

CIBEC/INEP



B0007411

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA

SECRETARIA GERAL

MODELO EXPERIMENTAL PARA APURAÇÃO DE CUSTOS DA EDUCAÇÃO
PELAS
SECRETARIAS ESTADUAIS

VI ENCONTRO DE SECRETÁRIOS DE EDUCAÇÃO
E
REPRESENTANTES DE CONSELHOS DE EDUCAÇÃO

14.543
9m

Brasília, - DF
Janeiro - 1974

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

UFBA - ISP

"MODELO EXPERIMENTAL PARA APURAÇÃO DE CUSTOS DA EDUCAÇÃO
PELAS SECRETARIAS ESTADUAIS¹¹

Convênio MEC/SG - UFBA/ISP

Janeiro/1974

EQUIPE RESPONSÁVEL

Economista Edmilson Barros Lima Professor

Eraldo Tinoco Melo Professor Osmar Gonçalves

Sepúlveda

Coordenador Geral dos Programas do ISP Prof.

Jorge Hage Sobrinho

MODELO EXPERIMENTAL PARA
APURAÇÃO DE CUSTOS DA EDUCAÇÃO
PELAS SECRETARIAS ESTADUAIS

Janeiro/1974

Impresso na Secretaria Geral do MEC

350/36/01/74

PLANO DO TRABALHO

INTRODUÇÃO

FUNDAMENTOS TEÓRICOS DO PROBLEMA

1. Os Conceitos Correntes sobre Custos
2. A utilidade dos conceitos e sua aplicabilidade

METODOLOGIA

1. Custos Funcionais
2. Custos Operacionais
 - 2.1 - Método Básico
 - 2.2.- Alternativa -Amostragem
 - 2.3 - Complementação do Método Básico
 - 2.3.1. - Para o Ensino de 1º Grau
 - 2.3.2 - Para o Ensino de 2º Grau
 - 2.3.3 - Para o Ensino Superior

ALGUMAS DIFICULDADES A SEREM ENFRENTADAS

MODELO EXPERIMENTAL PARA APURAÇÃO DE CUSTOS
DA EDUCAÇÃO PELAS SECRETARIAS ESTADUAIS

A P R E S E N T A Ç Ã O

O problema da determinação dos custos educacionais vem preocupando ao número crescente de estudiosos da educação no Brasil e, em forma mui especial, as autoridades governamentais responsáveis pela administração da educação em todos os níveis.

Na área Federal, a iniciativa já foi tomada no que se refere aos custos do ensino universitário, onde, além dos primeiros esforços isolados, já foi instituído pelo MEC, para aplicação generalizada nas entidades da rede federal, um Modelo de Apropriação de Custos baseado na experiência da Universidade Federal da Bahia.

Na área Estadual, sabe-se da existência de louváveis tentativas isoladas no sentido de apropriar custos operacionais de Unidades de Ensino. Esforços empenhados isoladamente, entretanto, por melhores que sejam os seus resultados, não propiciam jamais o atingimento de um dos principais objetivos dos estudos de custos - a análise comparativa.

Dessas preocupações nasceu a ideia de se procurar um instrumento capaz de apresentar de maneira uniforme os custos das Secretarias Estaduais de Educação.

A Secretaria Geral do Ministério da Educação e Cultura, procurando materializar a ideia e aproveitando-se da grande motivação reinante nos meios educacionais, patrocinou a elaboração deste trabalho, mediante convênio com a Universidade Federal da Bahia através do seu Centro de Administração Pública (ISP).

Certamente, não se trata de um trabalho definitivo quanto a forma, conteúdo e estrutura. Pelo contrário, os termos do convênio que presidiu a sua elaboração, visavam justamente "um modelo preliminar de apropriação de custos por objetivos aplicável, após as devidas adaptações, às Secretarias de Educação dos Estados Federados". Além disso dispunha-se que esse modelo preliminar deveria "representar uma primeira aproximação de aplicação dos conceitos teóricos correntes nos estudos de custos, às condi

ções peculiares de um Sistema Estadual de Educação e, nesse caráter, será apresentado pelo MEC aos responsáveis pela administração desses sistemas por ocasião do VI Encontro de Secretários de Educação".

Também por isso ficou a previsão de que a partir da primeira discussão do modelo preliminar neste Encontro e a depender do interesse do Ministério em dar continuidade ao seu desenvolvimento» poder-se-ia, numa segunda etapa, às adaptações indicadas como necessárias, aos testes de aplicabilidade efetiva e, finalmente, a formulação do modelo definitivo.

O presente modelo de apuração de custos procurou, antes de mais nada pautar-se nos princípios básicos da Lei 5.692 que fixa diretrizes e bases para o ensino de 1º e 2º graus.

Adotou como centros de custos, as Unidades e Agrupamentos de Unidades Superestruturas das Secretarias de Educação para os custos funcionais e Unidades de Ensino (Escolas, Estabelecimentos) para os custos operacionais (unitários).

A unidade de custo operacional ficou sendo, para a generalidade dos casos, o "aluno/ano".

Tendo em vista as reais deficiências de informação inerentes aos cálculos de depreciação, bem como aquelas relativas às amortizações oriundas de financiamentos externos procedentes das mais diversas fontes financiadoras, onde os prazos, os juros e outras condições estão sujeitos a variações, excluíram-se do modelo quaisquer considerações relativas às despesas de capital. Consideram-se, portanto, apenas as despesas correntes, o que, no final das contas parece bastante satisfatório, quando se observa que estas representam em torno de 90% dos gastos totais.

Foi considerada a distinção dos custos quanto à sua natureza em "custos diretos e indiretos". Os custos diretos seriam aqueles envolvidos diretamente com os objetivos-fins, enquanto os indiretos seriam os incidentes nos objetivos-meios; estes últimos, posteriormente, mediante rateio são agregados aos primeiros, para efeito de composição dos custos totais. Isso quer dizer que os custos da Administração Central (Gabinete, Assessorias, Departamentos Administrativos, etc.) são transferidos mediante rateio para se constituírem nos custos - indiretos dos objetivos-fins (Em sino de 1º Grau, Ensino de 2º Grau, etc).

No que tange à diferenciação dos custos em "fixos e variáveis", entretanto, não foi possível considerá-la neste trabalho, embora seja reconhecida a sua importância para o conhecimento das economias e deseconomias de escala.

II - FUNDAMENTOS TEORICOS DO PROBLEMA

1. Os conceitos correntes sobre custos

A teoria de custos ate então conhecida e utilizada por economistas e contadores na analise da eficiência micro-econômica das entidades privadas - a empresa propriamente dita - toma por base um complexo de informações perfeitamente identificadas na aquelas entidades e registradas normalmente pela contabilidade da empresa, preparada e estruturada exatamente para esse fim: a contabilidade de custos.

O conhecimento do custo total, custo médio, e custo marginal na empresa tem sido de importância fundamental para a busca do equilíbrio da firma no mercado, vez que, através da comparação do custo médio (ou unitário) com preço de mercado é possível determinar-se o ponto de produção que equilibra a firma no mercado.

Ate chegar a esse ponto a empresa percorre uma "curva de custo médio" que tem um segmento decrescente ate um ponto nulo, começando então o segmento de custos crescentes, o que dá a essa curva uma forma de U.

Porisso mesmo os analistas de custos de uma firma utilizam o conceito de custo marginal, que se refere aos "custos adicionais provenientes de uma variação de produção", mais importantes do que as variações dos custos médios, já que interessa saber até que quantidade a empresa deve produzir para chegar ao custo médio mínimo.

Os custos marginais são menores do que o custo médio em todos os pontos do segmento decrescente da curva de custo médio mas, crescentes a partir de certo ponto, até se igualar ao custo médio no ponto mínimo deste. Cortando aí a curva de custos médios ou unitários tornam-se maiores os custos marginais do que os custos médios fazendo crescente o segmento da curva de custos unitários.

Isso assim se dá, porque os custos são fixos e variáveis nas empresas. Por definição, custos fixos independem da

quantidade produzida e provem de compromissos também fixos, como alugueis, salários contratados por jornadas e não por produção, despesas gerais, etc. Por variáveis se entendem custos que são nulos quando nada se produz e crescem rapidamente no início da produção até alcançar-se uma quantidade de produção em massa, quando seu crescimento já não é proporcional à quantidade produzida. Aparecem segmentos decrescentes no ponto onde voltam a crescer mais rapidamente do que a quantidade produzida os custos variáveis.

Vale dizer que os custos médios (ou unitários) são decrescentes nos pontos da curva onde o custo fixo S maior do que os custos variáveis e se distribuem por pequenas unidades produzidas e, ao se aumentar as quantidades produzidas, são cada vez mais absorvidos no custo médio.

Quando já distribuídos por muitas unidades do produto os custos fixos perdem importância sobre os custos médios cedendo lugar aos custos variáveis que passam a ser determinantes do custo unitário (ou médio).

À partir do ponto onde os custos variáveis começam a subir os custos médios começam também a subir.

O custo marginal independe completamente dos custos fixos, já que esses não variam quaisquer que sejam as quantidades produzidas. (1)

Todo esse raciocínio subentende o conhecimento prévio dos elementos que compõem os custos e a natureza destes, enfim que determina se representam custos fixos ou variáveis.

É fácil no entanto perceber a importância de se conhecer os custos fixos e variáveis nas empresas, por isso mesmo que para elas se justifica ter a contabilidade de custo montada e funcionando a contento.

Da mesma forma ainda ocorre, do ponto de vista da administração da produção, ser importante conhecer e classificar os custos em diretos e indiretos.

Cl) Ver sobre o assunto SAMUELSON, P.A. - Introdução à Análise Econômica - AGIR

Essa classificação está ligada ao centro gerador do custo ou simplesmente centro de custo.

Como se sabe existem Departamentos na empresa ligados diretamente à produção e que incorporam ao produto, trabalho, insumos e o consumo do capital, (depreciação) diretamente.

Outros serviços, igualmente necessários, são prestados por departamentos gerais, de serviços ou auxiliares, que coordenam, dão suporte administrativo e técnico aos departamentos de produção. Esses geram custos indiretos de produção.

Se a empresa produz e vende uma única mercadoria pode incorporar com tranquilidade custos diretos e indiretos ao lote produzido, obtendo assim, sem grandes problemas, o custo médio ou unitário justo.

Se produz no entanto várias mercadorias em um ou vários departamentos de produção, o custo indireto há de ser "estimado" e através de rateio incorporado ao custo direto de cada lote.

Em um ou outro caso, assume importância a distinção entre custo direto e indireto já que "essa importância - diz Mário Baptista - pode avaliar-se da equiparação, muitas vezes feita, entre mão-de-obra indireta e mão-de-obra improdutiva. Por imprópria e por ventura errada que seja essa equiparação, não devemos esquecer que muitas empresas pecam por suportarem custos semi-diretos e indiretos, nomeadamente em encargos com pessoal, desproporcionados em relação aos respectivos custos diretos. A atribuição contabilística dos custos semidiretos a departamentos que sejam responsáveis pela sua realização pode constituir instrumento de "controle" e de incentivo à racionalização, sobretudo se estiver apoiado em sistema de gestão orçamental"

(2)

De igual modo a macro-economia adiciona à questão do custo um conceito diferencial de custo privado frente ao custo social.

(2) Ver BAPTISTA, MÁRIO - "A contabilidade e a gestão" - Clássica Editora Lisboa, 1972.

Considera as oportunidades ou alternativas de produção que a sociedade dispõe para o uso de seus recursos, e define que "o custo social da produção de um bem será igual ao que o país deve deixar de produzir em outras indústrias afim de dispor dos recursos de mão-de-obra, capital, matérias primas, etc, necessários para a atividade em expansão" em contraposição ao custo privado"que é o valor que a uma empresa custa produzir uma unidade de um artigo".

A utilidade dessa distinção nasce no entanto de outra ordem conceitual, qual seja a de benefício social em contraposição ao benefício privado.

"O benefício privado de um bem se mede basicamente pelo preço que o mercado está disposto a pagar por ele".

"O benefício social também se medirá através desse índice com prévio cumprimento de dois requisitos básicos: a) que a distribuição efetiva da renda, da qual depende a demanda no mercado, esteja de acordo com a norma distributiva social ou politicamente aceita pela comunidade e b) que não existam efeitos indiretos de importância sobre o desenvolvimento de outras atividades. (3)

2. A utilidade dos conceitos e sua aplicabilidade

No caso presente enfrentamos uma questão relativa a apuração de custos da Educação. Mais do que isso, apuração de custos da atividade educacional, ou serviços educacionais, mantidos e oferecidos à sociedade pelo Setor Público.

As utilidades de tais estudos poderiam ser:

a) a tomada de decisão quanto a aplicação de recursos da sociedade em educação ou outro uso alternativo;

b) a determinação do tamanho econômico mínimo ou ótimo de uma unidade de prestação de serviços educacionais;

(3) Ver GARCIA, EDUARDO - "Costos y Benefícios Sociales" - Programa de Estudios Económicos Latino Americanos - Universidade do Chile

c) o conhecimento estatístico, mais aproximado do real, do custo do ensino em cada Estado Brasileiro e a composição e estrutura de custo que nos ofereça informações acerca da eficiência no uso interno dos recursos à disposição das Secretarias Estaduais de Educação; e

d) indicadores para a estimativa de Recursos necessários à manutenção dos serviços educacionais.

No caso de se pretender utilizar estudos de custos para o enunciado do item (a) caberia um esforço no sentido de não somente se conhecer o custo micro-econômico de produção, ou custo comparável com um preço de mercado, como também uma estimativa do custo social. Embora isso tivesse ampla validade teórica e acadêmica na prática não seria oportuno uma vez que sabidamente se reconhece a educação como uma questão social, um serviço com efeitos sobre o desenvolvimento geral, e sobretudo um instrumento de redistribuição de renda e tratada por isso mesmo a partir do reconhecimento político e social de que a distribuição da renda no Brasil não é aceita pela comunidade.

Daí que seria ocioso estudar, ou mesmo discutir formas de medir custo alternativo ou custo-oportunidade no presente caso.

Valeria a pena no entanto se ter informações sobre custos, capazes de contribuir para o estudo e determinação do tamanho econômico Ótimo das unidades de ensino, ou seja, conhecer as economias ou deseconomias de escala na educação pública brasileira.

Longe no entanto estamos de poder reunir essas informações relativas a custos fixos e variáveis, sem contabilidade de custo e sem um sistema de informações uniforme em todo o aparelho educacional público.

Resta-nos portanto nos interessarmos pelo possível realizável nas condições atuais de organização, informações e conhecimentos.

Temos que nos contentar portanto com o passo inicial de conhecer os custos da educação bem como sua formação e composição em direto e indireto, tarefa ao alcance das Secretarias de Educação.

Pretende-se portanto apresentar aqui um modelo experimental capaz de isolar os custos globais por funções (custos funcionais) e, além disto apurar os custos diretos e indiretos da educação em cada grau, o seu custo total e correspondente valor "per capita" a partir das despesas correntes efetivamente realizadas pelas Secretarias de Educação e pelas Escolas.

III - M E T O D O L O G I A

Qualquer modelo destinado a apuração de custos, seja o mais simples seja o de maior sofisticação, terá sua aplicabilidade condicionada às fontes supridoras de informações.

Quando a disponibilidade de dados é suficiente e esses são fidedignos, o êxito da aplicação do modelo estará em grande parte assegurado. Ao contrário, quando inexistem as informações pretendidas, restam duas alternativas: criar os mecanismos capazes de produzir dados necessários, ou abandonar o modelo, por inexecutável.

Para o presente trabalho, as possíveis fontes supridoras de informações seriam em princípio: o Departamento Central de Contabilidade (balanços anuais:orçamentário, financeiro, patrimonial, etc); as Assessorias Técnicas das SEC*s (Orçamento, Programação, Planos de aplicações-de Recursos Orçamentários e extraorçamentários, controles de Convênios, etc); os Departamentos Centrais de Ensino (Programação de Carga Horária, Programação Curricular, Disponibilidade e distribuição do Pessoal Docente e técnico-administrativo com suas respectivas folhas de Pagamento, etc); e as Unidades de Ensino (controle de matrículas, de carga horária, da utilização da Caixa Escolar, dos gastos com luz, água, telefone, alugueis, etc).

Especificamente os dados necessários e imprescindíveis a aplicação deste modelo, seriam:

1. Receita total por fontes e sua destinação;
2. despesas correntes efetivamente realizadas por Unidades Orçamentárias, segundo objetivos;
3. folhas de pagamento do Pessoal Docente e Técnico-Administrativo por Unidade de Ensino, ou, na falta deste, algum instrumento similar como a Folha de Frequência por meio do qual se possa chegar a isolar a despesa com cada um desses tipos de pessoal, por Escola;

4. controle de despesas extra-orçamentárias, classificadas segundo os seus objetivos;
5. número de alunos matriculados por Unidade de Ensino.

Os demais dados, seriam elaborados a partir desses, mediante critérios pré-determinados.

Para melhor compreensão, este trabalho será dividido, em sua parte metodológica, em duas partes: custos funcionais e custos operacionais.

1. Custos Funcionais

Os custos funcionais serão apurados mediante o emprego de dois formulários, antecedidos por um outro que indicara as fontes supridoras de recursos e sua utilização (Formulário 1).

Para a apuração dos custos funcionais, necessário se torna o conhecimento da estrutura administrativa da Secretaria de Educação e seus objetivos. Isso será possível mediante a utilização dos seguintes instrumentos: Estrutura Organizacional da SEC (ORGANOGRAMA), Esquema de Unidades Orçamentárias (ORÇAMENTO) e Finalidades e Objetivos da SEC (LEI DE CRIAÇÃO E REGIMENTO INTERNO).

Neste trabalho, admitiu-se a existência de 8 (oito) objetivos numa SEC, sendo 3 (três) objetivos meios e 5 (cinco) objetivos-fins. Os objetivos-meios compreenderiam todas as atividades administrativas e de planejamento a cargo dos órgãos de administração central (Conselhos, Gabinete do Secretário, Assessorias, Coordenadorias, etc), bem como as atividades de promoção da Educação Física e as de Aperfeiçoamento de Pessoal. Os objetivos-fins seriam aqueles definidos em lei e compreenderiam as atividades de ensino propriamente dito, além das atividades culturais e artísticas.

À medida em que os formulários forem sendo analisados, o exposto acima será aclarado gradativamente.

Formulário 1 - "Demonstrativo das Fontes e Uso de Fundos" - levantadas as fontes supridoras de recursos e conhecidos os objetivos da Secretaria de Educação, deve-se proceder o cruzamento dos dados na forma ora apresentada. As fontes serão conhecidas a partir de um estudo sumário das Receitas da SEC e os objetivos serão quantificados com o auxílio do formulário 2 (explica -

ção) e outros instrumentos de controles internos da Secretaria. Assim, esse formulário poderia ser preenchido no sentido inverso, da direita para a esquerda, a partir do total para as parcelas. Em alguns casos, poderá surgir a necessidade de utilização de quadros auxiliares resultantes da combinação dos formulários 1 e 2.

Vale ressaltar que o formulário 1 apresentara valores superiores aos consignados no formulário 2, em virtude deste ultimo so considerar as despesas correntes.

Formulário 2 - "Demonstrativo das Despesas Correntes por Unidades Orçamentárias Segundo os Objetivos" - deverá ser composto a partir dos seguintes instrumentos:

Balanço Geral do Estado
 Plano de Aplicação da QF/SE
 Plano de Aplicação da QE/SE
 Plano de Aplicação de outros Convênios
 Somatório, da "Caixa-Escolar" dos diversos Es_
 tabelecimentos.

Neste formulário, os mesmos objetivos indicados no Formulário 1 serão quantificados segundo as Unidades Administrativas responsáveis pela sua consecução

Dois objetivos merecem comentários: Educação Física e Treinamento e Aperfeiçoamento de Pessoal.

No primeiro caso, devem ser alocados apenas os gastos de manutenção do Departamento de Educação Física e das atividades específicas, como competições esportivas de caráter geral (jogos estudantis, etc.) ou atividades de divulgação esportiva.. Aqueles gastos com a prática da educação física nas escolas (pagamento de professores, material, etc.) devem figurar nos custos operacionais da escola. Portanto, estarão incluídos nas despesas do Ensino do grau correspondente. Por outro lado, gastos com manutenção de Escolas Superiores de Educação Física devem compor os custos operacionais do Ensino Superior.

• ' .No que diz respeito a "Treinamento e Aperfeiçoamento de Pessoal" esses custos devem ser identificados isoladamente, desde quando, com a implantação da Reforma do Ensino, vultosas parcelas são utilizadas para "reciclagem" de pessoal docente e tecnico-administrativo, que vão atuar diretamente no ensino de 1º grau ou no ensino de 2º grau. Por esta razão, não seria ló-

gico que esses custos figurassem como custos da "administração central", solução comumente adotada para o "treinamento de pessoal" . A identificação dos gastos nos termos propostos não deve apresentar maiores dificuldades, principalmente quando sabemos que a maioria desses recursos provem de convênios específicos (Salário Educação, CENAFOR, etc).

No preenchimento do Formulário, recomenda-se, apenas, cautela com as transferências para as entidades de administração descentralizada (autarquias e fundações) a fim de não serem as mesmas apropriadas duplamente.

Os Estados que já adotem a sistemática de Orçamento - Programa, não deverão ter qualquer dificuldade na identificação desses custos funcionais.

Formulário 3 - "Demonstrativo dos Custos Totais por Objetivos-Fins, segundo sua Natureza" - Este Formulário tem a finalidade de apurar os custos totais (diretos + indiretos) dos objetivos-fins das Secretarias de Educação.

Para efeito do presente estudo, selecionaram-se cinco objetivos-fins, a saber:

Ensino de 1º "Grau .
 Ensino de 2º Grau
 Ensino Superior Ensino
 Supletivo Atividades
 Culturais.

Para preenchimento do Formulário, transcrevem-se inicialmente os totais de cada objetivo (verticais) constantes do Formulário 2, para a coluna "Diretos".

Em seguida, procede-se ao RATEIO dos demais objetivos (Administração Central, Educação Física e Treinamento e Aperfeiçoamento de Pessoal), segundo os seguintes critérios:

a) Administração Central

O rateio dos custos da administração central deve ser procedido em proporção ao custo de cada objetivo-fim .Suponhamos que o total de despesa com a Administração Central tenha sido Cr\$100: e os objetivos fins tenham tido os seguintes custos:

		Cr\$
Ensino de 1º Grau	-	500
Ensino de 2º Grau	-	300
Ensino Superior	-	50
Ensino Supletivo	-	100
Atividades Culturais	-	<u>50</u>
TOTAL	-	1.000

Os Cr\$100 da Administração Central seriam rateados proporcionalmente ao valor do respectivo objetivo-fim. , cabendo Cr\$50 ao Ensino de 1º Grau, Cr\$30 ao de 2º Grau, Cr\$5 ao Superior, etc.

b) Educação Física

Adotar-se-á o mesmo critério de proporcionalidade. Apenas, como é obvio, seriam afastados os objetivos "Ensino Supletivo" e "Atividades Culturais", uma vez que não se utilizam dos serviços proporcionados pelo Departamento de Educação Física.

É verdade, que "lato sensu", as atividades de divulgação esportiva poderiam ser consideradas "Supletivo" ou ate mesmo "culturais", mas não vale a pena, nesta fase, chegar a esse nível de consideração.

c) Treinamento e Aperfeiçoamento de Pessoal

Como esta atividade esta geralmente apoiada em "Projetos", os seus custos seriam facilmente isolados e então agregados aos objetivos-fins, segundo a finalidade de cada curso ou programa de treinamento realizado.

Assim, um "Curso de atualização de professores leigos teria os seus custos atribuidos ao "Ensino de 1º Grau", enquanto um "Curso de especialização para professores das Faculdades estaduais" seriam agregados ao "Ensino Superior".

Conhecido o total dos "Custos Indiretos", segundo cada objetivo-fim e somados aos "Custos Diretos" ao "Total Geral" dos custos de cada objetivo-fim ou ao custo de cada "função" da Secretaria de Educação, ou seja, conhecermos os "custos funcionais".

2. Custos Operacionais 2.1. - Método básico Os custos operacionais podem e devem, na medida I

do possível, ser apurados a nível de Unidade de Ensino, por ser esta a responsável direta pelo produto.

Inicialmente, pretende-se chegar ao custo unitário. (ou médio) do aluno de cada um dos graus de ensino formal.

Em face da dificuldade, em se estabelecerem "Unidades de mensuração coerentes e uniformes para as atividades de ensino "Supletivo" e para as atividades culturais em geral esses dois objetivos-fins não chegarão a ter os seus custos unitários determinados pelo presente "modelo". Ficarão, apenas, no nível global do seu custo funcional.

Para apuração do custo operacional de cada Unidade de Ensino, aplicar-se-ã um conjunto de 3 (três) formulários, a saber:

Formulário 4 - "Composição dos Custos Diretos do Ensino de Grau a nível de Unidade Escolar" - o primeiro componente a ser identificado é o custeio de Pessoal. Esse componente é geralmente orçamentário e deve ser identificado pela folha de pagamento da Unidade. Quando a folha for elaborada pelo órgão central de administração e não apresentar separação entre as diversas unidades, pode-se utilizar a folha de frequência e sobre ela identificar o custo do pessoal daquela Escola em particular.

Como pode haver despesas de pessoal provenientes de fontes "extra-orçamentárias", como, por exemplo a utilização do Salário-Educação para pagamento ou complementação salarial de pessoal docente (prática pouco usada mas possível), elas devem ser registradas na coluna própria, É obvio que apuração dessas despesas seria à partir do próprio Plano de Aplicação ou Prestação de Contas desses recursos.

Na coluna "outros" são registrados todos os gastos decorrentes das demais despesas de manutenção, tais como Material de Consumo, Serviços (Água, Luz, Telefone, Reparos, etc.) e Encargos.

Quando se tratar de gastos "orçamentários" as informações serão obtidas dos próprios registros da Unidade Orçamentaria ou do órgão de distribuição de material.

Na coluna "Extra-orçamentários" serão registrados os gastos efetivados com recursos de outras fontes, tais como Cixa Escolar" (Receita diretamente arrecadada pela Unidade de En-

sino). Salário Educação, doações, etc. Quanto a fonte de informação, dependera ela da sistemática adotada pela SEC. É evidente que em relação ao Salário Educação, a parcela que porventura venha a ser utilizada para o custeio do ensino será facilmente identificada no respectivo Plano de Aplicação, -desde quando este desce ao nível de Escola.

Quanto aos recursos da "Caixa Escolar" as alternativas são variadas. Tomaremos duas hipóteses:

- a) recursos movimentados centralizadamente (constituindo uma espécie de "Fundo") - nesse caso o critério seria semelhante ao utilizado para os recursos orçamentários;
- b) recursos movimentados pela própria Escola - aí seria necessário uma espécie de "Plano de Aplicação" que indicasse o montante dos recursos e a sua utilização. Com a "prestação de contas" de cada Escola, seriam identificadas as parcelas a serem agregadas a esses custos.

A coluna "Total Geral" indicará o custeio direto anual de cada Unidade de Ensino.

Formulário 5 - "Composição dos Custos Totais do Ensino de Grau a nível de Unidade Escolar" - neste formulário, serão acrescentados a cada unidade escolar os custos indiretos da respectiva função (grau de ensino, no caso) que lhe devam caber.

Os valores para a coluna "Diretos" (tanto de "pessoal" como "outros") são obtidos pela mera transição dos dados do Formulário 4, Unidade por Unidade.

Quanto a coluna "Indiretos" os dados terão que ser obtidos por meio de rateio entre as Unidades componentes de cada grau.

Vale a pena, inicialmente, distinguir entre custos indiretos "gerais" e "específicos". Os custos indiretos gerais são aqueles obtidos pelo rateio das despesas com "Administração Central", "Educação Física" e "Treinamento e Aperfeiçoamento" (Formulário 3). Os "específicos" são aqueles que correspondem a manutenção

do núcleo central (Departamento) responsável diretamente por cada grau de ensino. Esses últimos podem ser identificados diretamente .. no balanço e prestação de contas dos recursos orçamentários, É de observar-se que eles já apareceram no Form. 5, sob o nome de "Diretos" (pois o são em relação à "Função" ou "Objetivo-Fim") mas ali eles se encontram agregados aos custos operacionais diretos das várias Escolas do mesmo grau. Agora haverá que separá-los.

Quanto ao critério a ser usado para o rateio, o mais próprio seria a proporcionalidade em relação ao número total de alunos mantidos pelo sistema. A divisão de cada um dos totais (total de "Indiretos" no respectivo grau de ensino da escola, no Formulário 3 e total de manutenção do Departamento respectivo) pelo número total de alunos matriculados naquele grau em todas as Unidades mantidas pela Secretaria, daria a média por aluno, que multipli cada pelo número de alunos da Escola A ou da Escola B daria os seus custos indiretos.

Finalmente, somando-se o "Total" dos custos diretos com o "Total" dos indiretos, teremos o custo total de cada escola.

Formulário 6 - "Apuração do Custo-Medio do Aluno/ano no Ensino de ... Grau" - Este formulário finalmente, nos conduzirá ao "Custo médio (unitário) do aluno/ano", bastando para isto dividir o total de Custos (diretos e indiretos) pelo número de alunos de cada escola. O mesmo procedimento em relação a "Totais" nos daria o custo médio anual de um aluno do 1º, 2º ou 3º grau.

2.2- Alternativa - Amostragem

É possível que alguns Estados não contem com registros suficientes para alimentar os formulários até aqui apresentados, principalmente no que diz respeito aos gastos específicos de cada unidade de ensino.

Neste caso, recomenda-se o estudo (dos custos operacional O por amostragem onde seriam selecionadas unidades capazes de representar a realidade de todo o universo do sistema.

A título de sugestão, poderia o estudo ser desenvolvido em relação aos seguintes tipos de Unidades:

a) Escola que mantenha apenas a 1ª. Etapa do 1º Grau (1ª. à 4ª. Séries);

b) Escola que mantenha apenas a 2a. Etapa do 1º Grau (5a. a 8a. Series) nos moldes tradicionais (antigo ginásio) ;

c) Escola que mantenha apenas a 2a. Etapa do 1º Grau (5a. a 8a. Series) nos moldes atuais (Escola Polivalente);

d) Escola que mantenha apenas o currículo pleno de 1º Grau (1a. a 8a. Series) no mesmo espaço físico (Escola Integrada de 1º Grau);

e) Complexo Escolar de 1º Grau (várias Escolas tributárias e uma Escola de área);

f) Escola de 2º Grau nos moldes tradicionais (antigo colégio);

g) Escola de 2º Grau nos moldes atuais (com ensino profissionalizante);

h) Centro Interescolar;

i) Escola Superior com apenas 1 curso;

j) Escola Superior com vários cursos.

Nesta hipótese, poderiam ser mantidos registros específicos das diversas despesas, por escola selecionada, e no final do exercício esses registros seriam transferidos diretamente para os respectivos formulários.

Esta alternativa seria bem mais fácil de ser operada e daria uma visão de custos bastante significativa.

2.3 - Complementação do Método Básico

Por outro lado, é evidente que os custos obtidos pela metodologia básica antes exposta, não refletirão exatamente todas as peculiaridades e variações do atual sistema de ensino brasileiro.

No ensino de 1º grau, por exemplo, seria de grande interesse chegar-se ao custo aluno/ano por serie, tendo em vista as diferenças fundamentais entre os custos de um aluno de 1a. serie e de um aluno de 8a. serie (que terá ao seu dispor oficinas e outros ambientes para a iniciação para o trabalho).

Também no ensino de 2º grau, os custos deveriam ser conhecidos, por curso ou até mesmo por disciplina, t sem dúvida

muito diferente a diferença de custos entre um curso de Secretariado e um curso de Eletrônica.

O mesmo raciocínio se aplica, e com maior razão, em relação ao Ensino Superior.

Por todas essas razões, numa segunda Etapa, deverão os Estados procurar encarar todos esses aspectos.

Admitindo esta hipótese, passamos a indicar alguns instrumentos que poderiam ser utilizados, para permitir um maior aprofundamento nos estudos de custos por parte das Secretarias que assim o desejem, consideradas as suas condições específicas.

2.3.1 - Para o Ensino de 1º Grau

No Ensino de 1º Grau o detalhamento deveria descer ao custo/aluno por série. Para tanto, seriam aplicados alguns instrumentos que serviriam para isolar os custos de cada série.

O primeiro aspecto a ser considerado diz respeito às despesas com o Pessoal. Neste caso, seriam separadas as despesas com pessoal docente e pessoal administrativo. Para identificação de custo com pessoal docente, seria aplicado o formulário 7 - "Composição da Carga Horária Anual do Ensino de 1º Grau

Nesse Formulário serão registrados os totais anuais de aulas por série e por disciplina.

Em seguida, compor-se-á o Formulário 8 - "Custos de Pessoal por Série" - para preenchimento desse formulário, observa-se o seguinte:

A coluna "Nº de Horas/Aulas Anuais" é obtida no Formulário 7. O "Valor Médio de Hora/Aula" pode ser obtido pela análise da Folha de Pagamento ou Folha de Frequência. Com esses dois dados tem-se o total anual e a despesa com pessoal docente, por série.

Como não se pode separar o pessoal administrativo por série, esse dado seria obtido mediante rateio proporcional ao número de alunos de cada série.

Os custeios de material seriam contabilizados de acordo com a utilização de cada série. Para tal, poderia ser utilizado o formulário 9 ("Conta/Corrente de Material de Consumo").

Já os outros custeios (Serviços e Encargos), se

riam obtidos mediante rateio, adotando-se os mesmos critérios utilizados para o pessoal administrativo. (Evidentemente, as Secretarias que assim o preferirem poderão ratear também os gastos com Material I de Consumo, em lugar de aplicar o Formulário 9).

Com esses dados, serão obtidos os custos diretos de cada serie, utilizando-se o mesmo Formulário 5, substituindo-se apenas as "Unidades de Ensino" pelas "Series". Nesta nova versão do Formulário 5, os custos "Indiretos" serão obtidos pelo mesmo critério de rateio proporcional.

Em seguida, aplicar-se-á o Formulário 6 com as devidas adaptações (substituição de "Unidades" por "Séries") obtendo-se assim o custo médio unitário do aluno/ano por serie.

2.3.2. - Para o Ensino de 2º Grau

No Ensino de 2º Grau serão usados os mesmos mecanismos utilizados no 1º Grau, procedendo-se apenas a uma modificação: substitui-se "Série" por "Curso".

Não teria sentido identificar-se o custo/aluno por série neste grau desde quando não existam profundas diferenças de características de ensino entre as diversas séries do 2º Grau, nem tampouco é relevante o conceito de:"série" num grau onde a reforma já recomenda o sistema de matrícula por disciplina.

Em contraposição, a diferença dos cursos aí é de crucial importância.

2.3.3 - Para o Ensino Superior

Vimos que o emprego do Formulário 6, possibilita às Secretarias de Educação o conhecimento do custo médio do aluno/ano por Unidades de Ensino independente do nível ou grau. Isso quer dizer, que o método de apuração do custo médio é válido não somente para as Unidades de Ensino de 1º e 2º Graus, como também para as de Ensino Superior.

Todavia, desejando a SEC conhecer não apenas o custo médio do aluno/ano por estabelecimento de Ensino Superior, mas identificar esses custos a nível de curso, de série ou mesmo de disciplina, o Formulário 6 torna-se ineficaz.

Outros instrumentos deverão ser aplicados a fim de se obter o custo unitário ao nível desejado. Antes de penetrar no estudo desses instrumentos, entretanto convém distinguir as

Unidades de ensino em função de determinadas características relacionadas com a complexidade da sua organização. Para esse fim podem considerar-se as Unidades de Ensino Superior agrupadas em 3 tipos:

- a) Escolas Isoladas que oferecer, um so curso;
- b) Escolas Isoladas que oferecem diversos cursos ;
- c) Universidades

As Escolas integrantes do grupo "a", podem facilmente obter 'seus custos unitários a partir do formulário 6. Isso porque, oferecendo apenas um curso, o seu custo total coincide como e obvio, com o custo do curso, e assim o custo médio/unitário do seu aluno pode ser obtido mediante a simples divisão do custo total pelo número de alunos (da escola, ou do Curso, pois serão u ma só e mesma coisa).

Para as Escolas Isoladas que ofereçam mais de um curso (Grupo 3) bem, como para as universidades (Grupo C) , a_ apresentam-se duas opções:

Conhecidos os custos totais da Escola mediante o emprego do Formulário 5, pode se calcular o custo médio por curso, através de artifícios como os que seguem:

a) Rateio proporcional dos custos totais em relação ao numero de alunos de cada curso, para se acharem os custos totais dos cursos e, em seguida, divisão dos custos totais dos cursos peio respectivo número de alunos para se encontrar seu custo unitário;

b) Utilização da metodologia criada e testada na Universidade Federal da Bahia e hoje adotada em todo o Sistema Universitário Federal por decisão do MEC.

Resumidamente, a metodologia do chamado "Modelo da UFBA" consiste no seguinte:

1º} Identificação dos alunos/disciplina em cada curso o cm cada Unidade (ou Departamento Acadêmico) produtora de ensino, a partir dos relatórios de matrícula;

2º) Cálculos dos percentuais de utilização de cada qual dessas Unidades produtoras de ensino (ou Departamentos)

pelos alunos dos diversos cursos da Instituição;

3º) Cálculo do valor da despesa que deve corresponder a cada curso em cada Unidade de Ensino (ou Departamento) , tomando-se por base a despesa realizada em cada Unidade de Ensino obtida diretamente no Balanço Anual das Contas e fazendo-se incidir sobre esta o percentual referido no item anterior;

4º) Cálculo do custo total de cada curso, mediante a agregação dos custos parciais de cada curso ocorridos em cada Unidade, e obtidos na forma indicada no item anterior;

5º) .Cálculo do custo médio do aluno/disciplina do curso, mediante a divisão dos custos totais de cada curso pelos totais de aluno/disciplina;

6º) Cálculo do custo médio anual do aluno/indivíduo do curso mediante a multiplicação do custo médio do aluno/disciplina de cada curso pelo respectivo número médio de disciplinas em que os alunos se matriculem.

Para a aplicação dessa metodologia são suficientes os três formulários apresentados sob números 10, 11 e 12.

O Formulário 10 refere-se aos passos 2 e 3 da metodologia e será preenchido por Unidade (Escola, Faculdade, Centro, Instituto, etc.) ou por Departamento, segundo se trate de Universidade estruturada em Unidades ou de Escola Isolada com mais de um curso e estruturada em Departamentos. (Obviamente a aplicação será a mesma no caso de Universidade subdividida diretamente em Departamentos, isto é, sem nível intermediário na sua hierarquia).

Na coluna apropriada serão enumerados os cursos cujos alunos se utilizam dessa Unidade (ou Departamento).

Na coluna seguinte, serão consignados os números de alunos/disciplina (isto é, de matrículas) de cada curso e da subsequente os percentuais que esses números representam em relação ao total da Unidade.

Na última coluna serão distribuídos para cada curso, em função do percentual acima, parcelas correspondentes do custeio total da Unidade.

O, Formulário 11 refere-se ao item 4 da metodologia, servindo portanto para a composição do custo do curso. Deverá ter preenchido um Formulário 11 para cada curso que a Instituição oferece.

Na primeira coluna aparecerão todas as Unidades (no caso de Universidade) ou Departamentos (no caso de Escolas Isoladas) que contribuam com a oferta de uma ou mais disciplinas para o currículo do curso em foco.

Na segunda coluna serão consignados os números de alunos matriculados nas disciplinas oferecidas por cada uma dessas Unidades ou Departamentos.

As duas colunas restantes destinam-se a operações similares às que foram efetuadas no Formulário anterior, isto é, transformação dos números absolutos de alunos em percentuais e consignaçoão dos valores em CR\$ correspondentes.

O Formulário 12 serve aos passos 5 e 6 da metodologia acima descrita e não apresenta maiores dificuldades para o seu preenchimento.

Na primeira coluna serão enumerados todos os cursos mantidos pelo Estabelecimento (Universidade ou Escola Isolada Pluricurricular).

Na segunda será consignado o custeio total de cada um desses cursos conforme obtido no Formulário anterior.

Na terceira entrarão os alunos/disciplina igualmente obtidos no Formulário anterior.

A quarta serve de campo a uma simples divisão do valor consignado na segunda pelo número consignado na terceira (custo total do curso pelo número de alunos/disciplina).

A quinta, deverá ser obtida de fonte direta (relatórios de matrículas ou cadernetas escolares) pois representa o número médio de disciplinas em que os alunos de cada curso se matricularam durante o ano letivo.

Finalmente a sexta serve de campo à multiplicação do valor constante da quarta coluna pelo número apresentado na quinta. Apresenta ela, assim, o custo médio (unitário) do aluno/indivíduo de cada curso durante o ano.

A última linha dessa coluna oferece ainda o custo médio (unitário) do aluno de Estabelecimento como um todo.

IV- ALGUMAS DIFICULDADES A SEREM ENFRENTADAS

A identificação dos custos da educação representa objetivo desafiador, exatamente pelo grau de complexidade do assunto e pelas dificuldades imensas que devem ser transpostas.

A primeira grande dificuldade, no que se refere ao Ensino de 1º e 2º Graus, reside na própria dimensão dos Sistemas Estaduais de Educação e na variedade de situações que eles abrangem.

Desde quando a educação de 1º Grau é obrigatória e gratuita, as Secretarias Estaduais tem que estender a sua ação a todo o território Estadual, e, considerando as peculiaridades locais, tem, que enfrentar problemas dos mais variados. Em outras palavras: há muita diferença entre os problemas a enfrentar em um grande centro urbano e aqueles que surgem nas pequenas comunidades rurais. E será grande a diferença de custos entre uma e outra situação. É óbvio que o custo/aluno em uma pequena Escola Rural - onde o espaço físico é às vezes um barracão, os equipamentos apenas uma carteira rústica e um quadro negro e o pessoal docente um Mestre-Escola leigo, é bem diferente do custo/aluno em uma escola montada e equipada com todos os requisitos modernos, dispondo de um corpo docente especializado e bem remunerado, como por exemplo, uma Escola Polivalente.

Outra dificuldade está vinculada a transição por que esta passando o Ensino de 1º e 2º Graus. Como a implantação da Reforma "far-se-á progressivamente segundo as peculiaridades, possibilidades e legislação de cada Sistema de Ensino" - Art. 72 da Lei 5.692/71 - aparecem situações inteiramente diferentes dentro de um mesmo Estado, e essas diferenças vão ter repercussão direta nos custos. Uma Escola que ofereça um currículo pleno de 1º Grau terá custos inteiramente diferentes de uma outra que mantenha um sistema pre-Reforma. Todas as preocupações qualitativas trazidas pela atual legislação, principalmente aquelas relacionadas com a qualificação do docente e com as especificações educacionais da nova escola, vão influenciar decisivamente nos custos. E as duas situações poderão conviver paralelamente por muito tempo, a depender da aceleração que cada Estado tenha dado à Implantação da Reforma. Além disso, os variados tipos de intercomplementaridade que a Lei recomenda no Art. 3º, fazem com que uma nova dificuldade se apresente. Como, exemplo, devem ser agregados os custos de um Centro Interescolar

ao aluno de outro Estabelecimento que nele tenha buscado apenas uma pequena parcela do seu currículo? Seria o caso de utilizar-se aí um método semelhante ao do Ensino Superior?

Outra séria dificuldade de um estudo de custos para o Ensino de 1º e 2º Graus está na estrutura e abrangência do Orçamento. Todos os registros contábeis do Serviço Público são feitos a nível de Unidade Orçamentária. Ora, nas Secretarias de Educação, normalmente, a Unidade Orçamentária representa um agregado de escolas. A depender da estrutura do Orçamento, esse agregado pode ser maior ou menor-, mas sempre representará um número considerável de Unidades Escolares. Como saber, portanto, o custo de pessoal ou de material de determinada escola, se os registros contábeis são feitos num nível mais agregado? Além do mais, a dificuldade se agrava quando sabemos que na maioria dos Estados as Contabilidades são centralizadas nas Secretarias de Fazenda. O manuseio dos "Empenhos" e registros após o pagamento da despesa se torna praticamente impossível a outros setores da Administração, e mesmo que assim não fosse, essas despesas são normalmente efetivadas para atender a um conjunto de Estabelecimentos. As Folhas de Pagamento de Pessoal são emitidas para o Departamento como um todo, as aquisições de material são feitas globalmente, etc. Tendo em mente todas essas dificuldades é que no presente trabalho se procuraram adotar soluções que contornem (quando não possam realmente superar) essas dificuldades, produzindo, entretanto, indicações de custos que não padeçam de distorções intoleráveis. É obvio que essas soluções dependerão muitas vezes de instrumentos subsidiários ou complementares do tipo daqueles sugeridos no item 2.3.1 deste estudo.

Os problemas relacionados com a amplitude, variedade e transição podem ser em parte superados utilizando-se a sugestão da identificação de custos por amostragem. Neste caso, tanto se reduzirá a massa de trabalho a um número bem menor de unidades, como também e em consequência se conseguirá pesquisar mais cuidadosamente todos os tipos de Unidades existente naquele dado momento.

Enfim, cada Estado deverá diagnosticar suas próprias dificuldades e aplicar as soluções peculiares à sua realidade.-

GOVERNO DO ESTADO.....		DEMONSTRATIVO DAS FONTES E USO DE FUNDOS (Valores em Cr\$ 1,00)							Exercício	FORM
Secretaria de Educação e Cultura									19.....	1
OBJETIVOS	Administração Central	Trein. e Aperf. Pessoal	Educação Física	Ensino de 1º Grau	Ensino de 2º Grau	Ensino Superior	Ensino Supletivo	Atividades Culturais	Total	
FONTES										
Orçamento										
Salário Educação Q. F.										
Salário Educação Q. E.										
Caixa Escolar										
Convênios										
Doações ,										
Outras										
.....										
.....										
TOTAL										

GOVERNO DO ESTADO	DEMONSTRATIVO DOS CUSTOS TOTAIS POR OBJETIVOS - FINS SEGUNDO SUA NATUREZA (Valores em cr\$1,00)				Exercício 19....	FORM. 3
	CUSTOS	Diretos	I n d i r e t o s			
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO E CULTURA	OBJETIVOS-FINS		Adm. Central	Educação Física	Trein.Aper. Pessoal	Total
	Ensino de 1º Grau					
	Ensino de 2º Grau					
	Ensino Supletivo					
	Ensino Superior					
	Atividades Culturais					
	TOTAIS					

GOVERNO DO ESTADO..... Secretaria de Educação e Cultura	COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DO ENSINO DEGRAU A NÍVEL DE UNIDADE ESCOLAR (valores em cr\$ 1,00)				Exercício 19.....	FORM. 4
	CUSTOS UNIDADES DE ENSINO	PESSOAL		OUTROS		
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Total	Orçamentário	Extra-Orçamentário
Escola A						
Escola B						
Escola C						
TOTAIS						



GOVERNO DO ESTADO..... Secretaria de Educação e Cultura	COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS TOTAIS DO ENSINO DEGRAU A NÍVEL DE UNIDADE ESCOLAR (valores em cr\$ 1,00)				Exercício: 19.....	FORM. 5
CUSTOS UNIDADES DE ENSINO	DIRETOS			INDIRETOS		Total Geral
	Pessoal	Outros	Total	Gerats	Específicos	
Escola A						
Escola B						
Escola C						
TOTAL						

GOVERNO DO ESTADO..... Secretaria da Educação e Cultura	APURAÇÃO DO CUSTO MÉDIO UNITÁRIO DO ALUNO/ANO NO ENSINO DE GRAU (valores em cr\$ 1,00)				Exercício 19....	FORM. 6
UNIDADES DE ENSINO	CUSTO	Diretos	Indiretos	Total	Nº de Alunos	Custo médio Aluno/Ano
Escola A						
Escola B						
Escola C						
TOTAIS						

GOVERNO DO ESTADO.....
 Secretaria de Educação e Cultura

CUSTOS DE PESSOAL POR SÉRIE
 (Valores em cr\$ 1,00)

FORM.
8

UNIDADE DE ENSINO:					Exercício de 19...
S É R I E	Nº de horas/ aula anuais	Valor médio da hora/aula	Despesa anual com pesso- al Docente	Rateio despesa pes- soal administrativo	Total do Custo de Pessoal
1a. Série					
2a. Série					
3a. Série					
4a. Série					
5a. Série					
6a. Série					
7a. Série					
8a. Série					
TOTAL					

GOVERNO DO ESTADO..... Secretaria de Educação e Cultura	CUSTEIO POR UNIDADE, SEGUNDO CURSO (valores em cr\$ 1,00)		FORM. 10
UNIDADE DE ENSINO:			
CURSOS	ALUNOS / DISCIPLINA		Exercício de 19.....
	Número	Percentual	Custelo
TOTALS			

GOVERNO DO ESTADO..... Secretaria de Educação e Cultura	CUSTEIO DO ENSINO SUPERIOR SEGUNDO CURSOS (valores em cr\$ 1,00)					FORM. 12
UNIDADE DE ENSINO:						
C U R S O S	Custeio total do curso	Alunos/Disciplina	Custeio Aluno/Disciplina	Média Disciplina/Aluno	Exercício 19.... Custeio médio do aluno	
Empty area for data entry						
TOTAIS						

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)