

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS CARAZINHO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Sidnei Antônio de Quadros

GASTOS PÚBLICOS COM EDUCAÇÃO:
Comparativo do custo por aluno no ensino público e privado em uma cidade da região
norte do estado do Rio Grande do Sul

CARAZINHO

2014

Sidnei Antônio de Quadros

GASTOS PÚBLICOS COM EDUCAÇÃO:

**Comparativo do custo por aluno no ensino público e privado em uma cidade da região
norte do estado do Rio Grande do Sul**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Carazinho, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a. Ms. Sandra Regina Toledo dos Santos

CARAZINHO

2014

Sidnei Antônio de Quadros

GASTOS PÚBLICOS COM EDUCAÇÃO:

**Comparativo do custo por aluno no ensino público e privado em uma cidade da região
norte do estado do Rio Grande do Sul**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em
___ de _____ de _____, como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis no curso de
Ciências Contábeis da Universidade de Passo
Fundo, campus Carazinho, pela Banca
Examinadora formada pelos professores:

Prof.^a. Ms. Sandra Regina Toledo dos Santos
UPF – Orientadora

Prof. Ms. Gustavo Londero Brandli
UPF

Prof. Ms. Rodrigo da Luz
UPF

CARAZINHO

2014

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus, pela força e coragem para enfrentar as dificuldades durante esta longa e importantíssima caminhada.

Aos meus pais Antônio e Carolina que me deram toda a base para realizar este grande sonho.

À minha irmã Angélica e demais familiares pelas demonstrações de carinho e apoio.

À minha namorada Fernanda pela ajuda, carinho, compreensão e paciência quando foi necessário.

Aos amigos e colegas, pelo incentivo e apoio constantes.

À Universidade de Passo Fundo por possibilitar a realização de um grande sonho, até então distante de alcançar.

À direção da Instituição de Ensino Privada e a Secretaria Municipal de Educação pela atenção e auxílio nos dados solicitados.

Em especial à minha orientadora Professora Sandra Regina Toledo dos Santos, por compartilhar seu conhecimento e engrandecer o trabalho.

A todos que de uma forma ou outra contribuíram e me auxiliaram para a realização deste trabalho.

RESUMO

QUADROS, Sidnei Antônio. **GASTOS PÚBLICOS COM EDUCAÇÃO: Comparativo do custo por aluno no ensino público e privado em uma cidade da região norte do estado do Rio Grande do Sul.** Carazinho, 2014.72f. Trabalho de conclusão de curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

O presente estudo abordou o tema Gastos públicos com educação e teve por objetivo apurar o custo por aluno quando comparado instituições de ensino da rede pública e privada no respectivo município. Como metodologia utilizou-se como procedimento técnico o estudo de caso, tendo como objetivo pesquisa descritiva e como abordagem do problema qualitativa e quantitativa. Após a realização da revisão bibliográfica executou-se toda a coleta de dados onde procedeu-se a análise dos dados apurados e efetuou-se as análises sobre as tabelas levantadas com valores do ensino público e também do ensino privado, o grande foco das análises foram os valores utilizados com o ensino infantil e ensino fundamental sobre as duas modalidades, foram também levantados os números de professores e alunos para possibilitar encontrar o valor médio gasto por aluno. Como principais sugestões foi proposto para o município verificar a possibilidade de aumentar o número de professores e a Instituição Privada de melhorar o seu controle interno. Conclui-se ao final da pesquisa que o município possui o valor médio gasto por aluno maior que a Instituição de Ensino Privada, isto devido à estrutura maior que o mesmo precisa manter e sustentar os serviços prestados.

Palavras chaves: Aluno. Custo. Município. Privado.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Principais características entre a Contabilidade Pública e a Governamental... 19

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura dos instrumentos de planejamento.....	33
Figura 2 – Etapas do ciclo orçamentário.....	35
Figura 3 – Estágios da receita.....	43

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Orçamento Municipal 2013.....	56
Tabela 2 – Secretaria da Educação, Cultura e Desporto 2013.....	57
Tabela 3 – Gastos Educação 2013.....	57
Tabela 4 – Gastos Educação Infantil 2013.....	58
Tabela 5 – Gastos Ensino Fundamental 2013.....	58
Tabela 6 – Número de Creches e Escolas.....	59
Tabela 7 – Gastos Ensino Privado 2013.....	60
Tabela 8 – Número de Alunos Ensino Municipal 2013.....	61
Tabela 9 – Número de Alunos Ensino Privado 2013.....	62
Tabela 10 – Número de Professores Ensino Municipal 2013.....	64
Tabela 11–Número de Professores Ensino Privado 2013.....	65
Tabela 12–Comparativo entre alunos x professores.....	65
Tabela 13–Rateio dos Gastos no Ensino Privado 2013.....	65
Tabela 14– Gastos por Aluno no Ensino Público Municipal e Privado em 2013.....	68

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Número de Alunos.....	63
Gráfico 2 – Ensino Infantil.....	63
Gráfico 3 – Ensino Fundamental.....	64
Gráfico 4 – Média dos Gastos.....	68

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARO – Antecipação da Receita Orçamentária

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

n° – Número

ONU – Organização das Nações Unidas

RS – Rio Grande do Sul

STN–Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	12
1.2 PROBLEMA E JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	13
1.3 OBJETIVOS	14
<i>1.3.1 Objetivo Geral</i>	<i>14</i>
<i>1.3.2 Objetivos Específicos</i>	<i>14</i>
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 SERVIÇOS PÚBLICOS - CONCEITOS E DEFINIÇÕES	15
<i>2.1.1 Administração Pública</i>	<i>16</i>
<i>2.1.2 Contabilidade Pública e os Serviços Públicos</i>	<i>19</i>
<i>2.1.3 Regimes Contábeis</i>	<i>22</i>
2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO	24
<i>2.2.1 Conceitos e Definições</i>	<i>24</i>
<i>2.2.2 Princípios Orçamentários</i>	<i>25</i>
<i>2.2.3 Processo de Planejamento - Orçamento</i>	<i>30</i>
<i>2.2.4 Ciclo Orçamentário</i>	<i>33</i>
2.3 RECEITA PÚBLICA	35
<i>2.3.1 Conceitos e Definições</i>	<i>35</i>
<i>2.3.2 Receita Orçamentária</i>	<i>37</i>
<i>2.3.3 Receita Extra-Orçamentária</i>	<i>39</i>
<i>2.3.4 Estágios da Receita</i>	<i>40</i>
2.4 DESPESA PÚBLICA	43
<i>2.4.1 Conceitos e Definições</i>	<i>43</i>
<i>2.4.2 Despesa Orçamentária</i>	<i>44</i>
<i>2.4.3 Despesa Extra-Orçamentária</i>	<i>46</i>
<i>2.4.4 Estágios da Despesa</i>	<i>48</i>
3 METODOLOGIA	51
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	51

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	52
3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	52
4 ANÁLISE DE DADOS.....	54
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO LOCAL ESTUDADO.....	54
4.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS	55
<i>4.2.1 Despesas da educação municipal e privada.....</i>	<i>55</i>
<i>4.2.2 Número de alunos da educação municipal e privada.....</i>	<i>61</i>
<i>4.2.3 Número de professores da educação municipal e privada</i>	<i>64</i>
<i>4.2.4 Rateio dos gastos privados e custo médio por aluno.....</i>	<i>65</i>
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
REFERÊNCIAS.....	72

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Nos últimos anos com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal que visa regulamentar o orçamento público, a função da contabilidade no setor público teve um aumento de importância e responsabilidade.

Acredita-se que o orçamento possui a função de planejamento e controle das receitas e despesas por um determinado período de tempo. Assim, baseado neste instrumento, são criados os projetos e programas visando atender a transparência e as principais prioridades da sociedade.

No mundo competitivo atual a educação escolar possuiu uma importância imensurável para as pessoas, é por meio dela que se consegue o desenvolvimento social, econômico e cultural, pois quem possuir um maior conhecimento irá sobressair-se sobre os demais.

Segundo o Art. 5º da Lei nº 12.796, de 04 de abril de 2013, o acesso à educação básica obrigatória é direito público, podendo qualquer cidadão, grupo de cidadãos, associação comunitária, organização sindical, entidade de classe ou outra legalmente constituída e, ainda, o Ministério Público, acionar o poder público para exigí-lo.

Conforme a Constituição Federal de 1988, em seu Art. 212, os municípios deverão destinar à educação, no mínimo, vinte e cinco por cento da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

A Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 busca estabelecer as diretrizes para a educação escolar pública, o Art. 3º cita os princípios que norteiam este serviço:

- I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
- II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar a cultura, o pensamento, a arte e o saber;
- III - pluralismo de ideias e de concepções pedagógicas;
- IV - respeito à liberdade e apreço à tolerância;

- V - coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
- VI - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;
- VII - valorização do profissional da educação escolar;
- VIII - gestão democrática do ensino público, na forma desta Lei e da legislação dos sistemas de ensino;
- IX - garantia de padrão de qualidade;
- X - valorização da experiência extra-escolar;
- XI - vinculação entre a educação escolar, o trabalho e as práticas sociais.
- XII - consideração com a diversidade étnico-racial.

Devido ao poder público não conseguir manter um padrão de excelência no serviço de educação pública, muitos pais que possuem mais recursos acabam buscando os serviços das escolas privadas para seus filhos, por possuir uma qualidade de ensino melhor, maior segurança, etc.

Os gestores municipais a cada ano que passa buscam aumentar/melhorar quantitativamente e qualitativamente o valor investido na educação, visando disponibilizar um ensino que atenda o anseio da população, pois um município com qualidade de ensino elevada terá um maior desenvolvimento. Desse modo, torna-se fundamental conhecer qual é o custo da educação por aluno no setor público e também no privado, antes do desenvolvimento do orçamento.

1.2 Problema e Justificativa da Pesquisa

Sabe-se que os gestores municipais possuem um orçamento que é definido e delimitado no ano anterior, muitas vezes nem é sua própria gestão que fixa o mesmo, em transições de governo a gestão atual executará o orçamento desenvolvido pela última, assim investimentos/obras que iniciaram serão finalizados, evitando desperdícios de dinheiro público. Conforme a CF e citado anteriormente no mínimo vinte e cinco por cento da receita está garantida que será destinado para a educação, indiferente da gestão que a desenvolve, por isso é de fundamental importância que o município arrecade o máximo de recursos, pois quanto maior a arrecadação maior será a fatia que poderá ser investida em educação.

Acredita-se que em outras áreas como prestação de serviços, comércio, indústria, etc, para gerar a receita é também gerado um custo, na área pública também tem-se o custo, e este

é um dos fatores determinantes ao organizar o orçamento, pois para destinar recursos para a educação o gestor deve saber o custo que possui determinados investimentos planejados.

Assim o presente estudo leva a principal reflexão de pesquisa: Qual o custo por aluno quando comparado instituições de ensino público e do ensino privado em uma cidade da região norte do estado do Rio Grande do Sul?

Dessa forma a grande relevância de um estudo desta natureza é proporcionar o levantamento de dados, geração de informações e indicadores capazes de auxiliar os gestores públicos a tomar as decisões mais adequadas no que tange o sistema educacional, e principalmente levava conhecimento da sociedade o orçamento que a entidade municipal vem utilizando com educação.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Apurar o custo por aluno quando comparado instituições de ensino público e do ensino privado em uma cidade da região norte do estado do Rio Grande do Sul;

1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar o valor que o município vem gastando com educação;
- Levantar dados e valores do ensino privado;
- Identificar as aplicações dos recursos no ensino público;
- Comparar o custo por aluno na rede escolar;

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Serviços Públicos - Conceitos e Definições

Todas as pessoas de uma forma ou outra já utilizaram algum tipo de serviço público, a cada ano que passa a cobrança e exigência popular para o aumento da qualidade destes cresce, isto, devido ao conhecimento geral do montante arrecadado em impostos e outras receitas que entram aos cofres públicos diariamente e também da necessidade, pois todos precisam de escolas, saúde, saneamento, ruas etc.

O enfoque levantado por Kohama (2010) diz que os serviços públicos são todos aqueles colocados à disposição da coletividade, prestados pelo estado ou delegados a terceiros por concessão ou permissão sob condições e imposições do mesmo, com a finalidade de atingir a satisfação pública, o maior grau possível de bem-estar social.

Bastos (2002, p. 254) chega à seguinte conclusão sobre o conceito de serviços públicos:

[...] consiste no conjunto de atividades que a administração presta visando o atendimento de necessidades que surgem exatamente em decorrência da vida social, própria do homem, embora também atendam interesses individuais. Trata-se, portanto, fundamentalmente da satisfação de algo que emerge da vida em sociedade.

Na mesma linha de pensamento dos autores Filho (2004, p. 271), conceitua serviços públicos como " [...] toda a atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade".

Buscando satisfazer o interesse geral, o estado classificou os serviços públicos como: serviços privativos do estado, serviços de utilidade pública por concessão, serviços de utilidade pública por permissão, prestação de serviço mista. Kohama (2010) conceitua e exemplifica cada serviço:

- Serviços privativos do estado: São prestados diretamente pelo Estado, como: segurança do território, emissão de moeda, elaboração de normas de direito etc;

- Serviços de utilidade pública por concessão: É o serviço onde uma pessoa de direito público, denominada autoridade concedente, confia através de delegação contratual uma pessoa física ou jurídica, chamada concessionária, o encargo de explorar um serviço público, ficando sujeita a imposições do Poder Público, são exemplos: pedágios, água, exploração de fontes minerais etc;

- Serviços de utilidade pública por permissão: É o serviço onde uma pessoa de direito público, denominada autoridade permitente, faculta delegação a título precário a uma pessoa física ou jurídica, denominada permissionário, a execução de obras e serviços de utilidade pública, ou o uso excepcional de bem público, podendo ser outorgada de forma gratuita ou remunerada, são exemplos: colocação de bancas de jornais e revistas em vias públicas, exploração de bar em um ginásio municipal etc;

- Prestação de serviço mista: Aquela prestada pela administração pública, por seu dever, porém, também pode ser executada por pessoa física ou jurídica de caráter privado, independente de delegação, são exemplos: hospitais, previdência social, escolas;

Os serviços públicos possuem definições e conceitos muito semelhantes, os autores enfatizam que o principal objetivo dos mesmos são satisfazer o interesse coletivo, independente de quem os vem prestando, e a administração pública possui uma imensa responsabilidade para atingir o contentamento geral.

2.1.1 Administração Pública

Entende-se que administração é o ato de administrar ou gerenciar negócios, pessoas ou recursos, com o objetivo de alcançar metas definidas, no setor público não é diferente, o gestor também busca atingir metas e objetivos. Para Kohama apud Meirelles, (2010, p. 9)” Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Ao referir-se a Administração Pública, Bastos, (2002, p. 91) enfatiza que deve-se buscar um ponto de equilíbrio, porém a administração pública deve satisfazer os interesses coletivos da sociedade, como descreve:

[...], quando observamos o funcionamento do Estado, nos damos conta de que a Administração Pública, mais do que os outros Poderes, figura como sujeito de direitos perante os particulares. É que a ele cabe entrar em contato com estes sempre a título de executar a lei, o que, na verdade, é feito mediante a assunção de diversas modalidades. Ora é a roupagem do serviço público, ora o fomento ou até mesmo a prestação direta da atividade econômica, ora, ainda, é o poder de fiscalizar que se exterioriza.

Kohama (2010) sobre o tema destaca que a administração pública possui hierarquia com graduação de autoridade, sendo a estrutura dos três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

- Poder Legislativo: Possui a função de elaboração de leis.
- Poder Executivo: Possui a função de tornar concretas as leis.
- Poder Judiciário: Possui a função de aplicação coativa da lei aos litigantes.

O regulamento da Administração Pública se dá através do Decreto-Lei nº 200/1967 em seus artigos 3º, 4º e 5º que determina a estruturação da Administração Federal como:

Art. 3º Respeitada a competência constitucional do Poder Legislativo estabelecida no artigo 46, inciso II e IV, da Constituição, o Poder Executivo regulará a estruturação, as atribuições e funcionamento do órgãos da Administração Federal.

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas.

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma

de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

A Administração Pública (direta ou indireta) é regida por diversos princípios através da Constituição Federal de 1988, porém constituição vigente por meio do Artigo 37 deixou expressos os princípios fundamentais para a administração cumprir, são: o princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Nesta perspectiva, Filho(2004) conceitua os mesmos:

- Princípio da Legalidade: Toda a atividade realizada pela administração pública deve ter autorização da lei, o gestor público não poderá agir conforme seus interesses ou de terceiros;

- Princípio da Impessoalidade: O gestor público deverá sempre buscar o interesse coletivo, nunca perseguindo o interesse particular;

- Princípio da Moralidade: Este princípio impõe que o administrador público e os agentes públicos não dispensem valores, de ética e postura profissional.

- Princípio da Publicidade: Este princípio indica que os atos da administração merecem a mais ampla divulgação, com a transparência da conduta é que poderá ser avaliada a eficiência e a legalidade dos atos da gestão;

- Princípio da Eficiência: Corresponde a qualidade dos serviços prestados e a satisfação de toda sociedade usuária desses serviços.

De acordo com os conceitos dos autores acima, a Administração Pública é um conjunto de órgãos do estado, que segue as leis e os princípios fundamentais da Constituição Federal, visando atender a satisfação dos interesses coletivos da sociedade, e a mesma terá o auxílio da contabilidade para o processo de tomada de decisões.

2.1.2 Contabilidade Pública e os Serviços Públicos

Acredita-se que Contabilidade Pública pode ser entendida como o ramo da Contabilidade que registra, controla e demonstra os fatos relacionados ao orçamento e ao Patrimônio Público e suas variações. Segundo Angélico (1995, p. 107) “A Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

Tem como finalidade o registro e controle do patrimônio público e fornecer as informações que são necessárias para o processo de tomada de decisões, como descreve Andrade (2002, p. 27):

A contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

Cabe citar o trabalho de Silva (2002, p. 218), onde trata a Contabilidade Pública como Contabilidade Governamental, assim destaca o autor que a mesma é uma especialização da Contabilidade Geral voltada para o estudo e a análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública, e busca fornecer à administração dados sobre:

- organização e execução dos orçamentos;
- normas para o registro das entradas de receita;
- normas para o registro dos desembolso da despesa;
- registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- normas para a prestação de contas do Governo;
- controle de custos e eficiência do setor público;

Outro aspecto levantado por Silva são as principais diferenças da Contabilidade Geral para a Contabilidade Governamental, apresentadas no Quadro 1:

Quadro 1: Principais características entre a Contabilidade Geral e a Governamental

	CONTABILIDADE GERAL	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	Verificar todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de realização para as receitas e de competência para as despesas.

	CONTABILIDADE GERAL	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL
OBJETIVOS	Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo).	Determina o resultado da gestão (superávit ou déficit).
	Controle das operações.	Controle das operações.
	Prestação de contas ao conselho de administração e aos acionistas.	Prestação de contas ao Poder Legislativo e à população.
	Tomada de decisões da empresa.	Tomada de decisão do Governo.
NATUREZA DOS DADOS RELEVADOS	Controle orçamentário com metas estabelecidas.	Controle orçamentário apenas financeiro e de metas muito incipientes.
	Revela custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salários etc.	Revela custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde etc.
	Revela dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante.	Revela dados históricos e predeterminados (orçamento), mas não apresenta as demonstrações em moeda de poder aquisitivo constante.
	Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema.	Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício, embora integradas no final do exercício.
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações.	Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são usualmente evidenciados nas demonstrações.

Fonte: Silva (2002, p. 219)

Acredita-se que contabilidade aplicada ao setor público controla e registra os acontecimentos que afetam o patrimônio gerando informações necessárias para tomada de decisões, dessa forma se faz necessário conhecer a fundo o campo de atuação da mesma, a fim de entender como a ela se relaciona com o controle e gestão dos recursos públicos.

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, pois atua nos três níveis da esfera de Governo: União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas nos seguintes sistemas: Sistema Orçamentário, Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial, Sistema de Compensação. Com isso, Kohama (2010) destaca estes sistemas:

- Sistema Orçamentário: Evidência o registro contábil da receita e da despesa, permitindo o acompanhamento da execução orçamentária, de acordo com as especificações da Lei de Orçamento e dos Créditos Adicionais, assim como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e realizada, à conta dos mesmos créditos e

dotações disponíveis, ou seja, no final do exercício apresenta os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária.

- Sistema Financeiro: Abrange todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro e controle contábil, apresentando no final do exercício o resultado apurado.

- Sistema Patrimonial: Registra de forma analítica todos os bens permanentes, com indicação dos elementos necessários para caracterização perfeita de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, mantendo registro sintético dos bens móveis e imóveis. As alterações da situação líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução e as superveniências (acréscimo) e insubsistências (diminuição) ativas e passivas constituirão elementos do sistema patrimonial. Deverá apresentar, no final do exercício, o resultado de gestão econômica.

- Sistema de Compensação; Registra e movimenta as respectivas contas de direitos e obrigações, decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. No final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no Balanço do sistema patrimonial.

A contabilidade de direito Público tem como aparelho a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece as normas a respeito da contabilização dos atos e fatos da Administração Pública nos três níveis da esfera governamental, bem como sobre a preparação e controle dos orçamentos, dos balanços gerais e demais demonstrativos indispensáveis à evidência e transparência da execução orçamentária, financeira e patrimonial, seu artigo 85 cita:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, principal instrumento regulador das contas públicas do País, determina, em seu artigo 50, § 3º, que a Administração Pública deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Esta lei complementar chegou reforçando a ideia de sistema de custo no cenário público.

A Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008 e o decreto nº 6976, de 7 de outubro de 2009, instituiu que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na atual legislação. A portaria estrutura o sistema contábil nos seguintes subsistemas de informações:

- Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

- Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

- Custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

- Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Baseando-se nos conceitos e leis acima descritos, nota-se a complexidade e importância contabilidade pública, pois atua nos três níveis de esferas governamentais, procurando a padronização de seus sistemas.

2.1.3 Regimes Contábeis

Nota-se a importância de realizar, a divisão da gestão, por exercício, para efeito da determinação periódica dos resultados, que ocorrem em toda e qualquer organização. Envolve a questão de saber-se a que período as receitas e despesas devem ser atribuídas, se ao exercício em que tiveram origem ou àqueles em que serão recebidas e pagas.

Segundo Kohama (2010) regime contábil, possui a definição de um sistema de escrituração contábil. Imagina-se, portanto, que os regimes contábeis de escrituração tenham sido considerados úteis pelo consenso profissional, seu uso torna-se constante e obrigatório.

Andrade (2002) orienta que a expressão Regimes Contábeis é utilizada para consolidar alguns “Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos”, no tocante as premissas

básicas adotadas no ato da escrituração contábil, a fim de preservar a transcrição da realidade do fato contábil.

O artigo 34 da Lei 4.320 de 17 de março de 1964 diz que: “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

Ainda destacando Kohama (2010), o autor enfatiza que conceitua-se como Exercício Financeiro o período de tempo durante o qual se realizam todas as atividades administrativas e financeiras relativas a execução do orçamento.

São dois os regimes contábeis aceitos pela doutrina contábil atualmente: Regime de Caixa e de Competência. Arruda (2009) apresenta conceitos para os temas:

- Regime de Caixa: Regime que leva em conta para a apuração do resultado do exercício apenas os pagamentos e recebimentos ocorridos. Nesse regime, a receita é reconhecida no exercício em que é arrecadada; já a despesa, quando paga. Logo, refere-se ao registro das receitas e despesas quando ocorrem, respectivamente, os recebimentos e os pagamentos — ingressos/desembolso;

- Regime de Competência: Regime que leva em conta os fatos contábeis ocorridos durante o exercício para fins de apuração dos seus resultados. Nesse regime, as receitas e despesas são atribuídas ao exercício de acordo com a real ocorrência (fato gerador). Toda receita realizada e toda despesa incorrida pertencem ao próprio exercício. As receitas merecidas e não arrecadadas passam a constituir contas a receber no Ativo, assim como as despesas incorridas e não pagas são reconhecidas como obrigações.

No Brasil, segundo a doutrina dominante, temos o regime misto, que é a combinação do regime de caixa e de competência, para apuração dos resultados do exercício. É o regime adotado pela contabilidade pública brasileira, dado que, por determinação legal, pertencem ao exercício as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

O Regime misto é consagrado na legislação financeira pelo artigo 35 da Lei 4.320/64, que informa: “Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas”;

A contabilidade é necessária para qualquer empresa, e tornou-se indispensável também para área pública, onde irá auxiliar no desenvolvimento do orçamento e no processo de tomada de decisões dos gestores públicos.

2.2 Orçamento Público

2.2.1 Conceitos e Definições

Sabe-se da importância que o orçamento possui para o gestor público e sua administração, pois nele serão estimadas as receitas que entraram aos cofres públicos e serão fixadas as despesas por um determinado período (normalmente de um ano). O orçamento é um instrumento determinado pela lei nº4.320 onde o artigo 2º cita “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos aos princípios de unidade universalidade e anualidade”.

Segundo Angélico, (1995, p. 19) “orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

Na concepção de Piscitelli et al (1995, p. 47) conceituam orçamento público como:

[...] é o instrumento de que dispõe o poder público (em qualquer de suas esferas) para expressar em determinado período de tempo, seu programa de atuação, discriminando, a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Diferente dos demais autores citados, Andrade (2002, p. 55), denomina o orçamento público como orçamento-programa:

O orçamento público de hoje é denominado orçamento-programa, pois em sua elaboração consideram-se todos os custos dos programas e ações, sem perder de vista sua estrutura voltada para os aspectos administrativos e de planejamento, norteados por seu principal critério de classificação, hoje delimitada em institucional, funcional, programática e natureza da despesa. Ressalta-se que o orçamento-programa discrimina as despesas, demonstrando em que e para que serão despendidos os recursos e quem será o responsável pela execução de seus programas.

Diferente dos outros autores Andrade, insere uma nova denominação ao orçamento público, porém com a mesma ideia de instrumento de planejamento e execução das finanças públicas.

Para fundamentar o Orçamento Público, Silva (2002), descreve que o orçamento é estudado sob os aspectos: políticos, jurídicos, econômicos e financeiros.

- Aspecto Político: Compromisso de governo através de seus planos e programas, com vistas à obtenção de atingir objetivos e metas.

- Aspecto Jurídico: É o que define a Lei Orçamentária no conjunto de leis do país. O orçamento é encarado como lei.

- Aspecto Econômico: É o resultado da evolução das características políticas do orçamento. Observam-se os efeitos das políticas fiscal e econômica.

- Aspecto Financeiro: caracterizado pelo fluxo monetário das entradas da receita e das saídas das despesas, ação normal da execução orçamentária.

2.2.2 Princípios Orçamentários

Acredita-se que os Princípios Orçamentários são premissas, linhas norteadoras dos procedimentos, são critérios gerais adotados nos vários campos de conhecimento, de estudos. Muitas vezes os princípios são convertidos em normas que resultam, em grande parte, de um consenso doutrinário e profissional.

Segundo Arruda apud Brasil, Constituição do Império de 1824, p. 39, (2009, p. 9) Os princípios orçamentários são fundamentos que normatizam a instituição orçamentária, proporcionando-lhe “consistência, principalmente no que se refere ao controle do Poder Legislativo”.

Para Kohama (2010, p.38) determinados princípios devem ser obedecidos:

[...] para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo, como também um elemento para a solução de problemas da comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; para que seja um instrumento de administração do governo e ainda reflita as

aspirações da sociedade, na medida em que o permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos...

A Lei 4.320/64, cita em seu artigo 2º que, “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade”.

a) Unidade: Ao se referir a este princípio, Arruda (2009, p.59) cita, “Segundo esta premissa, o orçamento público deve se constituir de uma única peça, abrangendo as receitas e as despesas do exercício financeiro”.

Na mesma linha de pensamento Giacomoni (1989, p.66) diz que, “Na expressão mais simples desse princípio, o orçamento deve ser uno, isto é, cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento”.

Ao apresentar o tema, Silva (2002) cita que este princípio tem relação direta com a prática da movimentação financeira do Tesouro identificada no princípio de unidade de caixa e significa que não deve haver recursos separados e independentes, pois todos os recursos devem fluir para uma caixa única, portanto, as organizações públicas devem manter sob um só comando as disponibilidades.

b) Universalidade: Angélico (1995) identifica que em conformidade com o princípio da universalidade, todas as receitas e todas as despesas devem ser incluídas no orçamento. Com origem francesa, este princípio tem a finalidade de oferecer ao Parlamento um controle seguro sobre as operações financeiras efetuadas pelo Poder Executivo.

Kohama (2010, p.42) conclui que, “Portanto, o documento orçamentário integrado deve conter todos os aspectos dos elementos programáveis que o constituem”.

Piscitelli et al. (1995, p.48) cita que “De acordo com o princípio da universalidade, o orçamento (uno) deve compreender todas as receitas e todas as despesas”. Assim, o orçamento deve se referir a todos os entes da federação, e envolver todas as receitas e despesas.

c) Anualidade: Ao referir-se ao assunto, Arruda (2009) comenta que também pode-se chamar de periodicidade, este princípio preconiza que as previsões da receita e a fixação da despesa devem sempre se referir a um período limitado de tempo. Conseqüentemente, a cada exercício, o Poder Executivo terá que solicitar nova autorização do Poder Legislativo para cobrar e arrecadar tributos, bem como para aplicar os recursos obtidos.

A despeito disso Angélico (1995) sustenta que anualidade possui origem inglesa, este princípio tem a possibilidade de, anualmente, reajustar o custo dos serviços públicos, com base em valores novos consequentes da oscilação de preços.

Com base nos conceitos acima conclui-se que o orçamento se aplica a determinado período de tempo, normalmente o exercício financeiro de um ano. No Brasil, o exercício financeiro deve, ainda, coincidir com o ano civil, conforme prevê o art. 34, da Lei n.º 4.320/1964.

Além destes previstos na Lei 4320/64, a doutrina contábil também apresenta: Clareza, Equilíbrio Orçamentário, Especificação (ou Discriminação), Exclusividade, Legalidade, Não-vinculação (ou não-afetação) das receitas, Programação, Publicidade.

d) Clareza: Piscitelli et al. (1995) identifica que por este princípio deve-se priorizar o interesse dos usuários da informação, assim, a denominação das contas deveria ser autoexplicativa, o sistema contábil, primar pela simplicidade, sem prejuízo dos desdobramentos necessários, os demonstrativos deveriam permitir um razoável entendimento para a média das pessoas e, ainda, serem complementados pelo que fosse relevante no interesse dos que pretendem conhecer com mais detalhes e profundidade as contas públicas.

Arruda (2009, p.61) resume este princípio como, “o orçamento deve ser elaborado de forma clara, completa e ordenada, de modo a possibilitar a sua fácil compreensão”.

e) Equilíbrio Orçamentário: Kohama (2010) ressalta que o orçamento deverá manter o equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e despesa. Procura-se consolidar uma forte política econômico-financeira buscando a igualdade entre valores de receita e despesa, evitando dessa forma déficits espirais, que causam endividamento congênito, isto é, déficit que obriga a constituição de dívida que, por sua vez, causa o déficit.

Apesar de a Constituição Federal de 1988 não exigir o equilíbrio das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 4º, inciso I, estabelece que o equilíbrio entre receitas e despesas será tratado na Lei de Diretrizes Orçamentárias e, assim, orienta para que esse princípio seja cumprido.

f) Especificação (ou Discriminação): Segundo Silva (2002) refere-se à classificação e designação dos itens que devem constar do orçamento. É um ponto formal do orçamento, mas de fundamental importância para que esse instrumento da gestão dos negócios públicos cumpra sua finalidade. O autor destaca que como meio de controle das receitas e despesas do

Estado, é natural que o orçamento apresente estes dois grandes itens bem divididos e discriminados.

Segundo o Manual da Despesa Nacional - STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, (2008, p.22):

O princípio da especificação confere maior transparência ao processo orçamentário, possibilitando a fiscalização parlamentar, dos órgãos de controle e da sociedade, inibindo o excesso de flexibilidade na alocação dos recursos pelo poder executivo. Além disso, facilita o processo de padronização e elaboração dos orçamentos, bem como o processo de consolidação de contas.

Por meio da definição de Silva pode-se identificar que o princípio da especificação está diretamente relacionado ao princípio da clareza. Assim, o orçamento deve ter as contas divididas e discriminadas de forma clara para que qualquer indivíduo possa entender.

h) Exclusividade: No entendimento de Angélico (1995), segundo o princípio da exclusividade, a lei orçamentária não conterà matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa. O objetivo é impedir a utilização de um procedimento legislativo rápido, em virtude dos prazos fatais a que está sujeito, para se aprovarem, com facilidades, medidas que em tramitação regular talvez não lograssem êxito.

O princípio da exclusividade está previsto na Constituição Federal no artigo 165, § 8º, que cita:

A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

i) Legalidade: Este princípio se acha legitimado pelo art. 165, inciso III, da Constituição, onde apresenta:

“Art. 165”. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

III – os orçamentos anuais.”

Desta forma acredita-se que as receitas e despesas públicas só podem ser realizadas se autorizadas mediante lei.

j) Não-vinculação (ou não-afetação) das receitas: Na visão de Silva (2002) é o princípio que exige o recolhimento de todos os recursos a uma caixa única do Tesouro, sem discriminação quanto a sua alocação.

Este princípio está claramente expresso na Constituição Federal, no artigo 167, inciso IV:

A vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2o, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8o, bem como o disposto no § 4o deste artigo;

k) Programação: O enfoque proposto por Kohama (2010) diz que o orçamento deve ter o conteúdo e a forma da programação. Isto ocorre da própria natureza do orçamento, que é a expressão dos programas de cada um dos órgãos do setor público. Programar é selecionar objetivos que se buscam alcançar, assim como determinar as atividades que permitam atingir tais fins e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros, para a efetivação dessas ações.

l) Publicidade: Arruda (2009) acredita que o orçamento público deverá ser publicado para que toda a comunidade tenha conhecimento dos objetivos do Estado e para que ele possa ter validade.

No entendimento de Piscitelli et al. (1995) mais do que as empresas privadas, do poder público exige-se absoluta transparência e pleno acesso a qualquer interessado das informações necessárias ao exercício da fiscalização das ações dos dirigentes e responsáveis pelo uso dos recursos públicos.

Finalizada a apresentação dos princípios orçamentários, deseja-se agora expor os instrumentos do planejamento e orçamento estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

2.2.3 Processo de Planejamento - Orçamento

A introdução de um Sistema de Planejamento Integrado ocorreu devido a estudos técnicos e científicos, levados a efeito pela Organização das Nações Unidas (ONU), com o objetivo de determinar as ações a serem realizadas pelo poder público, escolhendo as alternativas prioritárias e contabilizando-as com os meios disponíveis para executá-las.

Para Kohama (2010) os estudiosos chegaram à conclusão que nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelo governo, são escassos em relação as necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado busca, através da escolha de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para reduzir os problemas econômicos e sociais existentes.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que determina as normas de finanças públicas, através do parágrafo 1º, do artigo 1º, que cita:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

O Processo de Planejamento-Orçamento está fixado na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, que estabelece como instrumentos de planejamento os seguintes: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, os orçamentos anuais.

a) Plano Plurianual: Andrade (2002) argumenta que é um programa de trabalho elaborado pelo Executivo para ser praticado no período correspondente a um mandato político, a ser contado a partir do exercício financeiro seguinte ao de sua posse, atingindo o primeiro exercício financeiro do próximo mandato.

Ao referir-se ao Plano Plurianual, o primeiro parágrafo do artigo 165 da Constituição Federal dispõe que:

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O enfoque proposto por Kohama (2010) diz que o plano plurianual é um plano de médio prazo, onde se busca ordenar as ações do governo que visem o atingimento de metas e objetivos fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, estadual e municipal.

b) Lei das diretrizes orçamentárias: Segundo Kohama (2010), tem por finalidade nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, adequando às diretrizes, objetivos e metas na administração pública, descritos no plano plurianual.

Inseridas no planejamento estratégico, a Constituição Federal dispõe de instrumentos do planejamento operacional. A primeira delas é a Lei de Diretrizes Orçamentárias. O segundo parágrafo do artigo 165 da Constituição Federal dispõe que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu quarto artigo também cita que:

2 – Conterá o Anexo de Metas Fiscais (Plano Trienal), que:

- a) fixará metas anuais para receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida para o exercício a que se referirem e para os dois exercícios seguintes;
- b) fará a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- c) conterá demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- d) apresentará a evolução do patrimônio líquido nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- e) fará a avaliação financeira e atuarial de todos os fundos e programas estatais de natureza atuarial; e
- f) fará o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

c) Lei de orçamentos anuais: De acordo com Kohama (2010) para viabilizar e concretizar as situações planejadas no plano plurianual, transformando-as em realidade, obedecida a Lei de Diretrizes Orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações executadas, visando alcançar os objetivos determinados. Compreende três orçamentos em um: Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento e Orçamento da Seguridade Social.

Por meio da Lei Orçamentária Anual é aprovado o orçamento do período de um ano, estimando as receitas e fixando as despesas para o período. O quinto parágrafo do artigo 165 da Constituição Federal, cita que a Lei Orçamentária compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu quinto artigo informa como a Lei Orçamentária Anual deve ser elaborada:

A Lei Orçamentária Anual deverá ser elaborada de forma compatível com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo que:

- conterà demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes da Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- será acompanhada do demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de renúncia de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- conterà reserva de contingência, definida com base na receita corrente líquida, destinada ao pagamento de passivos contingentes; e
- não consignará dotação para investimento, com duração superior a um exercício financeiro, que não esteja previsto no Plano Plurianual ou em lei que autorize sua inclusão. A realização desse tipo de investimento, sem prévia inclusão no Plano Plurianual, ou sem lei que autorize sua inclusão, caracterizará crime de responsabilidade, nos termos do parágrafo 1º do artigo 167 da Constituição Federal.

Arruda (2009) alerta que destaca-se que Lei do Orçamento, também sob a forma de projeto, deve ser enviada, no âmbito federal, até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro (31 de agosto) e entregue para aprovação até o final da sessão legislativa (22 de dezembro).

A Figura 1 busca demonstrar como os instrumentos de planejamento estão estruturados, como segue:



Figura 1: Estrutura dos instrumentos de planejamento

Figura: Silva (2002, p. 30)

Com base nos conceitos explanados pelos autores e as leis descritas, percebe-se a importância que possuem os instrumentos de planejamento e orçamento para o bom desempenho da gestão pública, pois garantem a continuidade de políticas públicas, atuando de forma expressiva em todos os aspectos da gestão pública, demonstrando as origens e destinos dos recursos, facilitando assim a transparência das atividades públicas e os processos de fiscalização, atuando no controle e combate de desvios recursos e corrupção.

2.2.4 Ciclo Orçamentário

Sobre o tema Silva (2002) cita que o ciclo orçamentário representa o período em que se processam as atividades características do processo orçamentário, define-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 48 inclui o envolvimento do povo e a transparência no desenvolvimento do orçamento:

Uma importante contribuição da Lei de Responsabilidade Fiscal é a transparência da gestão fiscal, ao estabelecer que todos os principais relatórios fiscais devam ser amplamente divulgados, ao mesmo tempo em que assegura a participação da sociedade na discussão da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual do Município.

Com base na Lei de Responsabilidade Fiscal, (Arruda, 2009) conceitua ciclo orçamentário como o processo que se inicia com a concepção da proposta do orçamento, ganha transparência com a participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração, desenvolve-se na discussão e na aprovação da proposta pelo Legislativo, consolida-se na execução e no controle, e conclui-se com a avaliação dos resultados alcançados, ou seja, a análise de sua efetividade. É o período em que se materializa a ação estatal, que tem como origem a idealização das ações até a efetiva aferição dos benefícios concretizados.

Kohama (2010) destaca e conceitua as etapas desenvolvidas neste ciclo, que são: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação.

a) Elaboração: Compreende a definição de metas concretas para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização.

b) Estudo e aprovação: Esta fase é de competência do poder legislativo, e o seu conceito está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcança-las.

c) Execução: A execução do orçamento constitui a realização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

d) Avaliação: Refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o dos objetivos fixados no orçamento e os pontos modificados nele durante a execução; à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

Dessa forma, a Figura 2 exemplifica as etapas do ciclo orçamentário:



Figura 2: Etapas do ciclo orçamentário
Fonte: Dados primários

Dessa forma, nota-se a importância de cada processo do ciclo orçamentário no desenvolvimento do orçamento público, pois o mesmo deve ser elaborado respeitando a Lei do Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com base em projeções das receitas e despesas que haverá durante o período.

2.3 Receita Pública

2.3.1 Conceitos e Definições

Acredita-se que a receita pública pode ser caracterizada como toda a entrada financeira ao patrimônio público, podendo ser realizada em moeda corrente ou em outros bens de valores que o Estado tenha o direito de arrecadar por força de lei, contratos ou outros títulos, de forma definitiva, podendo ser utilizado para financiar políticas públicas e programas de governo que buscam o bem estar e a satisfação da sociedade, podem estar previstas no orçamento público ou não. A Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta informações sobre Receita pública, dando ênfase às condições básicas da responsabilidade na

gestão, seu artigo 11 prevê que: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

O Manual da Receita Pública define o tema com o conceito de que, receita é um termo utilizado pela contabilidade para evidenciar a variação positiva da situação líquida patrimonial resultante do aumento de ativos ou da redução de passivos, auferidas pelos entes públicos.

Para Andrade (2002), define-se como todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtudes de leis, contratos, convênio e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica. É, pois, o conjunto de ingressos financeiros, provenientes de receitas orçamentárias ou próprias e receitas extra-orçamentárias ou de terceiros, que produzirão acréscimos ao patrimônio da instituição, seja União, estados, municípios ou Distrito Federal, suas autarquias e fundações.

Reforçando o pensamento de Andrade, Kohama (2010) conceitua a Receita Pública como, toda arrecadação feita aos cofres públicos, quer seja realizado através do numerário ou outros bens representativos de valores que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado, seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Ao referir-se ao assunto Silva (2002) destaca que, para fazer em face de suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da coletividade.

A soma desses recursos constitui a chamada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Percebe-se que os autores seguem a mesma linha de pensamento com relação ao conceito da receita, porém Silva destaca também a destinação que será dada aos valores arrecadados pelo poder público, que será utilizado para custear os serviços e programas disponibilizados a sociedade.

Conforme Kohama (2010), a Receita pública se classifica em dois grupos: Receita Orçamentária e Receita Extra-orçamentária, os quais serão apresentados e conceituados nos próximos itens.

2.3.2 Receita Orçamentária

A Receita Orçamentária é a primeira divisão da receita, o Manual da Receita Pública (p.18) assim descreve, “Os ingressos orçamentários são aqueles pertencentes ao ente público, arrecadados exclusivamente para aplicação em programas e ações governamentais. Esses ingressos são denominados Receita Orçamentária”.

Angélico (1994) afirma que, Receita Orçamentária é aquela discriminada na forma do Anexo nº. 3 da Lei nº 4.320/64, integra o orçamento público. São os tributos, as rendas, as transferências, alienações, os retornos de empréstimos e as operações de créditos por prazo superior a doze meses. A arrecadação das receitas deste grupo depende de autorização legislativa que é a própria Lei Orçamentária. Realizam-se estas receitas pela execução do orçamento.

Segundo Arruda (2009), representam montantes contínuos do orçamento, tais como tributos, rendas, transferências, alienações, amortização de empréstimos concedidos e operações de crédito por prazos superiores há 12 meses.

Complementando os autores, Silva (2002, p.103), salienta que os valores arrecadados serão utilizados na execução dos serviços públicos, “Orçamentária: corresponde à arrecadação de recursos financeiros autorizados pela Lei Orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos”.

A Lei 4320/64, em seu artigo 11, classifica a Receita Orçamentária em dois grupos de categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Para Andrade (2002), Receitas Correntes são as que destinam aos gastos correntes e decorrem de um fato modificativo, ou seja, todas as transações que, realizadas pelas entidades da Administração Pública, não resultem em constituição ou redução de seu patrimônio, ou que estejam assim definidas em lei. As receitas correntes constituem-se em receitas tributárias, de

contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

Ao comentar sobre tema Piscitelli et al (1995), faz uma comparação com a Contabilidade Empresarial, ele diz que as Receitas Correntes estão associadas ao que na Contabilidade Empresarial equivale às receitas propriamente ditas, ou fatos modificativos aumentativos (inclusive, no caso das transferências, às doações e subvenções para custeio). Há autores que as denominam efetivas; provém essencialmente tanto do poder tributante do Estado como da renda de fatores, neste caso como em qualquer atividade econômica. Representam um aumento do ativo sem redução concomitante do mesmo ou sem aumento do passivo.

A mesma lei e artigo citados acima, em seu parágrafo primeiro, formulam a definição de quais as receitas orçamentárias podem ser consideradas correntes:

São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Arruda (2009) utiliza o trecho da lei acima para conceituar o assunto, ele cita que as receitas correntes compreendem as receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, de transferências (recursos adquirido de outras pessoas de direito público ou privado, independentemente de contraprestação direta de bens ou serviços) e outras receitas correntes, como multas, juros, restituições, indenizações, receitas da dívida ativa, de alienação de bens apreendidos, de aplicações financeiras, entre outras.

A outra divisão da Receita Orçamentária são as Receitas de Capital, conforme Andrade (2002) se destina à cobertura de despesas de capital a título de investimentos, com intitulação legal, e deriva de um fato permutativo, ou seja, que cria acréscimo ao patrimônio público. As receitas de capital dividem-se em operações de crédito, alienação de bens, amortizações de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

Segundo Piscitelli et al (1995) as receitas de capital, por sua vez, receitas por mutação patrimonial, no dizer de alguns autores constituem, em princípio, fatos meramente permutativos (inclusive, nos casos de transferências, às doações e subvenções para investimentos), de que resulta aumento de um item do ativo (por entrada de recursos) com redução de outro, ou com aumento simultâneo do passivo.

A Lei 4320/64 artigo 11, parágrafo primeiro, também informa quais são as receitas que são consideradas de capital:

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

Do mesmo modo utilizado anteriormente para conceituar a Receita Corrente, Arruda (2009) também usa o trecho da lei acima para definir o atual tema, ele diz que as receitas de capital compreendem as derivadas da execução de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas (operações de crédito); da conversão, em espécie, de bens e direitos (alienação de bens); da amortização de empréstimos; de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinado a atender à formação de um bem de capital, da integralização de capital e outras.

Portanto, com base nos conceitos acima conclui-se que as receitas correntes possuem maior representatividade frente ao orçamento público, comparada com as de capital, pois a maioria delas se dá devido a impostos cobrados e valores recebidos de pessoas de direito público ou privado, porém é vital a importância que as receitas possuem no orçamento independente da forma que são arrecadadas ou recebidos.

2.3.3 Receita Extra-Orçamentária

A Extra-Orçamentária é a segunda divisão da receita, o Manual da Receita Pública (p.18) cita:

Os ingressos extra-orçamentários são aqueles pertencentes a terceiros, arrecadados pelo ente público exclusivamente para fazer face às exigências contratuais pactuadas para posterior devolução. Esses ingressos são denominados recursos de terceiros.

No entendimento de Arruda (2009) a receita extra-orçamentária engloba os valores decorrentes de toda e qualquer arrecadação que não figure no orçamento do Estado e, conseqüentemente, todo recolhimento que não constitui sua renda. Portanto, não pertence ao

Estado. Possui caráter de extemporaneidade ou de transitoriedade nos orçamentos. Representa o recebimento de recursos que constituirão compromissos exigíveis, cujos pagamentos independem de autorização do Poder Legislativo. Também são consideradas receitas extra-orçamentárias no balanço financeiro, somente para fins de compensação, os restos a pagar (contas a pagar) inscritos ou registrados no exercício. Na verdade, as receitas extra-orçamentárias representam apenas valores recebidos pelo Estado, mas que não são de sua propriedade e terão de ser devolvidos, portanto, não deveriam ser denominados receitas, mas ingressos transitórios.

Silva (2002) acredita que é um simples ingresso financeiro de caráter temporário, por não pertencer à administração pública, e compreende uma entrada de dinheiro que corresponde a créditos de terceiros da qual o Estado é um simples depositário. Não é uma receita no sentido econômico e é mais bem denominada de Ingressos Extra-Orçamentários, cujo registro sempre provoca o surgimento de passivos financeiros.

Os conceitos de Arruda e Silva são similares ao de Andrade (2002), ele cita que a receita extra-orçamentária refere-se às receitas que não integram o orçamento público, ou seja, são todos recolhimentos efetuados, que constituirão compromissos exigíveis em curto prazo, cujo pagamento independe de autorização legal, razão pela qual classificada em contas financeiras adequadas, preexistentes no plano de contas da entidade. O ente público figurará apenas como depositário de valores que, a princípio, não lhe pertencem. São exemplos: cauções, fianças, depósitos em garantia, consignações, retenções na fonte, salários não reclamados, contas a classificar a posteriori, antecipações de receitas orçamentárias, entre outros.

Ao citar sobre o tema, os enfoques propostos pelos autores são similares, eles trazem os mesmos conceitos, e ideias centrais sobre o assunto, destacando que estes valores não pertencem ao Estado. Para dar andamento a pesquisa apresenta-se os estágios da receita.

2.3.4 Estágios da Receita

Presume-se a quantidade de valores que entram nos cofres públicos todos os anos para viabilizar os serviços e programas disponibilizados para as pessoas, levando em conta a

importância e priorizando a transparência, a receita foi dividida em estágios. Nesta perspectiva Piscitelli et al (1995) diz que, estágios da receita são etapas, períodos, operações, classificados para efeitos didáticos, que guardam relação definidas em leis específicas e com a sistemática adotada pela administração financeira pública.

Complementando a ideia, Kohama (2010) cita que os estágios da Receita Pública são as etapas consubstanciadas nas ações desenvolvidas e percorridas pelos órgãos e repartições encarregados de executá-las. Nos tempos atuais, devido as técnicas utilizadas, a receita deverá percorrer três estágios, a saber: Previsão, Lançamento, e Arrecadação e Recolhimento.

Previsão: Silva (2002) explica que demonstra a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende recolher no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período.

Sobre o tema, o Manual da Receita Pública (página 30) enfatiza ser um cálculo aproximado de valor que será arrecadado, como segue:” Estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, resultante de metodologia de projeção de receitas orçamentárias”.

Neste contexto Arruda(2009) diz que a Previsão mostra a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública, configurando-se no detalhamento do que se pretende arrecadar no exercício financeiro, com o objetivo de bancar os serviços governamentais programados para o mesmo período.

Lançamento: É a segunda classificação dos Estágios da Receita, de acordo com Kohama (2010) é o ato administrativo que o Poder Executivo utiliza, visando apontar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos.

Na mesma linha de ideias Angélico (1994) descreve que Lançamento é a individualização e o alistamento dos contribuintes, discriminando a espécie, o valor, e o vencimento do imposto de cada um.

Complementando os autores, Arruda (2009, p.85) informa que o lançamento pode ocorrer de modo:

- a) *direto*: quando o Estado conhece objetivamente o valor que deverá ser arrecadado, por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana — IPTU;
- b) *homologação*: quando o Estado homologa o valor que foi pago pelo contribuinte de forma tácita, realizando fiscalizações para verificar a adequação, como ocorre com o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS;

- c) *declaração*: quando o imposto é registrado e cobrado com base em declarações feitas pelo contribuinte. Nessa situação, temos o Imposto de Renda — IR;

Arrecadação: Segundo Piscitelli et al, (1995) arrecadação caracteriza-se pela transferência, em nome do Tesouro, das obrigações dos contribuintes – das pessoas físicas e jurídicas - perante o Governo. Muitas vezes tais compromissos são saldados através de depositários, quando estes geralmente órgãos e entidades retêm. Descontam de outras pessoas tributos e contribuições devidas.

De acordo com o Manual da Receita Pública (página 32), arrecadação “É a entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro”.

Contribuindo com o tema, Silva (2002) segue as mesmas considerações que Piscitelli et al e o Manual da Receita Pública, ele indica que arrecadação é o ato pelo qual o Estado recebe tributos, multas e demais créditos a eles devidos. Tais recebimentos são promovidos pelos agentes da arrecadação, que recebem fundos dos contribuintes e os repassam ao Tesouro Público.

Recolhimento: É o último estágio da receita, Arruda (2009, p.85) diz que” é o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diretamente ao Tesouro Público o produto da arrecadação”.

Para Kohama (2010) recolhimento é o ato que se associa com a entrega dos valores recolhidos pelos agentes arrecadadores ao Tesouro Público. É óbvio que existe toda uma sistemática para que esse recolhimento seja procedido.

Andrade (2002) traz uma comparação entre Arrecadação e Recolhimento ele cita que o recolhimento confunde-se com a arrecadação, tendo em vista que os recursos não são transferidos para os cofres municipais e sim apenas registrados por ocasião da baixa do tributo, assim como pela incorporação ao disponível.

Finalizando o tema, a Figura 3 busca ilustrar como é a sequência dos conceitos apresentados, iniciando na Previsão, passando pelo Lançamento e Arrecadação e finalizando o processo no Recolhimento.

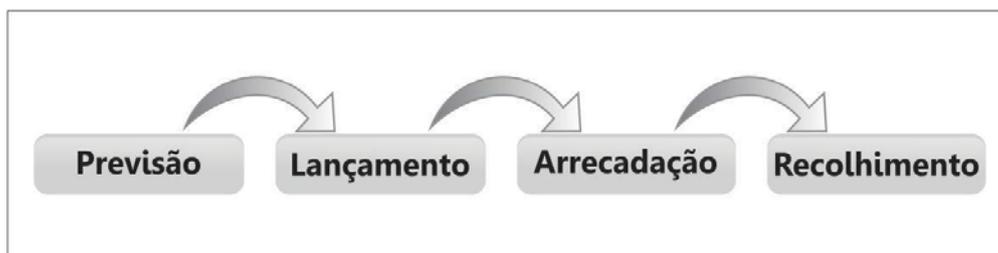


Figura 3: Estágios da Receita

Fonte: Adaptado do Manual da Receita Pública (2007)

2.4 Despesa Pública

2.4.1 Conceitos e Definições

Acredita-se que Despesa Pública são gastos da administração pública ou de outra pessoa jurídica de Direito Público, com autorização legal, previsão no orçamento, para o andamento e suporte dos serviços prestados à população, através da realização de obras e prestação de serviços públicos. Segundo o Manual da Despesa Pública, as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de consumo de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem na diminuição do patrimônio líquido, é aquela efetuada pela entidade pública.

Arruda (2009, p.100) introduz ao tema a Lei do Orçamento, o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei da Responsabilidade Fiscal, como segue:

A despesa pública pode ser definida como sendo o gasto ou o compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo previstas na Lei do Orçamento, elaborada em conformidade com o plano plurianual de investimentos, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a LRF. Em outras palavras, representa desembolso efetuado pelos agentes pagadores do Estado, ou mesmo a promessa desse pagamento, em face de serviço prestado ou bem consumido.

O conceito de Silva (2002) é similar ao de Arruda, para o autor constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado para o atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, art. 16, parágrafo 1º, inciso I, destaca que todas as despesas não podem ultrapassar os limites previstos no orçamento do exercício:

Adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

A partir dos conceitos apresentados Angélico (1995) classifica a despesa pública em dois grupos, despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária.

2.4.2 Despesa Orçamentária

Despesa Orçamentária é a primeira divisão da despesa, Kohama (2010) denomina o assunto como aquela cuja execução depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente; em outras palavras, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público.

Silva (2002, p.132) complementa o tema informando que a Despesa Orçamentária será disciplinada pela lei 4320/64 nos artigos 12 e 13:

É a aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos. Trata-se de despesas que integram o orçamento, ou seja, derivam da lei orçamentária ou dos créditos adicionais e, por isso, sofrem rigorosa disciplina nos arts. 12 e 13 da Lei Federal nº 4.320/64 e alterações posteriores editadas pelo órgão central do orçamento.

Kohama (2010) ainda apresenta a classificação econômica da Despesa Orçamentária, assim é classificada em despesa corrente e de capital.

Para introduzir a Despesa Corrente cabe citar o trabalho de Andrade (2002), ele define como o grupo de despesas operacionais realizadas pela Administração Pública, com a finalidade de executar a manutenção dos equipamentos e promover o funcionamento dos órgãos de suas atividades básicas, mas essas despesas não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. A despesa corrente apresenta-se como fato modificativo ou diminutivo.

Kohama (2010) defende o posicionamento de que as Despesas Correntes pode-se conceituar como Despesas Operacionais, pois são utilizadas para dar suporte e financiar os programas e serviços públicos, dessa forma classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Pode-se nesta oportunidade complementar este conceito, dizendo que despesas Correntes são os gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para manutenção e o funcionamento dos seus órgãos.

A orientação de Arruda (2009) vai ao encontro de Kohama, pois também defende o conceito de Despesa Operacional, ele define que as despesas correntes são as de natureza operacional, efetuadas para a manutenção dos equipamentos e para o funcionamento dos órgãos governamentais.

Para apresentar as Despesas de Capital é interessante destacar o trabalho de Arruda (2009), o mesmo comenta que são aquelas realizadas com o propósito de formar ou adquirir ativos reais, abrangendo o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente, títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer natureza, bem como as amortizações de dívida e concessões de empréstimos. Representam os gastos realizados pela administração pública com a finalidade de criar novos bens de capital, ou mesmo adquirir bens já em uso, como é o caso, respectivamente dos investimentos e das inversões financeiras, e que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou por meio de mutação patrimonial ou formará bens de uso comum.

Ao referir-se ao assunto Kohama (2010) classifica nesta categoria aquelas despesas que colaboram diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Também, pode-se complementar este conceito, dizendo que, Despesas de Capital são os gastos realizados pelas instituições públicas, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo adquirir bens de capital já em uso, como é o caso de investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão em última análise incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.

Do mesmo modo, Andrade (2002) apresenta definições semelhantes aos demais autores sobre o tema, ele define como o grupo de despesas que auxilia para formar um bem de capital ou acrescentar valor a um bem já existente, mediante aquisições ou incorporações entre entidades do setor público para o privado, com o propósito de formar ou adquirir ativos

reais, abrangendo, entre outras ações, o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente, títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer natureza, bem como as amortizações de dívida e concessões de empréstimos.

Finalizam-se assim as exposições sobre classificações das despesas, dessa forma, com base nos autores apresentados, entende-se que as Despesas Correntes possuem maior importância sobre as de Capital, por se tratar de gastos com atividades básicas como saúde e educação.

2.4.3 Despesa Extra-Orçamentária

A despesa extra-orçamentária é a segunda divisão da despesa, Arruda (2009) cita que são aquelas pagas à margem do orçamento. Portanto, elas independem de autorização do Poder Legislativo, pois se constituem em diminuições do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, que correspondem à restituição ou à entrega de valores recebidos como cauções, depósitos, consignações, entre outros. Pode-se destacar como exemplos de despesas extra-orçamentárias os pagamentos de restos a pagar do exercício anterior; depósitos (de diversas origens, retenções, cauções e garantias); serviço da dívida a pagar (juros); débitos de tesouraria (empréstimos decorrentes de antecipação da receita — ARO).

Ao comentar sobre o assunto, Angélico (1995) faz notar que as despesas extra-orçamentárias constituem os pagamentos que não dependem de autorização legislativa, portanto não estão vinculadas e não integram o orçamento público. Correspondem à restituição ou à entrega de valores arrecadados sob o título de receita extra-orçamentária.

É relevante apresentar o trabalho de Silva (2002), que denomina o tema como *Dispêndio Extra-Orçamentário*, ele comenta que constitui uma saída financeira resultante da devolução dos recursos recebidos anteriormente a título de ingresso extra-orçamentário. Na realidade, é mais bem denominada de *dispêndio extra-orçamentário*. É uma despesa que não consta da lei do orçamento e compreende as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de Restos a Pagar, resgate de operações de

crédito por antecipação de receita, bem como quaisquer valores que revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra-orçamentárias.

O Manual da Despesa Pública (p. 53), define quais são os itens que serão considerados como despesa extra-orçamentárias:

Extra-orçamentários – são aqueles decorrentes de:

I) Saídas compensatórias no ativo e no passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:

a) Devolução dos valores de terceiros (cauções/depósitos) – a caução em dinheiro constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o poder público. Ao término do contrato, se o contratado cumpriu com todas as obrigações, o valor será devolvido pela administração pública. Caso haja execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração pelos valores das multas e indenizações a ela devidos, será registrada a baixa do passivo financeiro em contrapartida a receita orçamentária.

b) Recolhimento de Consignações/Retenções – são recolhimentos de valores anteriormente retidos na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos de serviços de terceiros;

c) Pagamento das operações de crédito por antecipação de receita (ARO) – conforme determina a LRF, as antecipações de receitas orçamentárias para atender insuficiência de caixa deverão ser quitadas até o dia dez de dezembro de cada ano. Tais pagamentos não necessitam de autorização orçamentária para que sejam efetuados;

d) Pagamentos de Salário-Família, Salário-Maternidade e Auxílio-Natalidade – os benefícios da Previdência Social adiantados pelo empregador, por força de lei, têm natureza extra-orçamentária e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição.

II) Pagamento de Restos a Pagar – são as saídas para pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores.

Os conceitos apresentados fazem notar que as despesas ou dispêndios extra-orçamentários, diferente das Despesas Correntes, são gastos que não estão previstos no orçamento público, por se tratar de cauções, pagamento de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, pagamentos de Salário-Família, Salário-Maternidade e Auxílio-Natalidade, etc. Porém devem ser registrados pela contabilidade pública. Encerado o tema busca-se apresentar os Estágios da Despesa.

2.4.4 Estágios da Despesa

Acredita-se que os Estágios da Despesa são etapas que devem ser analisadas na execução da despesa pública. Segundo Andrade (2002) os estágios caracterizam importantes funções da Administração Pública e devem ser adotados com o objetivo não só de garantir a qualidade das operações, em termos de eficiência e eficácia, como também para proteger a Administração de possíveis erros, fraudes ou desvios, de modo a garantir transparência e confiabilidade dos atos dos dirigentes.

O Portal da Transparência divide a despesa em 3 etapas: Empenho, Liquidação e Pagamento. Contudo, os autores estudados apresentam a 1º divisão, denominada Fixação.

Fixação

A Fixação é a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, Kohama (2010) explica que a Fixação é precedida por vários processos que vão desde a elaboração das propostas, a mensagem do Poder Executivo, o projeto de lei, a discussão pelo Poder Legislativo e a consequente aprovação e promulgação, transformando-a em Lei Orçamentária.

O Manual da Despesa Pública enfatiza que a fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades projetadas pela administração pública.

A orientação de Andrade (2002) vai ao encontro de Kohama, ele informa como é desenvolvido o processo de fixação, afirmando que constitui-se na determinação, por meio de estudos e cálculos fundamentados, do montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser utilizado pela Administração Pública na execução do orçamento.

Empenho

Ao dar início ao tema, Silva (2002) expressa seu conceito dizendo que o empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado um compromisso de pagamento dependente ou não de implemento de condição que será cumprido com a entrega do material, a medição da obra ou a prestação do serviço.

O conceito levantado por Arruda (2009) vai ao encontro de Silva, para o mesmo o empenho corresponde apenas ao ato do servidor público responsável que assegura a redução

do valor da despesa a ser executada da dotação orçamentária. Em suma, o empenho vincula dotações de créditos orçamentários para suprir pagamentos de obrigações assumidas, ou seja, o empenho da despesa é apenas o ato emanado de autoridade competente que compromete previamente dotações orçamentárias.

Complementando as ideias, Andrade (2002) destaca a importância que o empenho possui para assegurar o princípio da legalidade e o equilíbrio financeiro, pois só será realizado o que contiver autorização orçamentária para a realização da despesa, e essa não poderá exceder o crédito autorizado.

Liquidação

A liquidação é o terceiro estágio da despesa, Arruda (2009) afirma que consiste na verificação do direito do credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa análise tem por objetivo determinar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação. Ainda, conforme a citada Lei, a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

Ao referir-se ao assunto, Silva (2002) diz que a liquidação é o ato do órgão competente que, após o exame da documentação, torna, em princípio, líquido e certo o direito do credor contra a Fazenda Pública.

Dessa forma, a liquidação da despesa consiste na verificação desse direito do credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

De forma simples e sucinta Kohama (2010) resume o conceito como, consiste na verificação de direito conquistado pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Pagamento

O pagamento representa a fase final do processo da despesa pública, Angélico (1995) destaca que nesta fase o credor comparece diante do agente pagador, identifica-se, recebe seu crédito e dá a competente quitação.

O enfoque proposto por Andrade (2002) salienta que é o momento em que se salda, com despacho do Secretário Municipal da Fazenda, a dívida do poder público para com seus credores, repassando os valores numerários, quando autorizado, a seus responsáveis, os quais

darão a devida quitação no documento. A programação do pagamento da despesa empenhada será processada pela Secretaria Municipal da Fazenda, após sua regular liquidação.

Acrescentando ao tema, Arruda (2009) destaca como poderá ser realizado o pagamento, e conforme o autor, mediante ordem bancária, cheque ou na boca do cofre. O pagamento da despesa pública será exercido por tesouraria regularmente instituída, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento. Atualmente, são realizados mediante ordens bancárias eletrônicas.

Assim finalizam-se as exposições sobre as Etapas da Despesa, embasando-se nos conceitos apresentados pelos autores, fica evidenciado que estas fases da tem por objetivo a transparência e assegurar que o dinheiro público será utilizado para o fim destinado.

3 METODOLOGIA

3.1 Delineamento da pesquisa

A partir dos métodos formulados para este trabalho, que aborda um estudo aprofundado nos gastos públicos e privados com educação, busca-se fundamentar e explicar algumas considerações com relação à classificação da pesquisa e à forma como esta será executada.

O presente trabalho buscou avaliar/investigar informações já disponíveis, tanto de instituições de ensino públicas como também de privadas, com isto pode-se classificar o mesmo como descritivo. Segundo Diehl e Tatim (2004) as pesquisas descritivas tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados como pesquisa descritiva, e uma de suas características mais significativas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e observação sistemática.

Gil (1995) comenta que as pesquisas descritivas são as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. São as mais solicitadas em organizações como instituições educacionais, empresas comerciais, partidos políticos etc.

O estudo busca juntar um conjunto de informações através da quantificação na coleta de dados, números e valores e após, será feita uma minuciosa análise sobre os dados levantados qualificando o trabalho, assim o estudo pode ser classificado como quantitativo.

No entendimento de Diehl e Tatim (2004), os trabalhos quantitativos caracterizam-se pelo uso da quantificação tanto ao juntar os dados quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc., com o objetivo de garantir resultados e evitar distorções de análise e de interpretação, possibilitando uma margem de segurança maior quanto às inferências.

Na visão de Mascarenhas (2012) como o próprio nome indica a pesquisa quantitativa baseia-se na quantificação para coletar e mais tarde fazer o tratamento dos dados obtidos. Nesse tipo de pesquisa é fundamental usar técnicas estatísticas como porcentagens médias e desvio padrão, por exemplo, tudo isso para tornar o estudo mais imparcial evitando assim a influência do pesquisador sobre os resultados.

Para citar os estudos qualitativos Diehl e Tatim (2004) explicam que pode-se descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, auxiliar no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento do comportamento dos indivíduos.

Com o trabalho, objetiva-se comparar resultados do ensino público e privado já ocorridos, comparando com parâmetros que se espera atingir, por isso quanto ao propósito o estudo se classifica como avaliação de resultados. Sob esta perspectiva Diehl e Tatim (2004) defendem que avaliar significa 'atribuir valor a alguma coisa'.

3.2 População e amostra

O presente estudo realizou-se em um município na região norte do estado do Rio Grande do Sul, onde serão confrontados dados referentes à despesa com ensino público municipal neste local, no período de janeiro a dezembro do ano de 2013, que possibilite levantar o custo por aluno e que seja possível comparar com os mesmos dados de uma instituição de ensino privado do respectivo município.

3.3 Coleta e análise dos dados

O estudo foi fundamentado com informações disponíveis nos relatórios da Secretaria da educação local e também com dados disponibilizados pela Instituição de Ensino Privada, sendo o procedimento técnico da pesquisa denomina-se como estudo de caso. O enfoque

proposto por Diehl e Tatim (2004), caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, permitindo seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados.

Gil (1995, p.79 - 80), indica alguns critérios que deve-se avaliar para selecionar os casos:

- a) Buscar casos típicos. Trata-se de explorar objetos que, em função da informação prévia, pareçam ser a melhor expressão do tipo ideal da categoria.
- b) Selecionar casos extremos. A vantagem da utilização de casos extremos está em que podem fornecer uma ideia dos limites dentro das quais as variáveis podem oscilar.
- c) Tomar casos marginais. Trata-se de encontrar casos atípicos ou anormais para, por contraste, conhecer as pautas dos casos normais e as possíveis causas de desvio.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 Caracterização do local estudado

O estudo se desenvolve em um município localizado na região norte do estado do Rio Grande do Sul, cidade esta que no início de seu desenvolvimento foi colonizada por descendentes europeus.

Em meados da década de 50, a até então Vila conseguiu autonomia político-administrativa, através dos resultados apurados em um plebiscito, com isso criou-se o município.

Com o passar dos anos o município cresceu e se desenvolveu, hoje estão presentes grandes empresas com projeção e representação nacional, que elevam a arrecadação municipal, também ocorrem feiras e eventos que possuem grande importância e auxiliam no crescimento, arrecadação e desenvolvimento da cidade.

A cidade apresenta os seguintes aspectos Geopolíticos:

- Estado do Rio Grande do Sul - Brasil
- Localização: Região Norte do Estado do Rio Grande do Sul

Conta com um número de servidores ativos de 224 em 9 secretarias municipais. A população é de (2013): 16.785 e com PIB per capita (em 2007): R\$ 23.564.

Nos Aspectos Econômicos sua principal fonte é Soja - 20.600 ha. cultivados e Produção Leiteira - 43.500 litros/dia com uma coleta de Ovos - 166.000/mês.

A Instituição de Ensino Privada esta localizada na zona urbana, região central da cidade estudada, já está a 7 anos prestando serviço de educação no município. Atualmente possui 45 colaboradores e oferece educação infantil, ensino fundamental e médio, nos turnos da manhã e tarde dependendo do nível de ensino, apresenta uma área de 8.000 m², onde disponibiliza aos alunos ginásio de esportes, auditório com data show, laboratório de informática, laboratório de ciências, sala de cinema, biblioteca, brinquedoteca, míni zoológico, entre outras estruturas, não concede transporte nem alimentação e não possui um

departamento de contabilidade na instituição, sendo que o serviço é realizado por um escritório terceirizado.

Número de alunos (Ensino Infantil, Básico, Médio e total da instituição) em 2014;

- Educação Infantil - (1 Ano e seis meses a 6 anos) – 145 alunos
- Ensino Fundamental I (1º ao 5º ANO) - 143 alunos
- Ensino Fundamental II (6º ao 9º ANO) - 21 alunos
- Ensino Médio (1º ao 3º Ano) – 33 alunos
- Total de alunos: 342

Destaca-se, que devido à solicitação da Instituição de Ensino Privada e termo de compromisso assinado com a mesma, foi omitido qualquer item que pudesse caracterizar o nome do município e da escola em análise.

4.2 Coleta e análise de dados

Para ser possibilitada a realização do estudo, foram coletados dados referentes às despesas, números de alunos e professores da entidade municipal e da Instituição de Ensino Privada no ano letivo de 2013.

4.2.1 Despesas da educação municipal e privada

A Tabela 1 apresenta o orçamento municipal no ano de 2013, referente a Despesa Empenhada, Liquidada e Paga no período, dividindo o mesmo por Unidades Orçamentárias específicas:

Tabela 1: Orçamento Municipal 2013

ORÇAMENTO MUNICIPIO 2013						
Órgão e Unidade Orçamentária	Empenhado	%	Liquidado	%	Pago	%
GABINETE DO PREF	R\$ 622.108,33	1,30	R\$ 622.108,33	1,30	R\$ 619.688,45	1,29
GABINETE DO VICE-PREFEITO	R\$ 243.887,20	0,51	R\$ 243.887,20	0,51	R\$ 240.670,00	0,50
SECRETARIA DE GAB	R\$ 159.535,07	0,33	R\$ 159.535,07	0,33	R\$ 149.913,28	0,31
SECRETARIA DE ADM. E PLANEJAMENTO	R\$ 6.942.034,03	14,50	R\$ 6.926.062,94	14,47	R\$ 6.873.684,39	14,36
SECRETARIA DE FINAN	R\$ 1.016.276,59	2,12	R\$ 1.012.388,98	2,11	R\$ 1.006.224,30	2,10
SECRETARIA DE OBRAS E SANEAMENTO	R\$ 8.216.426,08	17,16	R\$ 6.615.597,80	13,82	R\$ 6.360.907,66	13,29
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	R\$ 12.844.505,60	26,83	R\$ 12.157.722,16	25,39	R\$ 12.013.876,33	25,09
SECRETARIA DE SAUDE	R\$ 8.035.105,91	16,78	R\$ 7.747.454,97	16,18	R\$ 7.652.097,35	15,98
SECRETARIA DE ASSIST. SOCIAL	R\$ 1.772.606,32	3,70	R\$ 1.724.550,95	3,60	R\$ 1.699.750,97	3,55
SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO	R\$ 1.201.810,94	2,51	R\$ 1.201.810,94	2,51	R\$ 1.174.200,88	2,45
SECRETARIA DE HABIT	R\$ 831.197,47	1,74	R\$ 485.989,33	1,02	R\$ 459.787,10	0,96
SECRETARIA DE AGRICULTURA E MEIO AMBIENTE	R\$ 928.835,97	1,94	R\$ 902.935,97	1,89	R\$ 674.056,58	1,41
ENCARGOS ESPECIAIS	R\$ 5.062.482,75	10,57	R\$ 5.018.968,34	10,48	R\$ 5.018.968,34	10,48
RESERVA DE CONTING	R\$ -	0,00	R\$ -	0,00	R\$ -	0,00
TOTAL	R\$ 47.876.812,26	100,00	R\$ 44.819.012,98	93,61	R\$ 43.943.825,63	91,79

Fonte: Adaptado <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/>

Verificando os dados exibidos, nota-se o valor total empenhado cerca de 93,61% foi Liquidado e 91,79% foi Pago, destaca-se ainda o valor Empenhado com a Secretaria de Educação representa 26,83% do total, sendo que destes 25,39% foi Liquidado e 25,09% foi pago. Salienta-se que no presente trabalho, o município base do estudo respeita o Art. 212 da Constituição Federal de 1988 que define o valor mínimo gasto com o serviço de educação que é de vinte e cinco por cento da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências.

A Tabela 2 busca demonstrar como esta subdividida a Secretaria da Educação, Cultura e Desporto, e também apresenta os valores Empenhados, Liquidados e Pagos neste ano e representação em percentual:

Tabela 2: Secretaria da Educação, Cultura e Desporto 2013

SECRETARIA EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO 2013						
Órgão e Unidade Orçamentária	Empenhado	%	Liquidado	%	Pago	%
Manut e Desenvol do Ensino	R\$ 11.777.144,22	91,69	R\$ 11.235.123,37	87,47	R\$ 11.142.720,63	86,75
EDUCACAO	R\$ 11.671.826,06	90,87	R\$ 11.129.805,21	86,65	R\$ 11.037.402,47	85,93
ENCARGOS ESPEC	R\$ 105.318,16	0,82	R\$ 105.318,16	0,82	R\$ 105.318,16	0,82
Equipe de Cultura	R\$ 417.670,26	3,25	R\$ 416.135,46	3,24	R\$ 407.021,33	3,17
CULTURA	R\$ 417.670,26	3,25	R\$ 416.135,46	3,24	R\$ 407.021,33	3,17
Equipe de Esporte e Lazer	R\$ 649.691,12	5,06	R\$ 506.463,33	3,94	R\$ 464.134,37	3,61
DESPORTO E LAZER	R\$ 649.691,12	5,06	R\$ 506.463,33	3,94	R\$ 464.134,37	3,61
SEC DE EDUCAÇÃO, CULTURA E DESPORTO	R\$ 12.844.505,60	100,00	R\$ 12.157.722,16	94,65	R\$ 12.013.876,33	93,53

Fonte: Adaptado <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/>

Analisando a Tabela 2 verifica-se o valor total Empenhado da Secretaria da educação, cerca de 94,65% foi Liquidado e 93,53% foi pago no período, destaca-se também os valores gastos com o grupo Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, onde do montante total desta secretaria 91,69% foi Empenhado neste grupo.

A Tabela 3 apresenta discriminada de que forma estão alocados os valores, referente a educação, separando por modalidades utilizadas pelo município e demonstrando os montantes gastos:

Tabela 3:Gastos Educação 2013

GASTOS EDUCAÇÃO 2013						
Órgão e Unidade Orçamentária	Empenhado	%	Liquidado	%	Pago	%
Administração Geral	R\$ 787.755,93	6,75	R\$ 786.907,53	6,74	R\$ 775.991,74	6,65
Alimentação e Nutrição	R\$ 368.807,16	3,16	R\$ 368.807,16	3,16	R\$ 367.984,16	3,15
Ensino Fundamental	R\$ 7.008.795,68	60,05	R\$ 6.493.778,88	55,64	R\$ 6.445.417,45	55,22
Ensino Médio	R\$ 181.495,91	1,55	R\$ 181.495,91	1,55	R\$ 180.650,09	1,55
Educação Infantil	R\$ 3.278.257,37	28,09	R\$ 3.252.101,72	27,86	R\$ 3.220.645,02	27,59
Educaç de Jovens e Adultos	R\$ 10.714,01	0,09	R\$ 10.714,01	0,09	R\$ 10.714,01	0,09
Educação Especial	R\$ 36.000,00	0,31	R\$ 36.000,00	0,31	R\$ 36.000,00	0,31
EDUCAÇÃO	R\$ 11.671.826,06	100,00	R\$ 11.129.805,21	95,36	R\$ 11.037.402,47	94,56

Fonte: Adaptado <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/>

Baseando-se na Tabela 3, percebe-se a maneira que o município vem dividindo os gastos com o serviço de educação pública, disponibilizando um valor maior para o Ensino Fundamental, onde do montante total utilizado com Educação o empenho representa 60,05%

do total, destes 55,64% foi Liquidado e 55,22% pago até 31/12/2013, destacando-se também o Ensino Infantil com o empenho de 28,09%.

A Tabela 4 demonstra detalhadamente onde estão sendo alocados os valores gastos com a Educação Infantil, separando por projetos e ações desenvolvidas pelo município e apresenta os montantes utilizados:

Tabela 4: Gastos Educação Infantil 2013

GASTOS EDUCAÇÃO INFANTIL 2013						
Órgão e Unidade Orçamentária	Empenhado	%	Liquidado	%	Pago	%
Apoio a Entidades Educacionais – Creche	80.500,00	2,46	80.500,00	2,46	80.500,00	2,46
Amplia. e Reform. nas Escolas Munic. de Educação Infantil	92.028,94	2,81	69.063,29	2,11	69.063,29	2,11
Manutenção do Transporte Escolar - Educação Infantil	253.596,56	7,74	253.596,56	7,74	252.779,94	7,71
Manut. de Bolsa Auxílio Escola Educ.Inf. Priv.e Filantrópica	14.715,00	0,45	14.715,00	0,45	14.715,00	0,45
Manutenção das Creches Municipais	2.406.556,66	73,41	2.403.366,66	73,31	2.375.724,44	72,47
Manutenção da Educação Pré-Escolar	425.051,51	12,97	425.051,51	12,97	422.053,65	12,87
Manut. do Programa Formação Continuada - Educ. Infantil	5.808,70	0,18	5.808,70	0,18	5.808,70	0,18
Total Educação Infantil	3.278.257,37	100,00	3.252.101,72	99,20	3.220.645,02	98,24

Fonte: Adaptado <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tce/rs/>

Analisando a Tabela 4 nota-se que a maior parte dos valores foram utilizados com a Manutenção das Creches Municipais, onde do montante total utilizado com Educação Infantil o Empenho com este representa 73,41%, destes 73,31% foi Liquidado e 72,47% Pago até 31/12/2013. Destaca-se também a Manutenção da Educação Pré-Escolar que apresentou 12,97% de recursos empenhados no ano estudado.

A Tabela 5 demonstra detalhadamente onde estão sendo alocados os valores gastos com o Ensino Fundamental, separando por projetos e ações desenvolvidas pelo município e apresenta os montantes utilizados:

Tabela 5: Gastos Ensino Fundamental 2013

GASTOS ENSINO FUNDAMENTAL 2013						
Órgão e Unidade Orçamentária	Empenhado	%	Liquidado	%	Pago	%
Aquisição de Veículo para Transporte Escolar	389.000,00	5,55	389.000,00	5,55	389.000,00	5,55
Fornecimento de Livros Didáticos	6.300,00	0,09	6.300,00	0,09	6.300,00	0,09
Ampliação e Reformas em Esc. Munic. de Ensino Fundamental	24.920,00	0,36	24.920,00	0,36	24.920,00	0,36
Realização de Concurso Público	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Construção de Ginásio de Esportes em Escola	510.000,00	7,28	0,00	0,00	0,00	0,00
Reforma de Ginásio de Esportes em Escola	118.862,09	1,70	118.862,09	1,70	118.862,09	1,70
Manutenção do Transporte Escolar - Ensino Fundamental	717.706,13	10,24	717.706,13	10,24	714.140,14	10,19

Órgão e Unidade Orçamentária	Empenhado	%	Liquidado	%	Pago	%
Manutenção do Ensino Fundamental	5.192.023,75	74,08	5.187.006,95	74,01	5.142.358,31	73,37
Manutenção do Programa Formação Continuada	14.746,48	0,21	14.746,48	0,21	14.746,48	0,21
Manut. Prog. Educ. q. Visam Dim. Evasão e Repetência Escolar	14.346,23	0,20	14.346,23	0,20	14.199,43	0,20
Manutenção de Oficinas Esportivas	15.738,00	0,22	15.738,00	0,22	15.738,00	0,22
Realização de Festividades Escolares e Eventos Esportivos	5.153,00	0,07	5.153,00	0,07	5.153,00	0,07
Total Ensino Fundamental	7.008.795,68	100,00	6.493.778,88	92,65	6.445.417,45	91,96

Fonte: Adaptado <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/>

Com a Tabela 5, nota-se que a quantidade maior dos valores foram utilizados com a Manutenção do Ensino Fundamental, onde do montante total utilizado com o Ensino Fundamental o Empenho com este representa cerca de 74,08% dos recursos. Destaca-se também o grupo Manutenção do Transporte Escolar -Ensino Fundamental que contou com o empenho representando 10,24%.

Convém destacar que o gasto com folha de pagamento está contido no item Manutenção do ensino fundamental, representando cerca de 74,08% do volume de recursos empenhados na secretaria, incluindo os encargos com folha.

A Tabela 6 tem a finalidade de apresentar o número de creches e escolas que possui a cidade estuda no ano de 2013:

Tabela 6: Número de Creches e Escolas

NÚMERO DE CRECHES E ESCOLAS	
Creches	4
Escolas	6
Total	10

Fonte: Adaptado Secretaria Municipal de Educação

Portanto, a tabela acima faz notar a quantidade de creches e escolas que no ano estudado o município possui para atender a demanda de alunos e também investir em reformas e melhorias, que eram respectivamente 4 e 6 no ano de 2013.

Diferente da entidade municipal que não tem no lucro o seu objetivo, a Instituição de Ensino Privada presta seu serviço buscando ofertar auto padrão de educação, melhorar seus níveis de qualidade e, sobretudo, precisado lucro em seu negócio, com isto ela ficará forte para expandir e aperfeiçoar sua estrutura disponibilizada aos alunos. Porém, para isto ocorrer à instituição possui gastos para manter seu perfeito funcionamento, estes são apresentados conforme a Tabela 7:

Tabela 7: Gastos Ensino Privado 2013

GASTOS ENSINO PRIVADO 2013		
Contas	Valor	%
MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 44.498,00	5,15
BIBLIOTECA, LIVROS	R\$ 58.619,40	6,78
MÓVEIS E UTENSÍLIOS	R\$ 75.892,22	8,78
SALA DE INFORMÁTICA	R\$ 46.109,17	5,33
EDIFICAÇÕES E PRÉDIOS	R\$ 2.350,00	0,27
SALA CIÊNCIAS	R\$ 26.689,30	3,09
MINI-ZOOLOGICO	R\$ 6.806,12	0,79
13º SALARIO A PAGAR	R\$ 26.559,73	3,07
SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR	R\$ 22.336,48	2,58
FÉRIAS A PAGAR	R\$ 19.860,09	2,30
RESCISOES A PAGAR	R\$ 17.057,11	1,97
DESPEAS OPERACIONAIS	R\$ 259.842,86	30,06
AGUA	R\$ 7.499,66	0,87
ALUGUEL	R\$ 74.400,00	8,61
BENS DE PEQUENO VALOR	R\$ 3.045,80	0,35
COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	R\$ 115,34	0,01
CONSERVAÇÃO DE BENFEITORIAS	R\$ 13.067,19	1,51
CORREIOS E TELEGRAFOS	R\$ 183,20	0,02
DEPRECIÇÃO	R\$ 21.260,85	2,46
DESPESA C/ GAS	R\$ 97,00	0,01
DESPEAS ALIMENTAÇÃO, REFEIÇÕES, LANCHES	R\$ 311,27	0,04
DESPEAS C/ MINI ZOOLOGICO	R\$ 1.755,74	0,20
DESPEAS COM VEICULOS	R\$ 61,00	0,01
DESPEAS DIVERSAS	R\$ 1.355,83	0,16
DESPEAS ESTAGIARIOS – CIEE	R\$ 29.643,03	3,43
DESPEAS JARDINAGEM	R\$ 115,20	0,01
DESPEAS MEDICAMENTOS	R\$ 150,18	0,02
DESPEAS UTILIDADES	R\$ 858,38	0,10
FERRAMENTAS E UTILIDADES	R\$ 133,00	0,02
HONORARIOS CONTABEIS	R\$ 7.306,40	0,85
JORNAIS E REVISTAS	R\$ 989,00	0,11
LIVROS	R\$ 24.024,62	2,78
MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 4.751,08	0,55
MANUTENCAO SISTEMA / SOFTWARE	R\$ 2.165,22	0,25
MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 3.322,65	0,38
MATERIAL DE EXPEDIENTE	R\$ 5.443,13	0,63
MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA	R\$ 2.663,20	0,31
MATERIAL DIDATICO	R\$ 79,90	0,01
MATERIAL ESCOLAR	R\$ 1.883,34	0,22
PROPAGANDA E PUBLICIDADE	R\$ 3.398,00	0,39
REVISTA ESCOLA PRIVADA COMUNICA	R\$ 6.500,00	0,75
SEGURANÇA TRABALHO	R\$ 2.286,12	0,26

Contas	Valor	%
SEGUROS	R\$ 6.135,85	0,71
SERVICOS DE TERCEIROS PJ	R\$ 10.490,48	1,21
TELEFONE E INTERNET	R\$ 3.350,23	0,39
VALE TRANSPORTE	R\$ 9.961,15	1,15
VIAGENS ESTUDO, PASSEIOS	R\$ 1.900,00	0,22
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	R\$ 3.512,38	0,41
IPTU	R\$ 187,76	0,02
IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS	R\$ 264,00	0,03
CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	R\$ 3.060,62	0,35
TOTAL	R\$ 864.348,28	100,00

Fonte: Adaptado Instituição de Ensino Privado

Dessa forma, percebe-se que a maior parte dos valores, foram utilizados com Despesas Operacionais, onde do montante total usado com os gastos da instituição, este grupo representa em torno de 30,06%. Outro quesito que destaca-se também os gastos com Móveis e Utensílios e Aluguel que representam, respectivamente, em torno de 8,78% e 8,61%, comparados com o valor total das despesas.

4.2.2 Número de alunos da educação municipal e privada

A Tabela 8 que busca apresentar a quantidade de alunos abrangidos pelo serviço de Ensino Público no município estudado:

Tabela 8: Número de Alunos Ensino Municipal 2013

NÚMERO DE ALUNOS ENSINO MUNICIPAL 2013	
Ensino Infantil	449
Ensino Fundamental	1302
ALUNOS (Ensino Infantil)	
Matriculados	449
ALUNOS (Ensino Fundamental)	
Matriculados	1302
Aprovados	1052
Reprovados	169
Evadidos	10
Transferidos	71

Fonte: Adaptado Secretaria Municipal de Educação

Observa-se que o município prestou este serviço neste ano para 1.751 alunos, sendo dividido em 449 no Ensino Infantil e 1.302 no Ensino Fundamental, destaca-se ainda o saldo no Ensino Fundamental de 1.502 alunos aprovados, 169 reprovados, 10 evadidos e 71 transferidos para outras instituições de ensino.

A Tabela 9 expõe a quantidade de alunos que a Instituição de Ensino Privada atendeu no ano letivo de 2013:

Tabela 9:Número de Alunos Ensino Privado 2013

NÚMERO DE ALUNOS ENSINO PRIVADO 2013	
Ensino Infantil	140
Ensino Fundamental	130
ALUNOS (Ensino Infantil)	
Matriculados	140
Transferidos	3
ALUNOS (Ensino Fundamental)	
Matriculados	130
Aprovados	128
Reprovados	2
Evadidos	0
Transferidos	3
ENSINO MÉDIO	26

Fonte: Adaptado Instituição de Ensino Privado

Percebe-se que a instituição privada executou este serviço neste ano para 270 alunos, sendo dividido em 140 no Ensino Infantil e 130 no Ensino Fundamental, atenta-se ainda que no Ensino Infantil 3 alunos foram transferidos, já no Ensino Fundamental de 128 alunos aprovados, 2 reprovados e 3 transferidos para outras instituições de ensino.

Infere-se também que há alunos no ensino médio com um número de 26 alunos, ensino esse que não há na rede pública estudada.

Para melhor demonstrar o comparativo dos números de alunos no ensino infantil e ensino fundamental nas duas modalidades apresenta-se o gráfico abaixo:

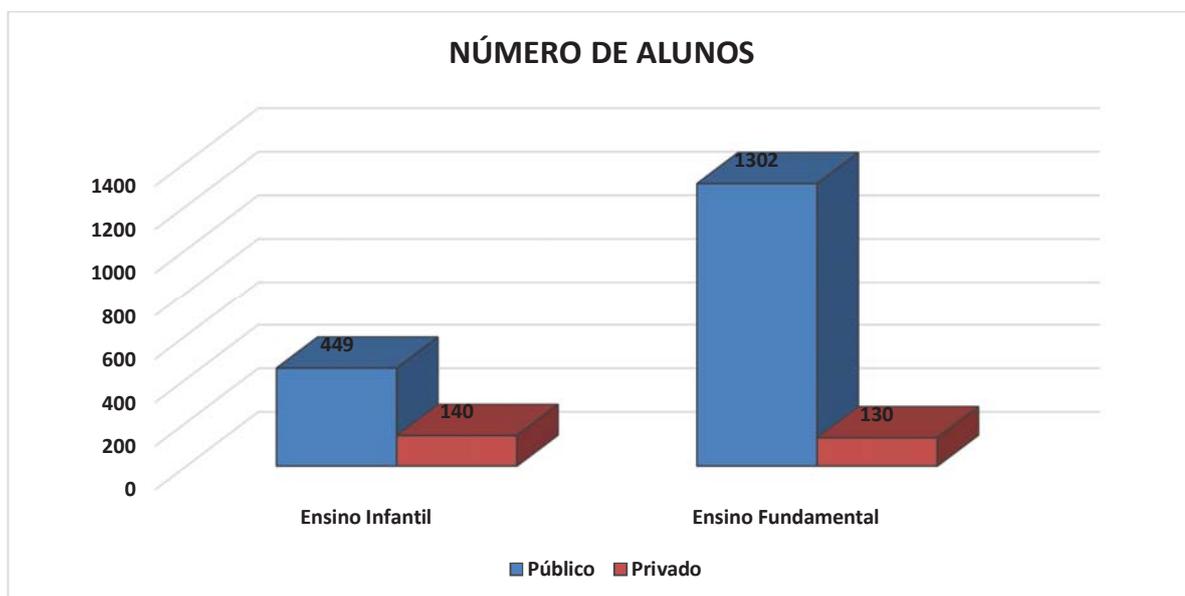


Gráfico 1: Número de Alunos

Fonte: Dados primários

O Gráfico 2 busca apresentar a quantidade de alunos que constam no ensino infantil no ensino público e privado:

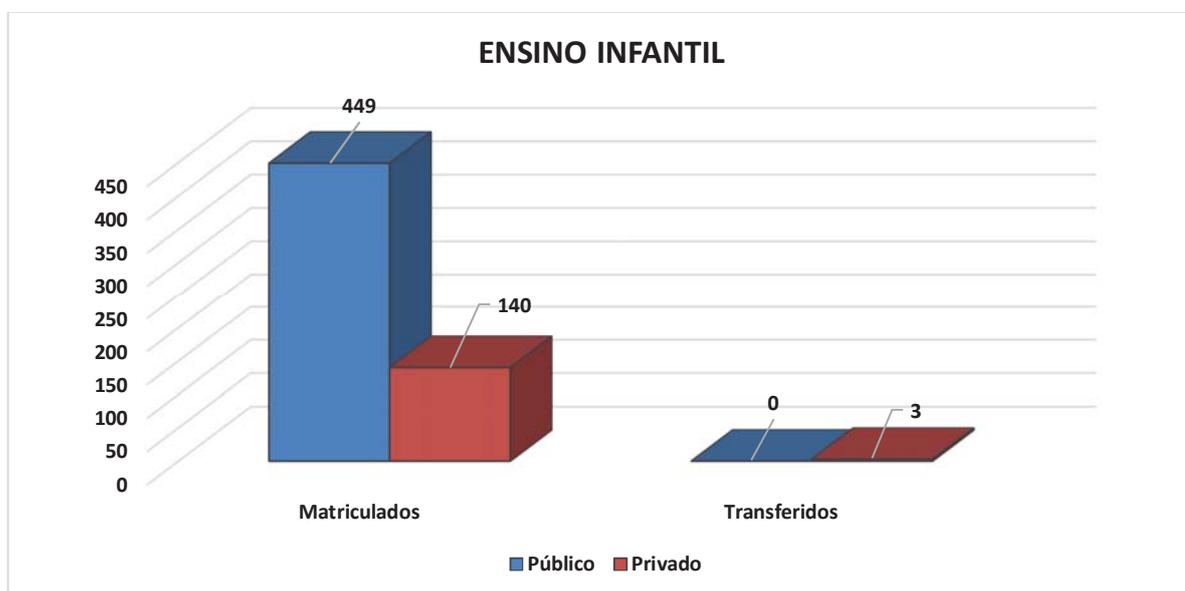


Gráfico 2: Ensino Infantil

Fonte: Dados primários

O Gráfico 3 apresenta a quantidade de alunos que representam o ensino fundamental no ensino público e privado:

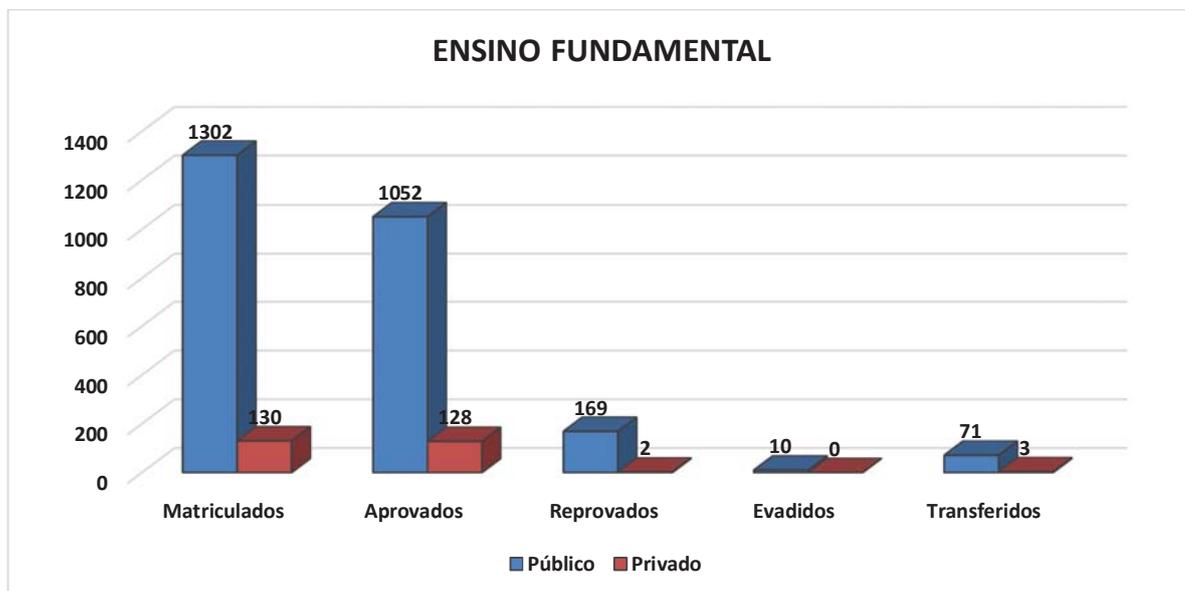


Gráfico 3: Ensino Fundamental

Fonte: Dados primários

4.2.3 Número de professores da educação municipal e privada

A seguir serão apresentados o número de professores disponibilizados para atender os alunos na rede pública municipal no ano letivo de 2013, conforme Tabela 10:

Tabela 10: Número de Professores Ensino Municipal 2013

NÚMERO DE PROFESSORES ENSINO MUNICIPAL 2013	
Ensino Infantil	41
Ensino Fundamental	56
Total	97

Fonte: Adaptado Secretaria Municipal de Educação

Dessa forma verifica-se que o município possuiu no ano de 2013 cerca de 97 professores, sendo distribuídos em 41 no Ensino Infantil e 56 para o Ensino Fundamental.

Já a Tabela 11 busca-se exibir o número de professores disponibilizados para atender os alunos na Instituição Privada no ano letivo de 2013.

Tabela 11: Número de Professores Ensino Privado 2013

NÚMERO DE PROFESSORES ENSINO PRIVADO 2013	
Ensino Infantil	9
Ensino Fundamental	8
Total	17

Fonte: Adaptado Instituição de Ensino Privado

Assim, nota-se que a Instituição Privada possuiu no ano de 2013, 17 professores, sendo distribuídos em 9 no Ensino Infantil e 8 para o Ensino Fundamental. Do mesmo modo utilizado anteriormente, compara-se o número de professores da instituição privada com a quantidade de alunos, estes somente no ensino a ser comparado neste estudo.

Na Tabela 12 apresenta-se um comparativo entre alunos x professores na rede pública e privada:

Tabela 12: Comparativo entre alunos x professores

MÉDIA DE ALUNOS x PROFESSORES ENSINO MUNICIPAL 2013	
Alunos	1.751
Professores	97
Média	18,05
MÉDIA DE ALUNOS x PROFESSORES ENSINO PRIVADO 2013	
Alunos	270
Professores	17
Média	15,88

Fonte: Dados primários

Dessa forma, observa-se que ao realizar o comparativo alunos x professores na rede pública chega-se a média de 18,05 alunos para cada professor, já na rede privada encontra-se o valor de 15,88 alunos por professor.

4.2.4 Rateio dos gastos privados e custo médio por aluno

Na Tabela 13 apresenta-se o rateio dos gastos gerais da educação entre a rede privada:

Tabela 13: Rateio dos Gastos no Ensino Privado 2013

RATEIO DOS GASTOS NO ENSINO PRIVADO 2013								
CONTAS	TOTAL	%	ENSINO INFANT.	%	ENSINO FUND.	%	ENSINO MÉDIO	%
MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 44.498,00	5,15	R\$ 21.046,35	2,43	R\$ 19.543,04	2,26	R\$ 3.908,61	0,45

CONTAS	TOTAL	%	ENSINO INFANT.	%	ENSINO FUND.	%	ENSINO MÉDIO	%
BIBLIOTECA, LIVROS	R\$ 58.619,40	6,78	R\$ 27.725,39	3,21	R\$ 25.745,01	2,98	R\$ 5.149,00	0,60
MÓVEIS E UTENSÍLIOS	R\$ 75.892,22	8,78	R\$ 35.894,97	4,15	R\$ 33.331,04	3,86	R\$ 6.666,21	0,77
SALA DE INFORMÁTICA	R\$ 46.109,17	5,33	R\$ 21.808,39	2,52	R\$ 20.250,65	2,34	R\$ 4.050,13	0,47
EDIFICAÇÕES E PRÉDIOS	R\$ 2.350,00	0,27	R\$ 1.111,49	0,13	R\$ 1.032,09	0,12	R\$ 206,42	0,02
SALA CIÊNCIAS	R\$ 26.689,30	3,09	R\$ 12.623,32	1,46	R\$ 11.721,65	1,36	R\$ 2.344,33	0,27
MINI-ZOOLOGICO	R\$ 6.806,12	0,79	R\$ 3.219,11	0,37	R\$ 2.989,17	0,35	R\$ 597,83	0,07
13º SALARIO A PAGAR	R\$ 26.559,73	3,07	R\$ 12.562,03	1,45	R\$ 11.664,75	1,35	R\$ 2.332,95	0,27
SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR	R\$ 22.336,48	2,58	R\$ 10.564,55	1,22	R\$ 9.809,94	1,13	R\$ 1.961,99	0,23
FÉRIAS A PAGAR	R\$ 19.860,09	2,30	R\$ 9.393,29	1,09	R\$ 8.722,34	1,01	R\$ 1.744,47	0,20
RESCISOES A PAGAR	R\$ 17.057,11	1,97	R\$ 8.067,55	0,93	R\$ 7.491,30	0,87	R\$ 1.498,26	0,17
DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 259.842,86	30,06	R\$ 122.898,65	14,22	R\$ 114.120,18	13,20	R\$ 22.824,04	2,64
AGUA	R\$ 7.499,66	0,87	R\$ 3.547,14	0,41	R\$ 3.293,77	0,38	R\$ 658,75	0,08
ALUGUEL	R\$ 74.400,00	8,61	R\$ 35.189,19	4,07	R\$ 32.675,68	3,78	R\$ 6.535,14	0,76
BENS DE PEQUENO VALOR	R\$ 3.045,80	0,35	R\$ 1.440,58	0,17	R\$ 1.337,68	0,15	R\$ 267,54	0,03
COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	R\$ 115,34	0,01	R\$ 54,55	0,01	R\$ 50,66	0,01	R\$ 10,13	0,00
CONSERVAÇÃO DE BENFEITORIAS	R\$ 13.067,19	1,51	R\$ 6.180,43	0,72	R\$ 5.738,97	0,66	R\$ 1.147,79	0,13
CORREIOS E TELEGRAFOS	R\$ 183,20	0,02	R\$ 86,65	0,01	R\$ 80,46	0,01	R\$ 16,09	0,00
DEPRECIÇÃO	R\$ 21.260,85	2,46	R\$ 10.055,81	1,16	R\$ 9.337,54	1,08	R\$ 1.867,51	0,22
DESPESA C/ GAS	R\$ 97,00	0,01	R\$ 45,88	0,01	R\$ 42,60	0,00	R\$ 8,52	0,00
DESPESAS ALIMENTAÇÃO, REFEIÇÕES, LANCHES	R\$ 311,27	0,04	R\$ 147,22	0,02	R\$ 136,71	0,02	R\$ 27,34	0,00
DESPESAS C/ MINI ZOOLOGICO	R\$ 1.755,74	0,20	R\$ 830,42	0,10	R\$ 771,10	0,09	R\$ 154,22	0,02
DESPESAS COM VEICULOS	R\$ 61,00	0,01	R\$ 28,85	0,00	R\$ 26,79	0,00	R\$ 5,36	0,00
DESPESAS DIVERSAS	R\$ 1.355,83	0,16	R\$ 641,27	0,07	R\$ 595,47	0,07	R\$ 119,09	0,01
DESPESAS ESTAGIARIOS – CIEE	R\$ 29.643,03	3,43	R\$ 14.020,35	1,62	R\$ 13.018,90	1,51	R\$ 2.603,78	0,30
DESPESAS JARDINAGEM	R\$ 115,20	0,01	R\$ 54,49	0,01	R\$ 50,59	0,01	R\$ 10,12	0,00
DESPESAS MEDICAMENTOS	R\$ 150,18	0,02	R\$ 71,03	0,01	R\$ 65,96	0,01	R\$ 13,19	0,00
DESPESAS UTILIDADES	R\$ 858,38	0,10	R\$ 405,99	0,05	R\$ 376,99	0,04	R\$ 75,40	0,01
FERRAMENTAS E UTILIDADES	R\$ 133,00	0,02	R\$ 62,91	0,01	R\$ 58,41	0,01	R\$ 11,68	0,00
HONORARIOS CONTABEIS	R\$ 7.306,40	0,85	R\$ 3.455,73	0,40	R\$ 3.208,89	0,37	R\$ 641,78	0,07
JORNAIS E REVISTAS	R\$ 989,00	0,11	R\$ 467,77	0,05	R\$ 434,36	0,05	R\$ 86,87	0,01
LIVROS	R\$ 24.024,62	2,78	R\$ 11.363,00	1,31	R\$ 10.551,35	1,22	R\$ 2.110,27	0,24

CONTAS	TOTAL	%	ENSINO INFANT.	%	ENSINO FUND.	%	ENSINO MÉDIO	%
MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 4.751,08	0,55	R\$ 2.247,13	0,26	R\$ 2.086,62	0,24	R\$ 417,32	0,05
MANUTENÇÃO SISTEMA / SOFTWARE	R\$ 2.165,22	0,25	R\$ 1.024,09	0,12	R\$ 950,94	0,11	R\$ 190,19	0,02
MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 3.322,65	0,38	R\$ 1.571,52	0,18	R\$ 1.459,27	0,17	R\$ 291,85	0,03
MATERIAL DE EXPEDIENTE	R\$ 5.443,13	0,63	R\$ 2.574,45	0,30	R\$ 2.390,56	0,28	R\$ 478,11	0,06
MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA	R\$ 2.663,20	0,31	R\$ 1.259,62	0,15	R\$ 1.169,65	0,14	R\$ 233,93	0,03
MATERIAL DIDÁTICO	R\$ 79,90	0,01	R\$ 37,79	0,00	R\$ 35,09	0,00	R\$ 7,02	0,00
MATERIAL ESCOLAR	R\$ 1.883,34	0,22	R\$ 890,77	0,10	R\$ 827,14	0,10	R\$ 165,43	0,02
PROPAGANDA E PUBLICIDADE	R\$ 3.398,00	0,39	R\$ 1.607,16	0,19	R\$ 1.492,36	0,17	R\$ 298,47	0,03
REVISTA ESCOLA PRIVADA COMUNICA	R\$ 6.500,00	0,75	R\$ 3.074,32	0,36	R\$ 2.854,73	0,33	R\$ 570,95	0,07
SEGURANÇA TRABALHO	R\$ 2.286,12	0,26	R\$ 1.081,27	0,13	R\$ 1.004,04	0,12	R\$ 200,81	0,02
SEGUROS	R\$ 6.135,85	0,71	R\$ 2.902,09	0,34	R\$ 2.694,80	0,31	R\$ 538,96	0,06
SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ	R\$ 10.490,48	1,21	R\$ 4.961,71	0,57	R\$ 4.607,31	0,53	R\$ 921,46	0,11
TELEFONE E INTERNET	R\$ 3.350,23	0,39	R\$ 1.584,57	0,18	R\$ 1.471,38	0,17	R\$ 294,28	0,03
VALE TRANSPORTE	R\$ 9.961,15	1,15	R\$ 4.711,35	0,55	R\$ 4.374,83	0,51	R\$ 874,97	0,10
VIAGENS ESTUDO, PASSEIOS	R\$ 1.900,00	0,22	R\$ 898,65	0,10	R\$ 834,46	0,10	R\$ 166,89	0,02
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	R\$ 3.512,38	0,41	R\$ 1.661,26	0,19	R\$ 1.542,60	0,18	R\$ 308,52	0,04
IPTU	R\$ 187,76	0,02	R\$ 88,81	0,01	R\$ 82,46	0,01	R\$ 16,49	0,00
IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS	R\$ 264,00	0,03	R\$ 124,86	0,01	R\$ 115,95	0,01	R\$ 23,19	0,00
CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	R\$ 3.060,62	0,35	R\$ 1.447,59	0,17	R\$ 1.344,19	0,16	R\$ 268,84	0,03
TOTAL	R\$ 864.348,28	100,00	R\$ 408.813,38	47,30	R\$ 379.612,42	43,92	R\$ 75.922,48	8,78

Fonte: Adaptado Instituição de Ensino Privado

A Tabela 13 evidencia o rateio entre os graus de estudo na rede privada, sendo que conforme o número de alunos foi realizado o rateio de 47,30% referente aos 140 alunos do ensino infantil, 43,92% referente aos 130 alunos do ensino fundamental e 8,78% dos 26 alunos do ensino médio.

Este rateio é importante para que seja expurgado o que se refere ao ensino médio, que não é objeto de comparação neste estudo.

Com isso, pode ser feito o seguinte raciocínio quanto ao que realmente equivale ao gasto por aluno no ensino infantil e fundamental do ensino público e privado, conforme a Tabela 13:

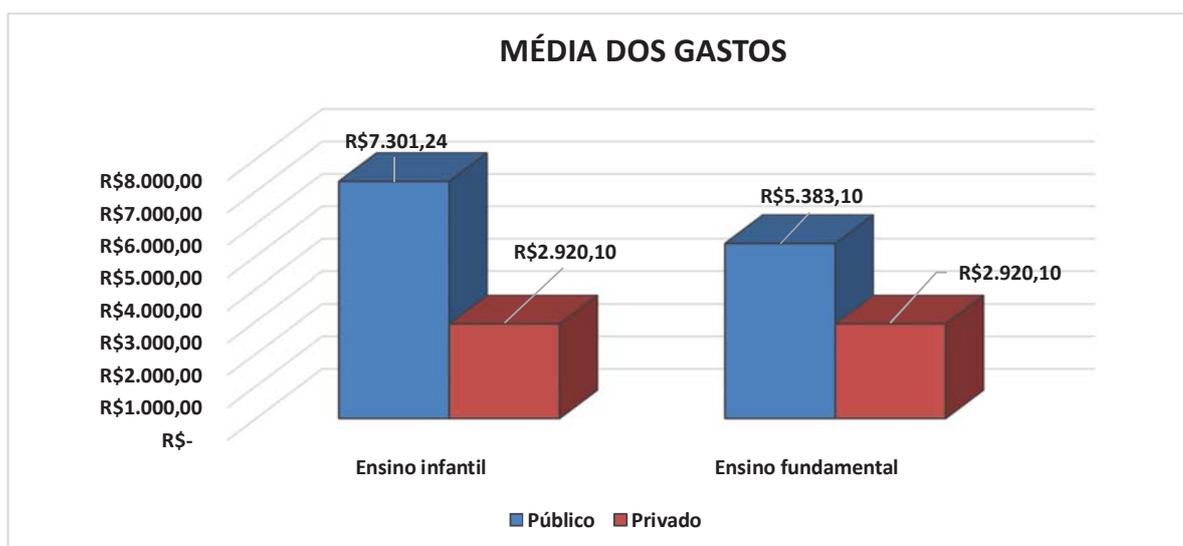
Tabela 14: Gastos por Aluno no Ensino Público Municipal e Privado em 2013

GASTOS POR ALUNO NO ENSINO PÚBLICO MUNICIPAL EM 2013	
Valor do ensino infantil	R\$ 3.278.257,37
Alunos ensino infantil	449
Média de gasto por aluno no ensino infantil	R\$ 7.301,24
Valor do ensino fundamental	R\$ 7.008.795,68
Alunos ensino fundamental	1.302
Média de gasto por aluno no ensino fundamental	R\$ 5.383,10
GASTOS POR ALUNO NO ENSINO PRIVADO EM 2013	
Valor do ensino infantil	R\$ 408.813,38
Alunos ensino infantil	140
Média de gasto por aluno no ensino infantil	R\$ 2.920,10
Valor do ensino fundamental	R\$ 379.612,42
Alunos ensino fundamental	130
Média de gasto por aluno no ensino fundamental	R\$ 2.920,10

Fonte: Dados primários

Analisando a Tabela 14, evidencia-se que o valor médio gasto por aluno na rede municipal, referente ao ensino infantil, no ano de 2013 foi de R\$ 7.301,24, já no ensino fundamental foi de R\$ 5.383,10, ao citar o ensino privado o custo para ambos os níveis representa o valor de R\$ 2.920,10, no ano base do estudo.

O Gráfico 4 busca melhor evidenciar a média de gasto por aluno no ensino infantil e ensino fundamental na rede pública e privada.

**Gráfico 4:** Média dos Gastos

Fonte: Dados primários

Considera-se que os dados apurados e as análises realizadas neste capítulo tiveram grande importância para o bom andamento do estudo, todos os dados e valores encontrados neste período explorado, apresentaram grande relevância para a apuração da média de gastos por aluno na rede pública e privada sobre o ensino infantil e fundamental.

No entanto é importante discorrer que tais valores possam ter sido influenciados por que na rede municipal, neste período em estudo tenha sido aplicado volume considerável de investimentos em mais escolas ou aparelhamento, o que acaba por provocar uma distorção no cálculo apurado.

Sugere-se que em outros estudos seja desmembrado por categoria de despesa o comparativo para melhor visualizar o resultado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A educação possui grande relevância para a sociedade, para os governos e governantes na atualidade, com a realização deste Trabalho de Conclusão de Curso, ficaram evidentes os valores que o município e uma Instituição de Ensino Privada vêm disponibilizando para atender as necessidades necessárias para o bom desenvolvimento da educação escolar.

O presente estudo abordou o tema “Gastos Públicos com Educação: Comparativo do custo por aluno no ensino público e privado em uma cidade da região norte do estado do Rio Grande do Sul” que tem grande relevância dentro da ciência contábil e possui o objetivo de apurar o custo por aluno quando comparado instituições de ensino público e do ensino privado na respectiva cidade.

O referencial teórico desenvolvido está fundamentado em livros, leis e na própria Constituição Federal de 1988, elaborados por autores de grande notabilidade e com um imenso entendimento e domínio a respeito do tema trabalhado, o que possibilitou um robusto embasamento técnico, auxiliando na compreensão do assunto.

Ao analisar o orçamento municipal no ano e local estudado, observou-se que o município respeita o Art. 212 da Constituição Federal de 1988, onde define o valor mínimo gasto com o serviço público de educação, que é de vinte e cinco por cento da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, com isto notou-se que a quantidade é ainda superior a este, assim entende-se que no orçamento foi cumprido à lei e priorizado a ensino público.

Destaca-se também que o município privilegiou o ensino fundamental, quando comparado com o ensino infantil, disponibilizando um valor mais elevado para executar seus projetos e cumprir com suas obrigações, acredita-se que o ensino fundamental é a principal base para se atingir os níveis posteriores com um padrão superior, nesse aspecto a entidade pública estudada, agiu de forma mais coerente e acertada.

Verificou-se que o número médio de alunos por professor na rede municipal esta mais expressiva comparada com a rede privada, ficou evidente que isto ocorre devido ao maior número de alunos que vem utilizando o ensino público, este fator também pode influenciar na qualidade final do ensino prestado, portanto o município deve refletir se a quantidade de professores é suficiente para a demanda de alunos.

Observou-se que a instituição privada não possui separação das despesas por ensino, desta maneira dificulta e impossibilita de saber o real valor que se está gastando com o ensino

infantil, ensino fundamental e ensino médio, assim atrapalha também para a administração privada controlar os valores e a traçar metas e estratégias, devido à ineficiência de controle utilizado atualmente pela instituição. Sugere-se que a mesma deva buscar melhorias nos controles internos para possibilitar a evolução e crescimento.

Destaca-se que ao analisar as despesas da Instituição de Ensino Privada, verificou-se que a escola possui uma estrutura alugada, encarecendo o seu custo final, sendo que o município leva vantagem neste quesito por não precisar desembolsar valores com aluguel.

É válido também destacar que a Instituição de Ensino Privada não disponibiliza alimentação e constatou-se que o valor gasto pelo município com este item, se comparado com as despesas totais da escola privada, representam 44,67%. Considera-se que a rede privada também não concede transporte escolar, assim realizou-se uma semelhante comparação, porém nas contas municipais há uma relação com transporte nos ensinos infantil e fundamental, contribuindo para que os investimentos nesta conta sejam de 77,34%, se comparado com o total de gastos da instituição.

Também informa-se quanto a forma que foram diluídas uniformemente as despesas da rede privada, o valor final médio gasto por aluno encontrado para os dois níveis de ensino foram os mesmos.

É importante salientar também, que o valor médio gasto por aluno na rede pública comparado com o valor utilizado pela rede privada, está maior, assim acredita-se que os investimentos estão sendo grande para melhorar a qualidade do ensino, já a instituição privada por possuir uma estrutura menor e pronta não necessita de investimentos altos, podendo focar suas atenções para pontos específicos.

Dessa forma, nota-se a essencial relevância exercida pela contabilidade dentro de qualquer entidade, pois auxilia os gestores a traçar as melhores estratégias, tomando as corretas decisões, assim tanto a área municipal quanto a Instituição de Ensino Privada possuindo um controle interno de qualidade e uma contabilidade organizada, haverá uma grande possibilidade de lograr êxito na respectiva atividade.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 2.ed. São Paulo Saraiva, 2009. (Virtual)

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Constituição Federal 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso: 18/04/2014 20:00 hs.

_____. **Decreto-lei n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso: 18/04/2014 18:47 hs.

_____. **Decreto-lei n.º 6.976**, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm> Acesso: 01/05/2014 23:00 hs.

_____. **Decreto-lei n.º 9.294**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm>. Acesso: 13/04/2014 13:00 hs.

_____. **Decreto-lei n.º 12.796**, de 04 de abril de 2013. Altera a Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, para dispor sobre a formação dos profissionais da educação e dar outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112796.htm>; Acesso: 13/04/2014 13:15 hs.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisas em ciências sociais aplicadas: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004. (Virtual)

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 11. ed.: Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

<http://www.portaldatransparencia.gov.br/despesasdiarias/saiba-mais>; Acesso: 25/05/2014 23:00 hs.

<http://www.cidadedaregiaonortedoestadodoriograndedosul.com.br/web/index.php>; Acesso: 07/09/2014 22:10 hs.

<http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/>; Acesso: 10/10/2014 19:00 hs.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso: 01/05/2014 23:00 hs.

_____. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso: 01/05/2014 19:00 hs.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education, 2012. (Virtual)

PISCITELLI, Roberto Bocaccio *et al.* **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Portaria Conjunta STN/SOF n.º 3**, de 16 de outubro de 2008. Manual da Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Procedimentos_RecPublicas.pdf>. Acesso em: 18/04/2014 20:00 hs.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 5. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.