

# **Mensuração do Resultado Econômico gerado pelos veículos da Secretaria de Educação da Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS**

**Celso Galante** (UNOCHAPECÓ) - galante@unochapeco.edu.br

**Vilmar Oenning** (UNOCHAPECO) - oenning@unochapeco.edu.br

**TANIELE PORTANTIOLO LETTNIN** (UNOCHAPECO) - taniele@unochapeco.edu.br

## **Resumo:**

*Conseguir mensurar o resultado econômico gerado pelas atividades desenvolvidas nas entidades não é algo comum de se acontecer. Talvez pelo fato desta demonstração não ser exigida legalmente, até o momento, e também por desconhecimento da maior parte das entidades quanto a sua existência. O artigo teve por objetivo propor um modelo de identificação de receita econômica e dos custos para que, a partir destes, se obtivesse a mensuração e demonstração do resultado econômico gerado pela prestação de serviços de transporte escolar da Secretaria Municipal de Educação e Cultura, da Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS. A pretensão do estudo fundamentou-se na característica exploratória, visto a peculiaridade de se buscar maior conhecimento sobre o assunto. Quanto aos procedimentos, caracterizou-se por ser um estudo de caso, haja visto sua aplicabilidade em local específico. Já quanto à abordagem do problema apresentou-se qualitativo, visto o fato característico de análises sobre assunto específico e a não empregabilidade de estatística para ser desenvolvido. Ao final do artigo foi demonstrado que o serviço de transporte escolar oferecido pela prefeitura em estudo deve continuar a ser prestado, visto que o resultado final apresentou-se positivo. Conclui-se que o estudo apresentou viabilidade de ser implantado, mostrando-se relevante no sentido de que pode ser aplicadas às demais secretarias da Prefeitura, a fim de demonstrar se a gestão está conseguindo ser eficaz também nos diversos serviços prestados pela entidade.*

**Palavras-chave:** *Contabilidade de custos. Contabilidade pública. Resultado econômico.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Mensuração do Resultado Econômico gerado pelos veículos da Secretaria de Educação da Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS**

### **Resumo**

Conseguir mensurar o resultado econômico gerado pelas atividades desenvolvidas nas entidades não é algo comum de se acontecer. Talvez pelo fato desta demonstração não ser exigida legalmente, até o momento, e também por desconhecimento da maior parte das entidades quanto a sua existência. O artigo teve por objetivo propor um modelo de identificação de receita econômica e dos custos para que, a partir destes, se obtivesse a mensuração e demonstração do resultado econômico gerado pela prestação de serviços de transporte escolar da Secretaria Municipal de Educação e Cultura, da Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS. A pretensão do estudo fundamentou-se na característica exploratória, visto a peculiaridade de se buscar maior conhecimento sobre o assunto. Quanto aos procedimentos, caracterizou-se por ser um estudo de caso, haja visto sua aplicabilidade em local específico. Já quanto à abordagem do problema apresentou-se qualitativo, visto o fato característico de análises sobre assunto específico e a não empregabilidade de estatística para ser desenvolvido. Ao final do artigo foi demonstrado que o serviço de transporte escolar oferecido pela prefeitura em estudo deve continuar a ser prestado, visto que o resultado final apresentou-se positivo. Conclui-se que o estudo apresentou viabilidade de ser implantado, mostrando-se relevante no sentido de que pode ser aplicadas às demais secretarias da Prefeitura, a fim de demonstrar se a gestão está conseguindo ser eficaz também nos diversos serviços prestados pela entidade.

**Palavras-chave:** Contabilidade de custos. Contabilidade pública. Resultado econômico.

**Área Temática:** Custos aplicados ao setor público

### **1 Introdução**

Obter o patamar desejado de entidades bem vistas no mercado e, principalmente, conseguir mantê-lo, é uma busca constante não só por empresas privadas, mas também pelas públicas.

Para alcançar esse objetivo, principalmente em entidades públicas, torna-se necessário uma eficiente comunicação com o público em geral, expondo de forma simples e clara o que está sendo feito a seu favor e quais os benefícios que este público está recebendo daqueles a quem nomeou para administrar os recursos que paga através de impostos e contribuições, mas que ao final, deve ser retornado à população.

A apresentação dos benefícios gerados passa, portanto, pela apuração dos custos de cada atividade de forma a possibilitar ao menos o controle desses para permitir melhorias e/ou melhores ações futuras.

Conhecidos os custos é também de grande valia a apuração do resultado econômico gerado por cada tipo de serviço prestado, a fim de poder analisar a viabilidade de aquele serviço ser disponibilizado ou não a população em geral.

Vê-se uma administração de resultado econômico necessária também pelo fato de que por meio dela pode-se qualificar a gestão de uma entidade, a fim de se demonstrar se a mesma está cumprindo com suas obrigações de acordo com as normas vigentes e também se sua visão é sempre a de economicidade e boa aplicabilidade das verbas públicas.

Portanto, o estudo objetivou apresentar à Prefeitura Municipal de Morro Redondo, Estado do Rio Grande do Sul, o resultado econômico apurado, ao fim de um período estabelecido, no que se refere aos serviços prestados por meio dos veículos que efetuam o transporte escolar e que pertencem à secretaria municipal de educação.

Foi o propósito avaliar se é cabível ao município continuar prestando este serviço ou se o mesmo gerou somente resultados negativos em relação aos recursos que lhes são destinados, medindo, por sua vez, paralelamente, a capacidade do gestor em empregá-los.

## **2 Contabilidade de Custos**

Com a apuração dos custos as entidades públicas podem verificar com maior facilidade o valor econômico gerado a partir dos serviços prestados, além de conseguirem exercer um melhor controle interno sobre o destino do dinheiro público, visualizando assim, com maior facilidade, os déficits na destinação e aplicação deste dinheiro por seus gestores.

Conforme Martins (2008), a contabilidade de custos se define como aquele tipo de contabilidade essencial a uma entidade, pois nos moldes atuais é usada para fins gerenciais, como para dar giro aos negócios, servindo tanto para entidades privadas quanto para as públicas.

Apurar os custos das atividades desenvolvidas na entidade é de uma significativa relevância para a determinação de seus resultados, haja vista que por meio da apuração destes consegue-se visualizar com mais facilidade em que momento a entidade está investindo desnecessariamente e em que parte ela poderia melhorar suas aplicações.

Para Leone (2000, p. 21):

A contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Conforme o autor interpreta-se que a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade bastante significativo nas organizações, pois é por meio dela que todos os valores apurados são filtrados e classificados da maneira a obter os resultados que a entidade necessita para posteriores tomadas de decisão.

Assim, sua função primordial é auxiliar no planejamento, no controle e conseqüente avaliação dos dados obtidos, apurando os valores que a entidade gerou e conseguindo demonstrar ao gestor como ele pode determinar melhores procedimentos a serem adotados com o intuito de diminuir os custos apurados, mas não diminuir a qualidade do produto/serviço.

### **2.1 Métodos de custeio**

São chamados métodos de custeio aqueles que determinam como se dará a alocação dos custos a cada produto fabricado ou serviço prestado.

Como menciona Crepaldi (2002, p. 217) custeio “[...] é o método usado para a apropriação dos custos”. Logo, entende-se, que cabe ao cada gestor avaliar o que os métodos proporcionam e averiguar qual aquele que melhor se enquadra a sua administração, haja vista a importância de se poder mensurar o que cada produto ou serviço produzido está gerando de custos para a entidade.

Havendo aplicações diversas para a contabilidade de custos, no decorrer de sua existência surgiram métodos diversos de apuração de custos, cada qual, resultando em valores diferentes a serem atribuídos a cada produto elaborado, quando volta-se a empresas industriais. Tais métodos, dentro de suas características, têm por objetivo final alcançar um custo que seja representativo da realidade, eliminando deficiências sabidamente existentes na atribuição dos custos indiretos aos produtos.

Dentro desse objetivo, pode-se comparar os métodos de custeio pelo tratamento dado aos custos indiretos, existindo assim, métodos que voltam-se a definir critérios diferenciados para a atribuição desses custos, como o custeio por absorção, o custeio baseado em atividades (ABC), o custeio através das unidades de esforço de produção (UEPs), entre outras variações e o método de custeio variável ou custeio direto, que recomenda que os custos indiretos sejam tratados como custos de estrutura industrial, não havendo necessidade de sua apropriação aos produtos elaborados. Tais métodos são amplamente discutidos na literatura contábil, não havendo necessidade de pormenorizar suas diferenças neste momento.

Há, no entanto, de se entender a classificação dos custos e as características que os diferenciam entre si.

Primeiramente, no processo de custeamento dos produtos, o profissional da área perceberá que alguns custos são facilmente aplicáveis a determinados produtos enquanto que outros, por estar associado a diversos produtos ao mesmo tempo, só será atribuído a estes através de rateios (PADOVEZE 2003).

Em outra análise, o profissional de custos perceberá que alguns custos sofrem variações em seu total na mesma proporção que o volume de produção ou venda aumenta ou reduz, sendo esses identificados como custos variáveis. Outros custos se mantêm inalterados (dentro de certos limites), não sofrendo variações em relação ao volume de produção e vendas. Esses custos têm uma relação direta com as capacidades instaladas da empresa e são conhecidos como custos fixos (MARTINS 2008).

A partir dessas definições, fica claro que tanto a apuração quanto a gestão de custos passa pelo conhecimento detalhado desses e de seu comportamento frente aos acontecimentos diários de uma entidade, seja ela pública ou privada.

## **2.2 Sistemas de acumulação de custos**

É possível definir os sistemas de acumulação de custos como aqueles que serão adotados pela entidade a fim dela poder determinar como acumulará os custos e apropriá-los ao produto/serviço elaborado.

Padoveze (2009) divide os sistemas de acumulação de custos em dois tipos: custeamento por ordem e custeamento por processo.

Resumidamente o custeamento por ordem é aquele que agrupa todos os custos de um produto em uma ordem, visto que todos os gastos desembolsados serão destinados a fabricação de determinado produto. Já o sistema por produção contínua é aquele que agrupa os custos independentemente da quantidade e do produto produzido, uma vez que produz continuamente e independentemente de receber ou não encomendas.

Mais especificamente, o custeamento por ordem, representa um sistema de acumulação de custos que reúne todos os custos referentes a determinada encomenda e somente faz a apuração final destes quando o produto/serviço for finalizado e entregue ao cliente.

Martins (2008, p. 145) explica que neste sistema “os custos são acumulados em uma conta específica para cada ordem ou encomenda. Essa conta só pára de receber custos quando a ordem estiver encerrada [...] será transferida para estoque de produtos acabados ou para custo dos produtos vendidos, conforme a situação”.

Para o autor este custeamento caracteriza-se pela fabricação de produtos/serviços descontínuos, ou seja, não padronizados. Eles são encomendados, logo sua produção é única e exclusivamente destinada à cliente específico, por isso explica-se a absorção de todos os custos a encomenda até o momento em que ela for encerrada.

Cabe ressaltar que o produto/serviço caso vendido, terá seu custo normalmente tratado como custo dos produtos vendidos e irá para a conta de resultado assim que este for

finalizado. Caso sua destinação seja o estoque, será mencionado na conta estoque de produtos acabados, no ativo circulante, ficando disponível para venda.

Crepaldi (2002) enfatiza que este tipo de acumulação de custos é usado por entidades que produzem pequenas quantidades de produtos específicos e encomendados.

Podem-se citar como exemplo de produtos feitos por encomenda os navios, aviões e equipamentos diversos, visto que não é favorável para a entidade produzi-los e deixá-los em estoque. O conveniente para elas é os fabricar conforme necessidade de seus clientes.

De outra forma, o custeamento por processo contínuo identifica-se com aquelas entidades que produzem independente dos pedidos que receba. A fabricação ocorre de maneira contínua e para vários produtos ao mesmo tempo.

A apuração dos custos é realizada a cada fim de mês, trimestre ou ano, conforme o período de contabilização da entidade, não necessitando os produtos estarem totalmente acabados para receberem os custos que consumiram até então.

Leone (2000, p. 233) explica que este neste tipo de produção “[...] os produtos são fabricados em série, de modo contínuo, constituindo produtos de demanda contínua e inespecífica no mercado. São produtos padronizados e os clientes não especificam quando os compram no mercado”.

A fabricação destes produtos dá-se por série, ou seja, vários produtos iguais são fabricados ao mesmo tempo e seguem um padrão de igualdade, haja visto que atenderão aos diversos usuários e a demanda que estes requererem.

Citam-se como exemplos de utilização desse sistema de custeamento as indústrias de brinquedos, de produtos alimentícios, enfim, todos os produtos que são fabricados independentemente de ser solicitada a sua confecção.

### **3 Contabilidade Pública**

Contabilidade pública é um dos ramos da contabilidade propriamente dita que age especificamente nos órgãos governamentais e que está ganhando importância frente à transparência que deve evidenciar no que se refere às movimentações e operações desenvolvidas nos órgãos em que atua.

Seu significativo valor dá-se pelo controle, administração e ética que aplica no trabalho que pratica sobre as entidades públicas nas quais está presente.

Justifica-se a atuação da contabilidade pública nestes órgãos pelo fato de que seu objetivo, conforme Jund (2008, p. 302), “[...] é o patrimônio público, ou seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes à Administração Pública”.

Contudo, para estar presente em todos estes órgãos e ser exigida sua aplicabilidade neles a contabilidade pública segue normas e regras pré estabelecidas para poder atuar. Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 21) argumentam:

A aplicação dos recursos públicos, provenientes do Tesouro, ainda que de diferentes fontes, se faz dentro de uma programação específica e está sujeita a controles formais, obrigatórios, dos sistemas de controle interno e externo; sua contabilização, conseqüentemente, deve seguir um modelo que assegure uma padronização adequada.

Logo, não basta apenas saber que a contabilidade pública deve ser fazer presente nestes órgãos. Ela deverá sim ser padronizada e estar de acordo com as normas que a regem a fim de ser aplicada nestes tipos de entidades.

#### **Conceitos para a contabilidade pública**

Algumas definições e finalidades citadas por autores são mencionadas no Quadro 1 com o intuito de poder-se argumentar sobre a contabilidade pública:

| Autor                            | Conceito  |
|----------------------------------|---|
| ARAÚJO e ARRUDA (2006, p. 31-32) | A contabilidade governamental ou pública situa-se no ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos municípios e suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, entidades de direito publico interno. [...] [...] é uma especialidade da contabilidade, que, baseada em normas próprias, está voltada ao registro, ao controle e à avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental. |
| 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 e uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.   |
| KOHAMA (2003, p. 47)             | [...] 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, a União, Estados, Distrito federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal [...].  |
| LIMA (2000, p. 16)               | A Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.  |
| NBC T 16.1 (2009)                | Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.  |

**Quadro 1 – Definições e finalidades da contabilidade pública**

Fonte: elaborado pelos autores

Percebe-se pelas citações que no Quadro 1 os autores remetem-se a contabilidade pública como aquela capaz deter dados, interpretá-los e fornecê-los aos gestores de tal modo que as informações geradas forneçam os subsídios necessários para tomadas de decisão, conseqüente influenciadoras de resultados que interessam a população.

Seu objetivo principal, segundo Araújo e Arruda (2006), é cuidar do patrimônio público a fim de servir como parâmetro para a construção de planos e objetivos nas instituições de direito público. O controle desenvolvido de acordo com as normas e princípios contábeis é de grande valia para que metas sejam traçadas e posteriormente colocados em prática.

Andrade (2002) ressalta sua importância como àquela que gera e fornece as informações para os seus mais diversos usuários, ou seja, a que capta dados, organiza-os, interpreta-os e por fim transforma-os em informações úteis para aqueles que dela se utilizam consigam avaliar a capacidade da entidade produzir os dados necessários para o bem e atendimento de todos.

Kohama (2003) enfatiza a significância da contabilidade pública nos mais diversos órgãos governamentais existentes. Afirma que possui metodologia específica para desenvolver seu trabalho e que com ela há a possibilidade de interpretação dos fatos ocorridos por meio dos relatórios que disponibilizam aos gestores a visualização dos efeitos que estes fatos provocaram.

Lima (2000) contribui, por sua vez, afirmando que este ramo da contabilidade é importante no sentido que faz transparecer e torna acessível o conhecimento das contas públicas a toda e qualquer pessoa que delas se interessar.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 16.1 (2009) apresenta a definição de contabilidade pública como a destinada a gestão dos bens e das obrigações públicas, além de enfatizar que ela serve para oferecer as mais diversas informações aqueles que dela se utilizam.

Entende-se que há um consenso quanto à valia da contabilidade pública nos órgãos governamentais. O serviço de contabilidade para estes órgãos não se dá somente pela obrigatoriedade dos registros contábeis, mas também pelo controle que realiza neles.

Lima (2000, p. 17) descreve que:

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 interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Percebe-se que o trabalho exercido pela contabilidade pública nos órgãos governamentais destaca-se pelo grau de confiabilidade que fornece aos gestores, isto é, um trabalho que tanto escritura os fatos, como também auxilia a gestão no controle dos mesmos e, ainda, fornece de forma clara e objetiva as possibilidades que existem de tornar a entidade pública mais eficiente no que diz respeito ao controle de seu patrimônio.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) a Contabilidade Pública tem enfoque Patrimonial e o controle orçamentário passa a ser coadjuvante. O Conselho Federal de Contabilidade considera como revolução na nova administração pública que estabelecer enfoque gerencial e econômico.

A ênfase primordial é no patrimônio, com obrigatoriedade de depreciação, provisões, regime de competência para receitas e despesas, além de novos relatórios contábeis como Fluxo de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado, Demonstração do Resultado Econômico, Demonstração de Superávit/Déficit financeiro e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

A partir do ano de 2013, cabe ressaltar, conforme manifesta a Resolução 16 das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica, fará parte dos sistemas de contas públicas um novo sistema, denominado Sistema de Custos. Lembra-se, também, que no ano de 2013 haverá a obrigatoriedade para os Municípios implantarem este sistema. Para a União, a obrigatoriedade inicia em 2011 e, para os Estados, em 2012.

### **Sistema de custos na área pública**

Por intermédio da contabilidade de custos as entidades privadas já gerenciam suas atividades de maneira a objetivarem a diminuição dos gastos desnecessários e consequentemente geração de maiores lucros.

No âmbito público, conforme menciona Mauss (2008), a contabilidade de custos também possui caráter gerencial, mas não é normatizada tributariamente ou societariamente. O que há é uma previsão legal que determina sua aplicação neste âmbito no que se refere a apuração dos custos gerados pela prestação dos serviços oferecidos a população.

Pela importância significativa desta área da contabilidade, tanto em entidades privadas, como na esfera governamental, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T - 16.2, menciona a implantação de um novo sistema até então não explorado nas entidades públicas: o sistema de custos.

Conforme a NBC T 16.2, segue a função deste sistema:

[...] coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre:

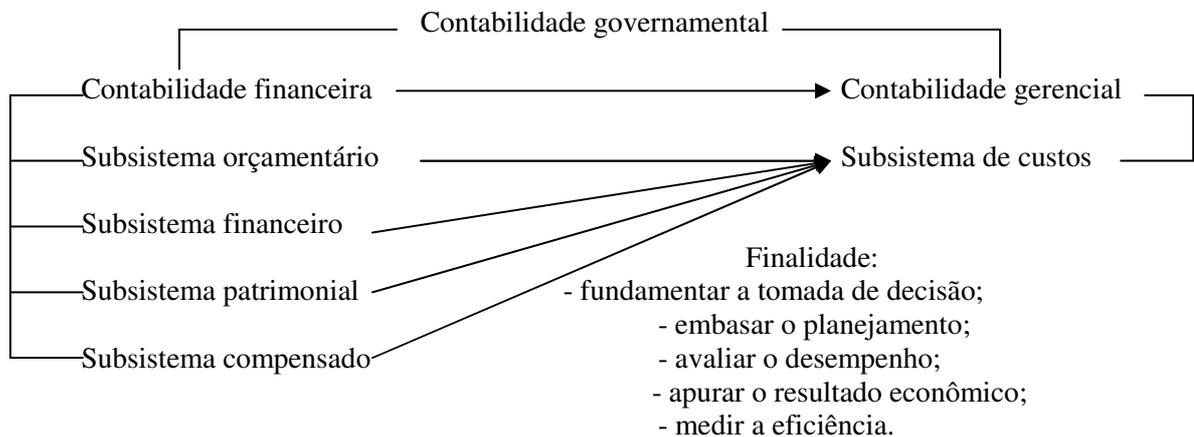
- (i) custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- (ii) otimização dos recursos públicos; e,
- (iii) custos das unidades contábeis.

Entende-se que um sistema de custos aplicado a área pública é de significativo valor para este tipo de entidade, visto o caráter de gerenciamento que possui sobre as atividades desenvolvidas e pela capacidade de demonstrar aos gestores informações úteis a tomada de decisões.

É cabível ressaltar a significância deste sistema no que diz respeito a outras informações que é capaz de fornecer. Conforme Mauss (2008), além de fornecer dados úteis à tomadas de decisão, ele é apto a demonstrar informações aos órgãos de controle externos a entidade, como também a população que merece satisfações dos custos gerados por cada diferente tipo de serviço público prestado.

Conseguir evidenciar o resultado econômico por meio de um sistema de custos empregado, ou seja, poder visualizar as variações obtidas, ou não, por melhorias operacionais praticadas na entidade, por meio de planejamento, execuções e controles são importantes para poder-se avaliar a capacidade administrativa do gestor em gerenciar e organizar o comando que detém sobre a entidade pública.

Evidencia-se por meio da Figura 2, demonstrada a seguir, uma estrutura que resume o uso dos sistemas de contas públicas praticados nas entidades governamentais, demonstrando que eles necessitam possuir harmonia entre si para atuarem de forma conjunta.



**Figura 1 – Estrutura do sistema de informação contábil público**

Fonte: MAUSS (2008, p. 8).

Por meio da figura estruturada pelo autor, percebe-se que o novo sistema instituído pela NBC T 16.2, o sistema de custos, não é somente mais um sistema a ser utilizado com a finalidade de somente atender as exigências legais. É, sim, um sistema integrador dos demais sistemas e deverá ser utilizado para maior controle das atividades desenvolvidas no setor público, haja vista a necessidade que todos possuem em conhecer a capacidade do gestor público em administrar os bens, direitos e obrigações nas instituições públicas.

Este novo sistema deverá ser estabelecido nas entidades governamentais com a finalidade de auxiliar na instituição do orçamento, no controle da execução deste, apuração do resultado econômico gerado e, por fim, avaliação da eficiência e eficácia da gestão em vigor.

Outra finalidade, além das já citadas, explica-se pela corroboração que todos estes sistemas efetuam evidenciando a eficiência e eficácia da administração pública que os regula e que, por sua vez, é sujeita a demonstrar total transparência nos atos que pratica em benefício a sua população.

#### 4 Valor Econômico

Pela relevância existente em realizar a apuração dos custos nas entidades, percebe-se a necessidade destes também serem apurados em órgãos públicos, como visa a NBC T 16.2 (2009).

Como estes órgãos não necessitam mensurar custos resultantes do consumo do estoque ou com a constituição de seu preço de venda, a importância dá-se pela necessidade de poder mensurar o valor econômico gerado por suas prestações de serviços depois de gerada a receita econômica auferida, bem como a apuração dos custos gerados em cada atividade.

#### **4,1 Receita econômica**

Normalmente os gestores públicos preocupam-se em mostrar seus trabalhos pelas obras construídas, pelos veículos adquiridos, pelos programas sociais desenvolvidos, entre outros, não se preocupando em expor se estes serviços estão proporcionando, não só a entidade pública, mas a população como um todo, o retorno desejado.

Slomski (2005) descreve que o propósito do Estado é visar o bem estar da sociedade e para isso deve utilizar-se de diversos recursos. Porém, ao tempo que visa este propósito deixa implícita a receita que realmente gerou prestando seus serviços. Slomski, (2005, p. 95-96), também explana: “[...] a administração pública deve mensurar e evidenciar essa receita não explícita para que o Estado possa ser avaliado não pelo o que consome, mas pelo o que produz, pois o Estado deve ser governado e avaliado da mesma forma como se administra e avalia uma empresa privada”.

A receita não explícita, descrita pelo autor, é a receita econômica gerada na execução de algum serviço. Por isso que ao se querer mensurar o valor econômico que a entidade pública obteve em determinado período, ou seja, aquele valor implícito, vê-se a necessidade de se esclarecer qual é o significado de receita econômica.

Slomski (2005, p. 98) a define como “[...] a receita não explícita na prestação de serviços públicos. [...] sua mensuração se dá pela multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado.”.

Pela explanação do autor entende-se que receita econômica é aquela que a entidade auferir tendo como base o menor valor de serviço privado no mercado, ou seja, o valor mais barato no mercado que a população poderia recorrer caso o serviço público não fosse disponibilizado. O custo de menor valor no mercado privado para Slomski (2005) é denominado de custo de oportunidade.

#### **4.2 Resultado econômico**

Conhecido o significado de receita econômica, Slomski (2005, p. 107) descreve como encontrar o resultado econômico de um serviço: “[...] para que a contabilidade dessas entidades possa expressar o resultado econômico, deve ser calculada a receita econômica, para que dela sejam subtraídos os custos inerentes à sua produção.”.

De forma semelhante, segundo a NBC T 16.6 (2008) a demonstração do resultado econômico deverá evidenciar a receita econômica deduzida dos custos e despesas utilizadas para o serviço se realizar, para ao final apresentar o resultado econômico apurado.

Observa-se que resultado econômico será aquele encontrado após a identificação da receita econômica gerada e subtraída dos custos apurados em determinado período pelo serviço.

Slomski (2001, p. 48) explana:

Os cidadãos que compõe a sociedade constituem uma empresa para a satisfação de necessidades que poderiam ser satisfeitas por uma empresa com fins lucrativos. Porém não criam uma empresa, mas sim uma entidade pública para que o lucro aferido através dos serviços prestados pelos servidores seja refletido em pagamento de impostos cada vez menores.

Vê-se necessário e importante que todos os feitos, tanto de arrecadação, como de dispêndios, sejam divulgados pelas entidades públicas a sua população também em mensuração econômica e não somente em valores financeiros.

Entende-se que um controle paralelo das atividades seja feito pelo gestor a fim de este poder demonstrar que se contratasse um fornecedor para prestar o serviço teria de investir determinado valor, mas se contratasse outro fornecedor o investimento seria de menor custo e a entidade poderia se utilizar do valor que sobrou para aplicar em outras atividades.

Porém, segundo o Mauss (2008), somente com o sistema de custos o gestor não conseguirá atingir este objetivo. Para tanto será necessário implantar um sistema gerencial paralelo com as informações orçamentárias e financeiras. Mauss (2008, p. 21) esclarece:

É por meio deste sistema integrado que a informação de custos possibilitará, além da apuração do resultado financeiro (déficit/superávit) e resultado econômico, um controle detalhado das atividades públicas (em termos físicos e monetários) e, conseqüentemente, um instrumento mais eficaz para o suporte ao processo decisório.

O sistema paralelo, mencionado pelo autor, seria a apuração do valor econômico gerado por cada atividade prestada/desenvolvida pelo órgão público.

Catelli (2001, p. 313) descreve sobre a importância de uma gestão econômica bem gerenciada:

A gestão econômica induz os gestores a buscarem o resultado econômico ótimo, de cada evento/transação, da(s) atividade(s), do(s) centro(s) de resultado(s) e conseqüentemente da(s) área(s) de responsabilidade, no entanto, sem perder a visão do todo. Numa visão sistêmica, o resultado econômico ótimo das partes deve levar ao ótimo do todo. Assim, é ponto fundamental que o resultado [...], esteja corretamente mensurado.

Observa-se pela explanação do autor a importância de se demonstrar os resultados econômicos gerados por atividade, a fim de se poder avaliá-la. Porém, uma análise global de todas as atividades da instituição é de importância significativa, pois assim um diagnóstico preciso da situação da entidade pode ser dado. A evidenciação da maneira de como o gestor está conduzindo suas ações é explícita e impactante no total apurado.

## **5 Metodologia**

A pesquisa foi desenvolvida através de um estudo de caso, tendo sido elaborado exclusivamente na secretaria de educação do município de Morro Redondo (RS), mais especificamente para análise do resultado econômico gerado pelo transporte de alunos efetuado com veículos da própria prefeitura.

Raupp e Beuren (2004, p. 84) afirmam que a pesquisa do tipo estudo de caso “[...] caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso”.

A análise foi efetuada através da apuração dos custos que a prefeitura tem com o transporte de alunos que freqüentam as escolas do município e sua confrontação com as receitas econômicas dessa atividade, calculadas nos moldes sugeridos por Slomski (2005). A apuração de resultado foi feita no período entre janeiro e junho de 2010.

A coleta de dados foi realizada através de visitas, entrevistas com gestores da secretaria de educação do município, análise de documentos e discussões de processos com o gestor responsável pela contabilidade do município.

A partir dos dados coletados, estes foram estruturados em planilhas eletrônicas de forma a facilitar o alcance dos objetivos pretendidos. Os extratos desses relatórios estão expostos na análise de resultados deste artigo.

## **6 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS**

Os dados coletados na Prefeitura Municipal em estudo são descritos neste capítulo com a finalidade de relatar observações, além de objetivar atingir as metas propostas pela pesquisa.

Para tanto, é apresentado um modelo de demonstração de resultado econômico aplicado para o setor de transporte escolar da Prefeitura em estudo que está demonstrado com a finalidade de avaliar a prestação do atual serviço, bem como, a gestão exercida sobre ele.

A finalidade é de se descobrir se viável continuar com o serviço de transporte escolar atualmente prestado pela Prefeitura ou se a locação total da frota escolar seria a melhor opção.

### **6.1 Apuração do resultado econômico no transporte escolar**

Atualmente nenhuma secretaria ou departamento da prefeitura em estudo apura o resultado econômico obtido com a realização dos diversos tipos de serviços prestados, até porque não é uma obrigação exigida pela legislação em vigor.

Remetendo-se à Secretaria Municipal de Educação e Cultura (SMEC), a qual foi escolhida como aquela a servir ao desenvolvimento deste estudo, manifesta-se que a mesma divide-se em cinco departamentos, e que, somente um deles foi abordado por este estudo.

Os departamentos que a SMEC contempla são assim denominados: Secretaria Municipal de Educação e Cultura, Departamento de Pesquisa, Experimentação, Divulgação Tecnológica, Departamento de Cultura, Núcleo de Apoio Administrativo e Núcleo de Serviços Diversos.

O estudo deteve-se ao setor de transporte escolar, onde os veículos que transportam os alunos foram a base para o seu desenvolvimento. Este setor pertence ao departamento de Núcleo de Serviços Diversos, que por sua vez é parte integrante da SMEC.

Portanto, todos dados sobre a receita econômica, bem como dados sobre os custos diretos e indiretos, apurados nas tabelas a seguir, referem-se ao transporte escolar.

### **6.2 Receita econômica do transporte escolar**

Para apurar-se a receita econômica gerada pelos veículos que realizam o transporte escolar no referido município obteve-se, primeiramente, os dados referentes a estes veículos, como marca, modelo, ano de fabricação e placas, isto é, suas características.

Posteriormente procurou-se saber se os veículos descritos pertenciam à frota própria da Prefeitura ou à frota terceirizada. Estes dados foram fornecidos pelo próprio setor de transporte escolar.

Verificou-se que no período em estudo a secretaria utilizou-se de um total de nove veículos, sendo oito deles de propriedade da Prefeitura, representando, portanto, frota própria e somente um deles pertence à frota terceirizada. Soube-se que este último foi escolhido por processo licitatório no início do ano letivo, vencendo seu contrato no final do corrente ano.

Logo após, por meio de relatórios disponibilizados também pelo setor de transporte escolar, absorveu-se a quilometragem que cada um destes veículos percorre diariamente, bem como os dias letivos em que estes veículos trabalharam. Cabe salientar que quando se refere a dias letivos quer-se expor os dias em que os alunos tiveram aula e que, conseqüentemente, os veículos se deslocaram para realizar o transporte destes alunos.

O período de absorção de dados para o estudo foi de janeiro a junho de 2010, representando a metade de um ano letivo.

O valor por quilômetro rodado deve ser considerado o menor valor de mercado de modo que seria o valor que a comunidade desembolsaria para comprar este serviço caso ele não fosse disponibilizado gratuitamente. Este valor é o de R\$ 2,97 (dois reais e noventa e sete centavos) por quilômetro rodado, ou seja, o preço cobrado pelo único veículo terceirizado que realiza o transporte escolar municipal e que, portanto, servirá como base para a apuração da receita econômica gerada no período de estudo. Destaca-se que as rotas do transporte escolar não são atendidas por transporte regular, o que impede a comparação com o custo que seria desembolsado por cada usuário se fizesse o pagamento direto a empresa transportadora.

Entende-se que, como este veículo foi escolhido por processo licitatório, seu preço por quilômetro rodado é o menor do mercado, servindo, portanto, como base para a análise deste estudo.

Para a apuração da receita econômica gerada descreveu-se a relação dos nove veículos que efetuam o transporte escolar, a identificação de veículo próprio ou terceirizado, a quilometragem percorrida diariamente, o número de dias letivos no período de janeiro a junho de 2010, o menor valor de mercado por quilômetro rodado e ao final a receita econômica apurada.

O Quadro 25, a seguir apresentado, demonstra os dados anteriormente descritos para melhor compreensão da apuração da receita econômica, com todos os veículos, próprios e terceirizados:

| <b>Características do Veículo</b>  | <b>Veículo</b> | <b>Janeiro 2010<br/>x<br/>dia/KM</b> | <b>Fevereiro 2010<br/>x<br/>dia/KM</b> | <b>Março 2010<br/>x<br/>dia/KM</b> | <b>Abril 2010<br/>x<br/>dia/KM</b> | <b>Mai 2010<br/>x<br/>dia/KM</b> | <b>Junho 2010<br/>x<br/>dia/KM</b> | <b>Dias letivos do período</b> | <b>Menor valor de mercado por KM rodado</b> | <b>Receita Econômica Apurada de Jan a jun/2010</b> |
|--|----------------|--------------------------------------|--|------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|--------------------------------|---|--|
| M.Benz/Comil Svelto U, Fab/Mod 2002, Placa: ILB 9588, nº 06                | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 110                                | 110                                | 110                              | 110                                | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 29.076,30</b>                               |
| M.Benz/Comil Svelto U, Fab/Mod 2004, Placa: ILT 3253, nº 07                | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 98                                 | 98                                 | 98                               | 98                                 | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 25.904,34</b>                               |
| M.Benz/Comil Svelto U, Fab/Mod 2005, Placa: IMJ 7115, nº 08                | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 198                                | 198                                | 198                              | 198                                | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 52.337,34</b>                               |
| M.Benz/Comil Svelto U, Fab/Mod 2005/2006, Placa: IMZ 0837, nº 09           | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 110                                | 110                                | 110                              | 110                                | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 29.076,30</b>                               |
| Volks/Comil Svelto U, Fab/Mod 2008/2009, Placa: IPJ 5651, nº 10            | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 80                                 | 80                                 | 80                               | 80                                 | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 21.146,40</b>                               |
| Marcopolo/Volare VV8 ESC, Micro Ônibus, Fab/Mod 2008/2009, Placa: IPI 3666 | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 130                                | 130                                | 130                              | 130                                | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 34.362,90</b>                               |
| M.Benz 313 CDI, Sprinter, Fab/Mod 2006/2007, Placa: INM 7206               | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 102                                | 102                                | 102                              | 102                                | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 26.961,66</b>                               |
| M.Benz 313 CDI, Sprinter, Fab/Mod 2006/2007, Placa: INM 7219               | Próprio        | 0                                    | 0                                      | 131                                | 131                                | 131                              | 131                                | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 34.627,23</b>                               |
| MON/PROTOTIPO, Fab/Mod 1998/1998, Placa: IIG 6658                          | Terceirizado   | 0                                    | 0                                      | 131                                | 131                                | 131                              | 131                                | 89                             | R\$ 2,97                                    | <b>R\$ 34.627,23</b>                               |
| <b>TOTAIS</b>  |                | <b>0</b>                             | <b>0</b>                               | <b>1090</b>                        | <b>1090</b>                        | <b>1090</b>                      | <b>1090</b>                        | <b>89</b>                      | <b>R\$ 2,97</b>                             | <b>R\$ 288.119,70</b>                              |

**Quadro 2 – Receita econômica apurada de janeiro a junho/2010**

Fonte: elaborado pelos autores

Conforme se observa no Quadro 2 o transporte escolar iniciou suas atividades no mês de março de 2010, visto o início das aulas neste período. O valor dos veículos descritos na tabela é de R\$ 1.684.800,00.

O cálculo da receita econômica foi efetuado através da multiplicação entre a quilometragem diária de cada veículo, o número de dias letivos do período e o valor pago por quilômetro rodado ao veículo terceirizado, ou seja, R\$ 2,97/Km.

O resultado obtido com todos os veículos no semestre foi o montante de R\$ 288.119,70, isto é, a receita econômica gerada no período pelos veículos que realizam o transporte escolar no município de Morro Redondo/RS.

O montante encontrado significa a quantia em valores financeiros que a comunidade deixou de desembolsar por utilizar dos serviços públicos de transporte escolar, não desembolsando, portanto, para locomover os alunos até o local de ensino.

Esta observação vem de encontro ao que menciona Slomski (2001), isto é, que as entidades públicas são criadas para diminuir os custos ao cidadão, haja visto que seu objetivo principal não é auferir lucro, mas sim satisfazer as necessidades da população auxiliando-a no seu desenvolvimento humano e social.

### 6.3 Apuração dos custos diretos do transporte escolar em Morro Redondo/RS

Os custos diretos relacionados ao transporte escolar referem-se aos vencimentos, salários, obrigações patronais, bem como manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes, locação de veículos, entre outros.

Dos relatórios obtidos foram extraídos os dados expostos na tabela 01 a seguir apresentada:

**Tabela 3 – Custos diretos com transporte escolar**

| Descrição                    | Jan/2010         | Fev/2010         | Mar/2010         | Abr/2010         | Mai/2010         | Jun/2010         | Total             |
|------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Salários e encargos          | 12.474,47        | 12.861,26        | 13.444,84        | 15.078,94        | 19.957,09        | 15.507,65        | 89.324,25         |
| Custos Locação veículos      | 0                | 0                | 0                | 5.346,00         | 4.677,75         | 6.348,10         | 15.371,85         |
| Combustíveis e lubrificantes | 0                | 388,64           | 3.460,87         | 12.426,77        | 9.310,42         | 12.344,97        | 37.931,67         |
| Manutenções                  | 0                | 4.107,05         | 5.416,11         | 1.808,26         | 2.784,56         | 977,33           | 15.093,31         |
| Custo de capital             | 13.478,40        | 13.478,40        | 13.478,40        | 13.478,40        | 13.478,40        | 13.478,40        | 80.870,40         |
| Outros custos                | 0                | 494,30           | 2.127,00         | 537,00           | 2.446,85         | 155,00           | 5.760,15          |
| <b>Total</b>                 | <b>25.952,87</b> | <b>31.329,65</b> | <b>37.927,22</b> | <b>48.675,37</b> | <b>52.655,07</b> | <b>48.811,45</b> | <b>245.351,63</b> |

Fonte: elaborada pelos autores com dados da SMEC

Para melhor exposição dos dados, optou-se pela exposição destes de forma agrupada. Neste sentido, a conta salários e encargos estão compostos pelos valores pagos referentes aos salários dos colaboradores adicionados aos gastos com férias, 13º salário, abonos salariais, auxílio alimentação, previdência social, etc.

A conta de custos de locação compreende principalmente os valores pagos pela locação do ônibus terceirizado, conforme anteriormente comentado. Optou-se por considerar estes valores como receitas e também como custos, gerando assim um resultado econômico igual a zero, mas apresentando os valores nos relatórios para servir de base de análise.

Já nas contas de combustíveis e lubrificantes, manutenções e outros custos, foram considerados os gastos realizados com os ônibus pertencentes a prefeitura e que foram relacionados com o transporte dos alunos, seja nos séries fundamentais, ensino médio ou superior.

Apesar da depreciação não ser obrigatória ainda nos órgãos públicos, somente a partir de 2013 para municípios, optou-se em considerar o valor econômico a um percentual de 0,8%, em função da importância que este custo de capital representa em relação a perda de valor dos veículos que estão descritos no quadro 2.

Percebe-se que os maiores desembolsos ocorrem em função do transporte escolar com alunos do ensino fundamental e com o custo de capital, visto a quantidade de veículos e ao maior número de instituições de ensino neste âmbito.

Pelo fato do município ser de pequena extensão territorial, os ônibus escolares ao passarem pelo trajeto de recolhimento de alunos para o estudo em escolas municipais, recolhem e deixam os estudantes da escola estadual em seus destinos. Por isso se explica o baixo desembolso com a manutenção da frota com ensino médio.

Com o ensino superior é diferente, a Prefeitura Municipal desembolsa certa quantia para auxiliar nos gastos com combustível às pessoas que estudam no ensino superior e que precisam se deslocar até o município vizinho (Pelotas/RS), pois em Morro Redondo não há instituição deste nível de ensino.

Este deslocamento é realizado diariamente com ônibus da Prefeitura, que foi adquirido com recursos próprios. O motorista também pertence ao quadro de funcionários da Prefeitura, porém o salário que recebe prestando serviços no horário noturno é pago pelos estudantes que viajam no ônibus. Todavia, as despesas/custos do ônibus, ficam a cargo da Prefeitura.

### Apuração resultado econômico do transporte escolar em Morro Redondo/RS

Observado o exposto anteriormente, menciona-se a seguir a confrontação entre as receitas e despesas econômicas, resultando no resultado econômico gerado pelo transporte escolar da prefeitura municipal estudada.

**Tabela 2 – Demonstração de resultado econômico do transporte escolar**

| Demonstração do Resultado Econômico<br>Secretaria Municipal de Educação e Cultura<br>Departamento de Núcleo de Serviços Diversos<br>Setor do Transporte Escolar – Morro Redondo/RS<br>Período: Janeiro a Junho de 2010 |                  |
|--|------------------|
| ( + ) Receita econômica apurada  | R\$ 288.119,70   |
| ( - ) Custos diretos   | (R\$ 245.351,63) |
| ( = ) Resultado econômico  | R\$ 42.768,07    |

Fonte: elaborado pelos autores

Sabe-se que outros custos estão envolvidos na gestão do transporte escolar da prefeitura estudada, no entanto, como a análise voltou-se a identificar o resultado gerado pela opção de fazer transporte próprio ao invés de transporte terceirizado, a identificação desses valores indiretos torna-se irrelevante visto que os mesmos continuariam a acontecer, independente da forma de operação escolhida. Não seria possível, por exemplo, reduzir custos da administração da SMEC, caso se optasse pela terceirização do transporte.

Foi esta proposta que serviu como base para o estudo e que direcionou as informações obtidas em resultados que determinaram a eficácia da gestão pública do município de Morro Redondo/RS quanto ao serviço prestado, de janeiro a junho de 2010, de transporte escolar.

### Considerações finais

O objetivo visado pelo artigo foi o de pesquisar os métodos de gerenciamento de custos, bem como conceitos de contabilidade pública e de valor econômico, haja vista o intuito de se apurar o resultado econômico gerado pelo serviço de transporte escolar na Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS.

Um resultado econômico positivo demonstra que a entidade se mostra eficiente quanto à aplicação de recursos destinados a realização de determinado serviço. Quanto ao serviço de transporte escolar a Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS demonstrou-se eficiente.

Porém, é necessário salientar que esta demonstração de resultado econômico somente será exigida por legislação específica (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) após o exercício de 2013, sendo até então facultativa de elaboração, e que, portanto, os resultados obtidos pelo estudo possam não ter contemplado todos os tópicos no que se refere à apuração da receita econômica, como também dos custos diretos e indiretos.

Percebe-se que para os serviços prestados por entidades públicas a Demonstração de Resultado Econômico apresenta-se como uma alternativa de avaliar-se a eficiência da gestão, visto que apresenta os resultados alcançados com determinada atividade, não necessitando demonstrar o resultado final de todas as atividades da Prefeitura Municipal, isto é, consegue-se avaliar cada serviço separadamente.

Pretendeu-se, por meio do resultado apurado, proporcionar à prefeitura em estudo uma melhor visualização do serviço de transporte escolar que está sendo prestado.

O estudo se desenvolveu por meio de análise documental, observações, entrevistas abertas e fechadas. Os objetivos de apreciar as teorias sobre custos, contabilidade pública e valor econômico foram contemplados no estudo, bem como o de se verificar se o serviço de transporte escolar deveria continuar a ser prestado, posto uma demonstração de resultado econômico apurada.

Em análise ao conteúdo abordado, observa-se que os objetivos propostos foram alcançados e apresentados ao longo do estudo. Por conseguinte, pode-se concluir que o serviço de transporte escolar deve continuar a ser prestado pela Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS por sua frota própria.

À Prefeitura Municipal em estudo recomenda-se a aplicação do estudo aos serviços prestados pelas demais secretarias, a fim de poder verificar se a gestão está sendo eficiente também com estas, gerando com isso a verificação do resultado econômico total.

Outra recomendação é a implantação de um sistema informatizado que consiga fornecer todas estas informações em tempo hábil, visto que a empregabilidade dos recursos públicos deve ser avaliada em tempo real.

Conclui-se, portanto, que demonstrações econômicas já deveriam ser elaboradas pelas entidades públicas a fim de exporem a eficiência ou não da gestão em vigor, bem como a aplicabilidade de recursos nos serviços prestados.

Espera-se que a Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS, assim como outras prefeituras, usufrua do estudo utilizando-o para apuração do resultado econômico de cada serviço oferecido à sua população.

## Referências

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

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. (ano 2006), 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2007.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da Construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 46-75.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 2008/001268, de 21 de dezembro de 2009. Aprova a NBC T 16.1 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBC\\_T16\\_1](http://www.cfc.org.br/uparq/NBC_T16_1)>. Acesso em: 10 abr. 2010.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 2008/001268, de 21 de dezembro de 2009. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_2.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_2.pdf)>. Acesso em: 22 abr. 2010.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.133/08, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/download/RES\\_CFC\\_11332008\\_NBC\\_T166\\_Demonstracoes\\_Contabeis.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC_11332008_NBC_T166_Demonstracoes_Contabeis.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei nº 101 de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 06 abr. 2010.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público:** aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JUND, Sérgio. **AFO, administração financeira e orçamentária:** teoria e 750 questões. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. Disponível em: <[http://books.google.com.br/books?id=gU8KO1YbYm4C&pg=PA300&dq=o+que+%C3%A9+contabilidade+p%C3%ABblica&lr=lang\\_pt&as\\_brr=0&cd=4#v=onepage&q=o%20que%20%C3%A9%20contabilidade%20p%C3%ABblica&f=false](http://books.google.com.br/books?id=gU8KO1YbYm4C&pg=PA300&dq=o+que+%C3%A9+contabilidade+p%C3%ABblica&lr=lang_pt&as_brr=0&cd=4#v=onepage&q=o%20que%20%C3%A9%20contabilidade%20p%C3%ABblica&f=false)>. Acesso em: 04 jun. 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública:** integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Safem). São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, Cezar Volnei. **Gestão de custos aplicada ao setor público:** modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MORRO REDONDO. **História.** Disponível em: <<http://www.pmmorroredondo.com.br/index.php>>. Acesso em: 08 mar. 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 8. ed. rev., ampliada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas:** uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.

\_\_\_\_\_. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.