 4 anos e 9 meses</i>	<i>42 alunos</i>
<i>Jardim II</i>	<i>4 anos e 10 meses a 5 anos e 9 meses</i>	<i>43 alunos</i>
<i>Total de aluno em Dez/2011</i>		<i>204 alunos</i>

Fonte: dados da pesquisa

A Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender em dezembro de 2010 possuía um total de 204 alunos sendo 58% destes em idade de creche. Na faixa etária indicada para o maternal II existe o maior número de alunos: 61 crianças. Essa pesquisa baseou-se no quantitativo de alunos matriculados no mês de dezembro de 2010 (tabela 7) para mensurar o custo unitário por aluno de cada turma e geral, bem como utilizá-lo como critério de rateio para alguns custos indiretos.

4.2 Custo explícito da ação pública na escola municipal de educação infantil

O quadro de colaboradores da escola é composto por servidores Públicos e estagiários. Os servidores estão divididos entre 11 (onze) cargos.

Estão diretamente ligados à atividade de educação em sala de aula os cargos de Professor de Educação Infantil e Auxiliar de Creche, além da função de Estagiário. Na área administrativa têm-se a função de Diretor, Vice-Diretor e o cargo de Secretário de Escola. No suporte pedagógico têm-se o Orientador Pedagógico e o Orientador Educacional. No apoio operacional de atividades como zeladoria, cozinha, entre outras, verifica-se os cargos de Servente Escolar, Servente, Servente Merendeira e Vigia.

Nesta pesquisa, os valores despendidos com os colaboradores foram agrupados em dois grandes grupos: Custo com pessoal direto e custo com pessoal indireto. O pessoal direto inclui os gastos com Professores em regência de turmas, Professores substitutos e itinerantes, Auxiliares de Creche e Estagiários. Já o pessoal indireto inclui os gastos com Diretor e vice, Secretário de Escola, Orientador Pedagógico, Orientador Educacional, Servente Escolar, Servente, Servente Merendeira e Vigia.

Para o funcionamento da unidade escolar alguns serviços de natureza contínua são demandados, como: Corte de grama e capina, limpeza e desinfecção das caixas d'água, controle sanitário e manutenção de copiadoras. O serviço de controle sanitário refere-se à desratização, desinfetação de pragas e insetos, desalojamento de pombos e morcegos. Por meio de Licitação também se contratou empresa para a execução desse serviço. O valor total contratado refere-se à área de todos os prédios relacionados à Secretaria de Educação e Esporte. Para mensurar o valor referente exclusivamente a Unidade Escolar multiplicou-se o valor unitário do metro quadrado pela área total da unidade escolar, o que resultou um valor anual de R\$ 774,89. Os serviços de corte de grama e capina, contratados através de Licitação, têm como objeto sua execução em diversos locais da Secretaria de Educação e Esporte. Na mensuração do valor referente exclusivamente a Unidade Escolar Colorindo o Aprender multiplicou-se o preço unitário do metro quadrado pela área total a executar dos serviços na escola, o que resultou no valor anual de R\$ 1.733,76. Há também serviços de manutenção de uma copiadora na unidade escolar no valor de R\$ 495,00/ano.

Tabela 3 – Custo Anual total – Escola de Educação Infantil Colorindo o Aprender – ano: 2010 – R\$ 1,00

PLANILHA DE CUSTOS	CRECHE				PRÉ-ESCOLA		TOTAL	% TOTAL
	Berçário I	Berçário II	Maternal I	Maternal II	Jardim I	Jardim II		
Nº DE ALUNOS	13	13	32	61	42	43	204	
Nº PROF. EM REGÊNCIA	2	2	4	6	4	4	22	
Nº DE ESTAGIÁRIOS	1	4	4	5	0	1	15	
1 PESSOAL DIRETO	148.864	138.756	201.350	298.052	177.350	183.350	1.147.721	74,17%
1.1 professores em regência	62.594	62.594	125.188	187.782	125.188	125.188	688.534	44,50%
1.2 demais professores	52.162	52.162	52.162	52.162	52.162	52.162	312.970	20,23%
1.3 auxiliares de creche	28.109	0	0	28.109	0	0	56.217	3,63%
1.4 estagiários	6.000	24.000	24.000	30.000	0	6.000	90.000	5,82%
2 PESSOAL INDIRETO	36.123	33.670	48.859	72.325	43.036	44.492	278.506	18,00%
2.1 diretoria/secretaria	10.811	10.077	14.623	21.646	12.880	13.315	83.352	5,39%
2.2 supervisão/orientação	7.600	7.084	10.280	15.217	9.055	9.361	58.597	3,79%
2.3 outros funcionários	17.712	16.509	23.957	35.463	21.101	21.815	136.557	8,82%
3 SERVIÇOS DE TERCEIROS	836	787	1.254	1.972	1.222	1.260	7.331	0,47%
3.1 corte de grama e capina	110	110	272	518	357	365	1.734	0,11%
3.2 limpeza e desinfecção de caixa d'água	561	523	759	1.124	669	691	4.327	0,28%
3.3 controle sanitário	101	94	136	201	120	124	775	0,05%
3.5 manutenção de copiadoras	64	60	87	129	76	79	495	0,03%
4 OUTROS GASTOS	3.723	3.470	5.036	7.455	4.436	4.586	28.706	1,86%
4.1 energia elétrica	2.224	2.073	3.008	4.453	2.649	2.739	17.146	1,11%
4.2 águas e esgoto	646	602	873	1.293	769	795	4.978	0,32%
4.3 telefone	812	757	1.099	1.627	968	1.001	6.264	0,40%
4.4 tarifas bancárias	41	39	56	83	49	51	319	0,02%
5 MATERIAL DE CONSUMO	1.197	1.116	1.619	2.397	1.426	1.474	9.228	0,60%
5.1 material de limpeza	261	243	352	522	310	321	2.009	0,13%
5.2 material de expediente	365	340	494	731	435	450	2.815	0,18%
5.3 materiais para manutenção/consertos	571	532	773	1.144	681	704	4.404	0,28%
6 MATERIAL PERMANENTE	414	414	1.018	1.941	1.337	1.369	6.493	0,42%
6.1 bens móveis	245	245	602	1.148	791	810	3.841	0,25%
6.2 jogos pedagógicos e brinquedos	139	139	343	653	450	460	2.184	0,14%
6.3 outros	30	30	73	140	96	99	468	0,03%
7 ALIMENTAÇÃO ESCOLAR	4.854	4.797	11.012	20.505	13.960	14.302	69.430	4,49%
7.1 gêneros alimentícios	4.009	4.009	9.869	18.814	12.954	13.262	62.918	4,07%
7.2 fornecimento de gás - GLP	845	787	1.142	1.691	1.006	1.040	6.512	0,42%
TOTAL ANUAL	196.012	183.010	270.148	404.647	242.765	250.832	1.547.414	100,00%
CUSTO ALUNO ANUAL	15.078	14.078	8.442	6.634	5.780	5.833	7.585	

Fonte: Elaborada pelos autores, dados da Pesquisa

Resumindo todos os serviços de terceiros contratado para funcionamento da Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender obtém-se o valor total/ano. O valor total/ano despendido com serviço de terceiros corresponde a 7,33 mil reais.

A escola realiza o pagamento do consumo de água, energia elétrica, de telefone e de tarifas bancárias com recursos do PDDE (Programa Dinheiro Direto na Escola). Através análise da prestação de contas desse programa do ano de 2010 apresentadas ao setor de contabilidade da Prefeitura, extraiu-se os valores referentes a esses gastos. O gasto total em 2010 com água, energia elétrica e telefone totalizou 28,38 mil reais. O valor total/ano despendido com tarifas bancárias totalizou R\$ 319,00.

A unidade escolar utiliza recursos do PDDE (Programa Dinheiro Direto na Escola) para compra de materiais de consumo e permanente. Através análise da prestação de contas desse programa do ano de 2010 apresentadas ao setor de contabilidade da Prefeitura, extraiu-se os valores referentes a esses gastos.

Nesta pesquisa classificou os itens adquiridos nas seguintes categorias:

- Material de limpeza
- Material de expediente
- Materiais para manutenção e conserto
- Bens móveis
- Jogos pedagógicos e brinquedos

O valor comprado de material de limpeza para a escola no ano de 2010 foi de R\$ 2.009,28. Em relação ao material de expediente foi adquirido o valor total de R\$ 2.814,61. O valor comprado em materiais para manutenção e conserto destinado à escola foi de R\$ 4.404,41. Também foram realizadas compras de bens móveis de pequeno valor, o total destas compras totalizou R\$ 3.840,55. Para jogos pedagógicos e Brinquedos foi desembolsada a quantia de R\$ 2.184,25. Verifica-se que a Escola Municipal Colorindo o Aprender para a aquisição de material de consumo e permanente despende mensalmente o valor médio de R\$ 1.310,10 e anualmente o valor de R\$ 15.721,20.

A Escola Colorindo o Aprender alimenta os seus alunos com cinco refeições diariamente. O município recebe recurso do PNAE (Programa Nacional de Alimentação Escolar) como auxílio para aquisição de gêneros alimentícios para merenda escolar. Para elaboração da merenda escolar a escola consome Gás Liquefeito de Petróleo (GLP). O consumo anual de GLP corresponde a 55 unidades de botijão P45 de 45 kg. No ano de 2010 o preço unitário botijão P45 contratado pelo município por meio de licitação correspondia a R\$ 118,40. Logo, o valor total/ano utilizado pela escola foi de R\$ 6.512,00.

Para o cálculo do custo efetivo total da Escola Municipal de Educação Infantil utilizou o método de custeio por absorção. Primeiramente identificaram-se e mensuraram-se os custos diretos alocados ao serviço de educação infantil. Após também se procedeu à identificação, à mensuração e ao rateio dos custos indiretos. Dividiu-se o serviço de educação infantil em seis atividades conforme os níveis de turmas existentes. (1) Berçário I, (2) Berçário II, (3) Maternal I, (4) Maternal II, (5) Jardim I e (6) Jardim II. A essa segmentação das turmas realizou-se uma analogia à contabilidade de custos aplicada em indústrias como se fossem “produtos”.

Nesta pesquisa foram utilizados os seguintes critérios de rateio:

- N° de professores em regência
- Custo do pessoal direto
- N° de alunos
- N° de Estagiários
- N° de níveis de turmas

O custo total/ano com professores de educação, ano de 2010, foi de R\$1.001.503,39. Como a unidade escolar possui 32 professores, calculou-se por meio de uma simples divisão o custo médio de R\$ 31.296,98 por professor/ano. Através da quantidade de professores em regência de turma, obtém-se o custo com professores em regência por Turma. Por exemplo, o maternal II possui 6 professores em regência nesse nível de turma. Logo, multiplicando o custo médio de R\$ 31.296,98 por professor/ano pela quantidade de professores no nível de turma Maternal II obtém um custo total aproximado de 187,78 mil reais (6 professores x R\$ 31.296,98).

Os custos com auxiliares de creche e estagiários foram alocados diretamente conforme a quantidade de colaboradores que atuam em cada nível de turma.

No custo com pessoal indireto optou-se pelo critério de rateio em razão do custo do pessoal direto. Verificou-se que o custo com pessoal direto tem um peso maior nas turmas com alunos de faixa etária menor. Em razão do menor nível de independência dos alunos mais novos necessita-se de mais pessoal para a educação dessas crianças, o que acaba aumentando o custo. Por esse motivo não se utilizou como critério de rateio para o custo com pessoal indireto o número de alunos por nível de turma. Então se optou por utilizar como critério o custo proporcional de pessoal direto, o que fez trazer um resultante mais coerente.

Por exemplo, o custo total/ano com outros funcionários (servente escolar, merendeira, servente, vigia) foi de 136,55 mil reais. O custo com pessoal direto somente do berçário I (148,86 mil reais) em relação ao total do custo com pessoal direto (1,14 milhão de reais) representou aproximadamente 13%, logo o custo com outros funcionários representará também nesse nível de turma 13% de 136,55 mil reais, o que equivale a 17,71 mil reais.

Para os demais custos como serviços de terceiros, outros gastos, material de consumo, material permanente e alimentação escolar o critério de rateio utilizado foi em proporção ao número de aluno em cada nível de turma.

Pela ótica somente do custo total o nível de turma que mais consome recurso é o maternal II, entretanto não é correto analisar esse dado de forma isolada. Comparando os custos totais por nível de turma com respectiva quantidade de alunos, constata-se que o custo mais alto é do Berçário I. Neste nível de turma estão as crianças com faixa etária de 0 a 9 meses o que se justifica pela maior atenção que merecem esses alunos e necessariamente mais mão de obra e demais insumos. Conforme o aluno vai crescendo, adquirindo maior independência e em consequência passando de um nível de turma para outro, o custo/aluno vai diminuindo. Um aluno do berçário I custou no ano de 2010 um valor de 15,07 mil reais. Já o custo/aluno/ano do berçário II foi de 14,07 mil reais. O maternal I teve um custo por aluno/ano de 8,44 mil reais. O custo/aluno/ano do maternal II foi de 6,63 mil reais. Já a partir da pré-escola, o jardim I teve um custo por aluno/ano de 5,78 mil reais e um aluno do jardim II custou no ano de 2010 o valor de 5,83 mil reais.

Em relação à divisão creche e pré-escola o custo do aluno matriculado em nível de turma de creche foi de R\$ 8.855,61 ao ano. Já o custo do aluno matriculado em nível de turma da pré-escola foi de R\$ 5.807,03.

Por fim o custo médio anual por aluno de todos os níveis de turma (creche e pré-escola) em 2010 foi de 7,58 mil reais.

Tabela 4 – Custo Mensal – Escola de Educação Infantil Colorindo o Aprender – ano: 2010 – R\$ 1,00

PLANILHA DE CUSTOS	CRECHE				PRÉ-ESCOLA		TOTAL	% TOTAL
	Berçário I	Berçário II	Maternal I	Maternal II	Jardim I	Jardim II		
Nº DE ALUNOS	13	13	32	61	42	43	204	
Nº PROF. EM REGÊNCIA	2	2	4	6	4	4	22	
Nº DE ESTAGIÁRIOS	1	4	4	5	0	1	15	
1 PESSOAL DIRETO	12.405,36	11.562,97	16.779,13	24.837,69	14.779,13	15.279,13	95.643,41	74,17%
1.1 professores em regência	5.216,16	5.216,16	10.432,33	15.648,49	10.432,33	10.432,33	57.377,80	44,50%
1.2 demais professores	4.346,80	4.346,80	4.346,80	4.346,80	4.346,80	4.346,80	26.080,82	20,23%
1.3 auxiliares de creche	2.342,40	0,00		2.342,40	0,00	0,00	4.684,79	3,63%
1.4 estagiários	500,00	2.000,00	2.000,00	2.500,00	0,00	500,00	7.500,00	5,82%
2 PESSOAL INDIRETO	3.010,28	2.805,87	4.071,62	6.027,11	3.586,30	3.707,63	23.208,81	18,00%
2.1 diretoria/secretaria	900,92	839,74	1.218,56	1.803,80	1.073,31	1.109,62	6.945,96	5,39%
2.2 supervisão/orientação	633,36	590,35	856,66	1.268,09	754,55	780,08	4.883,08	3,79%
2.3 outros funcionários	1.476,01	1.375,78	1.996,40	2.955,22	1.758,44	1.817,93	11.379,77	8,82%
3 SERVIÇOS DE TERCEIROS	69,70	65,60	104,49	164,33	101,82	104,97	610,91	0,47%
3.1 corte de grama e capina	9,21	9,21	22,66	43,20	29,75	30,45	144,48	0,11%
3.2 limpeza e desinfecção de caixa d'água	46,77	43,60	63,26	93,64	55,72	57,61	360,60	0,28%
3.3 controle sanitário	8,38	7,81	11,33	16,77	9,98	10,32	64,57	0,05%
3.5 manutenção de copiadoras	5,35	4,99	7,24	10,71	6,37	6,59	41,25	0,03%
4 OUTROS GASTOS	310,28	289,21	419,67	621,22	369,65	382,15	2.392,17	1,86%
4.1 energia elétrica	185,32	172,74	250,66	371,05	220,79	228,26	1.428,82	1,11%
4.2 águas e esgoto	53,80	50,15	72,77	107,72	64,10	66,26	414,80	0,32%
4.3 telefone	67,70	63,10	91,57	135,55	80,66	83,39	521,97	0,40%
4.4 tarifas bancárias	3,45	3,21	4,66	6,90	4,11	4,25	26,58	0,02%
5 MATERIAL DE CONSUMO	99,75	92,97	134,91	199,71	118,83	122,85	769,03	0,60%
5.1 material de limpeza	21,72	20,24	29,37	43,48	25,87	26,75	167,44	0,13%
5.2 material de expediente	30,42	28,36	41,15	60,91	36,24	37,47	234,55	0,18%
5. matérias para manutenção/consertos	47,61	44,37	64,39	95,32	56,72	58,63	367,03	0,28%
6 MATERIAL PERMANENTE	34,48	34,48	84,87	161,79	111,40	114,05	541,07	0,42%
6.1 bens móveis	20,40	20,40	50,20	95,70	65,89	67,46	320,05	0,25%
6.2 jogos pedagógicos e brinquedos	11,60	11,60	28,55	54,43	37,47	38,37	182,02	0,14%
6.3 outros	2,49	2,49	6,12	11,66	8,03	8,22	39,01	0,03%
7 ALIMENTAÇÃO ESCOLAR	404,51	399,73	917,66	1.708,73	1.163,32	1.191,86	5.785,80	4,49%
7.1 gêneros alimentícios	334,12	334,12	822,45	1.567,80	1.079,47	1.105,17	5.243,14	4,07%
7.2 fornecimento de gás - GLP	70,39	65,61	95,20	140,93	83,85	86,69	542,67	0,42%
TOTAL ANUAL	16.334,36	15.250,82	22.512,35	33.720,58	20.230,45	20.902,64	128.951,20	100,00%
CUSTO ALUNO MENSAL	1.256,49	1.173,14	703,51	552,80	481,68	486,11	632,11	

Fonte: Elaborada pelos autores, dados da Pesquisa

4.3 Custo implícito (de oportunidade) utilizado como referência nos serviços de educação infantil

O custo de oportunidade pela execução direta de serviços de educação infantil pelo município de Esteio através da unidade escolar Colorindo o Aprender, nesta pesquisa, será o valor médio de mercado cobrado pelas escolas particulares localizadas no município de Esteio/RS. Entretanto os valores apresentados referem-se ao ano de 2011, mas servem de parâmetro uma vez que o reajuste das mensalidades do ano de 2010 ficou em torno 6% conforme o Sindicato dos Estabelecimentos do Ensino Privado no Estado do Rio Grande do Sul. O valor da mensalidade refere-se ao turno integral de 12 horas, das 7 h às 19 h, mesmo horário disponibilizado pela escola pública.

Conforme dados do censo escolar de 2011 o município de Esteio possui 30 particulares escolas voltadas à educação infantil. Dessas, duas não cobram mensalidade por serem conveniadas com a prefeitura municipal. Das 28 escolas restantes, três atuam somente na pré-escola, com crianças a partir de 4 anos.

Tabela 5 – Valor da Mensalidade e quantidade de alunos de Escolas de Educação Infantil localizadas no município de Esteio/RS

Escola de Educação Infantil	Bairro	Mensalidade/ turno integral	Nº de alunos
A	CENTRO	R\$ 620,00	67
B	CENTRO	R\$ 590,00	25
C	CENTRO	R\$ 540,00	64
D	CENTRO	R\$ 510,00	77
E	CENTRO	R\$ 480,00	74
	VILA		
F	ESPERANCA	R\$ 415,00	77
G	TEOPOLIS	R\$ 400,00	13
H	CENTRO	R\$ 390,00	47
I	CENTRO	R\$ 390,00	26
J	CENTRO	R\$ 365,00	82
K	CENTRO	R\$ 360,00	39
L	CENTRO	R\$ 330,00	23
M	VILA OLIMPIA	R\$ 330,00	13
N	ESPLANADA	R\$ 304,22	184
O	NOVO ESTEIO	R\$ 300,00	44
P	CENTRO	R\$ 300,00	42
Q	SANTO INACIO	R\$ 300,00	50
R	VILA OLIMPIA	R\$ 300,00	23

Fonte: Elaborada pelos autores, dados da Pesquisa

Das 25 escolas particulares restantes que atuam na creche e pré-escola, com um total de 1.166 alunos, apenas sete não participaram da pesquisa. As 18 escolas participantes desta pesquisa contam com um total de 970 alunos, o que representa uma amostra de 83% do total.

A média de preços encontrada corresponde a R\$ 401,35. Do total dos alunos que estudam nas escolas particulares desta pesquisa, os responsáveis de 60,4% deste desembolsam até o preço médio de R\$ 401,35 para manterem os alunos nas escolas. A mensalidade mais alta é R\$ 620,00 e a mais baixa é R\$ 300,00 cobrada por 4 escolas.

4.4 Cálculo da receita econômica.

Conforme STN (2011) a fórmula para o cálculo da Receita econômica é:

$$N \times CO$$

Onde:

N é quantidade de Serviços Prestados e CO é Custo de Oportunidade (custo implícito).

Nesta pesquisa, foram utilizados como custo de oportunidade os seguintes valores:

Tabela 6 – Custo de oportunidade utilizado

	Mensal	Anual
Preço de mercado mínimo	R\$ 300,00	R\$ 3.600,00
Preço de mercado médio	R\$ 401,35	R\$ 4.816,20
Preço de mercado máximo	R\$ 620,00	R\$ 7.740,00

Fonte: Elaborado pelos autores, dados da Pesquisa

O valor de R\$ 300,00 refere-se ao menor valor mensal cobrado por escolas particulares voltadas exclusivamente à educação infantil no município de Esteio/RS. O valor de R\$ 401,35 é média aritmética das mensalidades de 18 escolas pesquisadas, conforme a tabela 5. O valor de R\$ 620,00 é a maior mensalidade cobrada em Esteio/RS. Os valores anuais representam o valor de 12 mensalidades, ou seja, um ano.

A quantidade de serviços prestados no caso da Escola Municipal de Educação Infantil, nesta pesquisa será o número de matrículas, conforme o boletim de movimento de turma no mês de dezembro de 2010. A matrícula, como regra, garante que aluno estudo durante todo o ano letivo.

Tabela 7 - Quantidade de alunos matriculados na Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender em Dezembro de 2010

ESCOLA	CRECHE e PRÉ-ESCOLA
COLORINDO O APRENDER	204 alunos

Fonte: Elaborada pelos autores, dados da Pesquisa

Em dezembro de 2010, duzentos e quatro alunos estavam matriculados na Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender, entre creche e pré-escola.

A partir dos dados mencionados procedeu-se o cálculo da Receita Econômica.

Tabela 8 – Receita Econômica Mensal e Anual

Nº Alunos	Custo de Oportunidade Mensal		Receita Econômica Mensal	Receita Econômica Anual
204	x 300	Mínimo	R\$ 61.200,00	R\$ 734.400,00
204	x 401,35	Média	R\$ 81.874,49	R\$ 982.493,92
204	x 620	Máximo	R\$ 126.480,00	R\$ 1.517.760,00

Fonte: Elaborada pelos autores, dados da Pesquisa

Através da multiplicação da quantidade de alunos matriculados na Unidade Escolar Pública pelo Custo de oportunidade mensal obtém-se a receita econômica mensal. A receita econômica anual é encontrada pela multiplicação da receita econômica mensal por 12, o que corresponde aos 12 meses do ano. A receita econômica mínima mensal é de 61,2 mil reais e a

anual é de 734,4 mil reais. A receita econômica média mensal é de 81,87 mil reais e anual é 982,49 mil de reais. A receita econômica Máxima mensal é R\$ 126,48 mil reais e a anual é de 1,51 milhão.

4.5 Demonstração do resultado econômico

De posse de todos os valores mensurados é possível evidenciar o resultado econômico por meio da Demonstração do Resultado Econômico conforme o anexo 20 da Lei N. 4.320/64 alterada pela portaria STN N. 665/2010.

Assim, como as firmas o fazem com a Demonstração do Resultado do Exercício, em que apuram o resultado do período, as entidades públicas de administração direta, nos três níveis de governo, (...) deveriam apurar seus resultados econômicos do período pela Demonstração do Resultado Econômico (...) que evidencia o lucro ou o prejuízo econômico ocorrido na gestão dos recursos, disponibilizados pelo principal ao agente (SLOMSKI, 2001, p. 335).

Utilizando como modelo a estrutura básica da Demonstração do Resultado Econômico normatizada pelo CFC elaborou-se o demonstrativo a seguir.

- (+) Receita econômica dos serviços prestados
- (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública
- (=) Margem Bruta
- (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública
- (=) Resultado Econômico Apurado

MUNICÍPIO DE ESTEIO

Demonstração do Resultado Econômico do Exercício de 2010 – anexo 20 da Lei nº 4.320/64
Unidade Contábil: Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo O Aprender

Ação: Serviços de Educação Infantil		2010	2010	2010
		Mínimo	Médio	Máximo
Receita econômica dos serviços prestados	(+)	734.400,00	982.493,92	1.517.760,00
Custos diretos identificados com a execução da ação pública	(-)	1.147.720,87	1.147.720,87	1.147.720,87
Margem Bruta	(=)	-413.320,87	-165.226,95	370.039,13
Custos indiretos identificados com a execução da ação pública	(-)	399.693,50	399.693,50	399.693,50
Resultado Econômico Apurado	(=)	-813.014,38	-564.920,46	-29.654,38

Fonte: Autores

Nesta pesquisa, a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) apresenta três cenários, ou seja, três colunas. O primeiro é denominado de mínimo, o segundo de médio e o terceiro de máximo. A Demonstração do Resultado Econômico confronta a receita que o particular receberia para atender toda a demanda da unidade escolar pública com os custos efetivos originados da ação de prestar os serviços diretamente para o cidadão.

Os cenários são deficitários, o que indica um alto custo dos serviços prestados pelo ente público. O terceiro cenário serve apenas para ilustração e indica que se a administração municipal matriculasse todos os alunos de sua unidade escolar pública na escola particular que cobra a mais alta mensalidade do município, ou seja, R\$ 620,00 mensais, ainda sim o resultado seria negativo. Por não optar por essa situação utópica o cofre público municipal, no

ano de 2010, deixou de economizar R\$ 29.654,38. Por outra ótica, ao desprezar essa alternativa teve um prejuízo econômico nesse valor.

Quanto ao cenário mediano, pode-se afirmar o município não economizou 0,56 milhões de reais ao manter sua unidade escolar pública a um custo total anual de 1,54 milhões de reais. No cenário mínimo, o poder público municipal teve o maior prejuízo econômico de 0,81 milhões de reais. Surge uma reflexão, se o particular mantém uma escola particular cobrando um valor médio mensal aproximado de R\$ 400,00 reais, aqui já incluída sua margem de lucro, por que o poder público para manter sua unidade escolar, a Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender, necessita de um valor médio mensal de R\$ 632,11 por aluno (aqui somente o custo)? Uma das respostas é, sem dúvida, a falta de controle de custos.

O termo custos, valorizado no setor privado, ainda é desconhecido no setor público, pois só recentemente o Conselho Federal por meio da resolução 1.129/08 introduziu nos sistemas contábeis aplicados ao setor público o subsistema de custos. Para a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico precisa-se de um sistema de custos interligado com outros sistemas.

Acredita-se que levará algum tempo para sua inclusão nas prestações de contas apresentadas aos órgãos institucionais representados pelo Poder Legislativo e à sociedade com vistas ao cumprimento das regras da transparência e evidenciação (SILVA, 2011, p. 357).

Do custo anual total de R\$ 1.547.414,38, originado pelo funcionamento da Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender, R\$ 1.426.226,61, ou seja, 92,17% correspondem a custos com pessoal direto e indireto. O que gera indício de falta de controle nesse tipo de gasto, gerando um inchaço desta rubrica em decorrência de questões políticas, locais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ciência contábil como um todo vem sofrendo grandes mudanças, inclusive a aplicada ao setor público com edições de novas normas para este ramo (NBC T SP). Um novo demonstrativo, de elaboração atualmente facultativa, foi normatizado pela NBC T 16.6: a Demonstração do Resultado Econômico. Neste artigo esse novo demonstrativo é considerado como um instrumento de prestação de contas e de avaliação de custos. Sua elaboração exige a identificação, mensuração e avaliação dos custos dos serviços públicos, fato ainda pouco praticado no setor público. O serviço de educação é sem dúvida um dos mais importantes prestados à coletividade pelo governo, pois sem ela não há progresso científico e nem desenvolvimento de ações benéficas à sociedade. A educação infantil no Brasil, entendida como aquela voltada a crianças na faixa etária de 0 a 5 anos está em processo de expansão devido a alterações na legislação. Pressupõe-se que em todo o país, muitas escolas ainda serão construídas para atender a demanda existente.

Quando o governo decide ampliar os investimentos em educação ocorre algo positivo, entretanto quando esses investimentos são efetuados sem o devido controle há desperdício/prejuízo. Uma forma de controle é saber quais os custos envolvidos em todas as atividades necessárias para colocar em ação esse serviço público. O conhecimento dos custos previamente à tomada de decisão permite a avaliação, bem como a escolha de ações alternativas que proporcionem mais economia à organização. Essa economia pode inclusive ser direcionada a outras áreas mais necessitadas.

Além de avaliar o custo explícito (custo efetivo), a Demonstração do Resultado Econômico avalia custo implícito (custo de oportunidade) o qual serve com parâmetro de evidenciação da eficiência da gestão dos recursos postos em atividade. Evidenciou-se através da Demonstração do Resultado Econômico qual o mais o econômico para as finanças do

poder público do município de Esteio/RS em prestar serviços de educação infantil de forma direta, por meio de sua unidade escolar, ou indiretamente, contratando unidades escolares particulares. Entre os custos que compõe o gasto com a educação infantil na unidade escolar pública em estudo conclui-se que o que possui maior representatividade é o custo com pessoal, aproximadamente 92%.

Seguindo o modelo conceitual de apuração do resultado econômico, escolheu-se como parâmetro para identificação do custo implícito (de oportunidade) e para o cálculo da receita econômica o preço mínimo, médio e máximo cobrado pelas escolas particulares do município de Esteio/RS.

Na elaboração da Demonstração do Resultado Econômico confrontou-se o gerenciamento de custos do poder público com gerenciamento de custos da iniciativa privada mais a sua margem de lucro.

O custo/aluno da Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender foi mais alto do que quaisquer dos preços cobrados pelas escolas particulares desta pesquisa. Isto na educação infantil, de 0 a 5 anos, em turno integral de 12 horas. Tal fato indica um alerta para uma avaliação no nível de eficiência econômica do serviço prestado. Quanto ao questionamento inicial desta pesquisa, concluiu-se que o mais econômico para a administração do município de Esteio/RS é contratar escolas particulares para o atendimento da demanda por serviços de educação infantil.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan. **Fluxo de Caixa livre para o cidadão: uma aplicação da teoria residual dos dividendos para a evidenciação da distribuição de renda gerada pelo estado**. 139 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de outubro 1988.

BRASIL. **Lei N° 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Brasília, DF, 17 de março 1964.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF N° 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 164, 26 ago. 2008. Seção 1, p. 24. Disponível em:

<http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=24&data=26/08/2008>. Acesso em: 11 set. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n° 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 30 agosto 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de Custos**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HUBBARD, R. Glenn; O'BRIEN, Anthony Patrick. **Introdução à economia**. Tradução de Cristiane de Brito Andrei, Cristina Bazán, Rodrigo Sanderberg. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

IFAC, International Federation of Accountants. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Vol. 1. New York: IFAC, 2011. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications>>. Acesso: 11 set. 2011.

INEP, Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Dados finais do Censo Escolar da Educação Básica de 2010 – anexo I**. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/basica-censo>. acesso em: 04 out. 2011.

LIMA, Diana Vaz de Lima; CASTRO, Róbson Gonçalves de Castro. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

O' SULLIVAN, Anthur; SHEFFRIN, Steven M.; NISHIJIMA, Manslei. **Economia**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

PASSOS, Carlos Roberto Martins; NOGAMI, otto. **Princípios de Economia**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. Disponível em: <<http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf>> acesso em: 17 out. 2011.

SILVA, Maurício Corrêa da, et al. Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em ciências contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 36, p. 97-104, set./dez. 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor; OLAK, Paulo Arnaldo; CARVALHO, Erasmo Moreira; SOUZA, Gissele. A demonstração de resultado econômico como instrumento de desempenho em entidades públicas de administração direta. **Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 5-12, mai./ago. 2004.

SOUZA, Nali de Jesus de. **Curso de Economia**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. 4. ed. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 12 ago. 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria MF Nº 665, de 30 de novembro de 2010**. Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_665_2010.pdf>.

Acesso em: 11 set. 2011.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. São Paulo: Saraiva, 2003.

WESSELS, Walter J. **Economia**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

YIN, Robert K.. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DE CUSTOS EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS DO SETOR PÚBLICO.

Cleber José Nascimento

Docente dos Cursos de Ciências Contábeis da FADERGS e CESUCA
CRC-RS nº 75.453

Laura Elaine Cabral Domingos

Docente do Curso de Ciências Contábeis da FADERGS
CRC-RS nº 59.395

Mario Alex Pedersen

Docente do Curso de Ciências Contábeis da FADERGS
CRC-RS nº 62.696

Jonas Farias Medeiros

Aluno do Curso de Ciências Contábeis da FADERGS

RESUMO

Considerando o governo como o responsável por providenciar serviços de educação infantil (de 0 a 5 anos), buscou-se neste trabalho responder se é mais econômico prestá-los diretamente ou contratar serviços particulares. Baseou-se no modelo de apuração do resultado econômico normatizado pelo CFC por meio da NBC T 16.6. Mensurou-se o custo explícito dos serviços prestados, turno integral, 12 horas, no ano de 2010, pela Escola Municipal de Educação Infantil Colorindo o Aprender de Esteio/RS. Esta pesquisa classifica-se como aplicada, e quanto a abordagem do problema ela é quantitativa e qualitativa. Em relação aos objetivos classifica-se como exploratória. Estimou-se o custo implícito e a receita econômica com base no preço mínimo, médio e máximo cobrado por Escolas particulares estabelecidas no município. O resultado da pesquisa demonstra que na Escola Pública Municipal tem-se um custo unitário maior que os preços praticados pelas Escolas Particulares, gerando um resultado econômico anual negativo. O Município teria economia se ao invés de prestar diretamente os Serviços de Educação Infantil, contratasse Escolas Particulares para a Prestação de Serviço neste seguimento. Conclui-se que a Escola Pública Municipal pesquisada possui um alto custo de funcionamento e que a sua maior parcela está nos gastos com pessoal que representam 92,17% do custo total.

Palavras chave: Resultado Econômico; Custos do Setor Público; Educação Infantil

Área temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro setor