

# **Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso em duas universidades públicas**

**Antonio Erivando Xavier Junior** (UFERSA) - eri\_jr@hotmail.com

**Lilian Lucy dos Santos** (PUCPR) - liliansantos@sercomtel.com.br

**Wesley Vieira da Silva** (PUCPR) - wesley.vieira@pucpr.br

**Alceu Souza** (PUCPR) - alceu.souza@pucpr.br

## **Resumo:**

*O objetivo desta pesquisa é a mensuração do resultado econômico do curso de Ciências Contábeis de duas universidades públicas, sendo: Universidade Federal do Semi-Árido – UFERSA; e Universidade Estadual de Londrina – UEL, no período de 2010 a 2013. O resultado econômico do setor público é definido como o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública e é evidenciado na Demonstração do Resultado Econômico. A avaliação da eficiência no setor público pressupõe a maximização dos serviços prestados a sociedade dado um conjunto de recursos disponíveis (QUEIROZ, XAVIER JR, MIRANDA, 2014). Para apuração do resultado econômico utilizou-se a modelagem conceitual de custos para o setor público proposta por Machado e Holanda (2010). O resultado econômico obtido foi negativo, para o quadriênio, em ambas as universidades, o que sugere uma ineficiência na gestão dos recursos públicos destinados à educação. É relevante ressaltar que o resultado econômico reflete apenas variáveis quantitativas, ou seja, apenas dados financeiros, desconsiderando variáveis qualitativas.*

**Palavras-chave:** *Eficiência. Custo no Serviço Público. Resultado Econômico.*

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

## **Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso em duas universidades públicas**

### **RESUMO**

O objetivo desta pesquisa é a mensuração do resultado econômico do curso de Ciências Contábeis de duas universidades públicas, sendo: Universidade Federal do Semi-Árido – UFERSA; e Universidade Estadual de Londrina – UEL, no período de 2010 a 2013. O resultado econômico do setor público é definido como o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública e é evidenciado na Demonstração do Resultado Econômico. A avaliação da eficiência no setor público pressupõe a maximização dos serviços prestados a sociedade dado um conjunto de recursos disponíveis (QUEIROZ, XAVIER JR, MIRANDA, 2014). Para apuração do resultado econômico utilizou-se a modelagem conceitual de custos para o setor público proposta por Machado e Holanda (2010). O resultado econômico obtido foi negativo, para o quadriênio, em ambas as universidades, o que sugere uma ineficiência na gestão dos recursos públicos destinados à educação. É relevante ressaltar que o resultado econômico reflete apenas variáveis quantitativas, ou seja, apenas dados financeiros, desconsiderando variáveis qualitativas.

Palavras: Eficiência. Custo no Serviço Público. Resultado Econômico.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

### **1 Introdução**

A definição de Administração Pública é que todo o aparelhamento do Estado tem a finalidade de prestação de serviço público, visando à satisfação das necessidades coletivas (KOHAMA, 1991), desta definição depreende-se que para a execução de sua finalidade o setor público utiliza de mão de obra, serviços, material de consumo e permanente e outros necessários à prestação de serviços colocados à disposição dos cidadãos.

Os serviços prestados pelo Estado devem obedecer ao princípio da eficiência, conforme previsto no artigo 37 da Constituição Federal. Eficiência pode ser definida como a qualidade de fazer com excelência, aproveitando da melhor forma possível, recursos escassos como tempo e energia, ou seja, chegar ao resultado, produzir o seu efeito específico com qualidade e competência, com nenhum ou com o mínimo de erros (JURBAN, 2006).

Com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101/2000, ganha força o papel da contabilidade de custo dentro da administração pública, o art. 50 da referida lei estabelece que a administração pública manterá um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Contudo, apesar das determinações legais, até 2010, a administração pública não utilizava sistema de custos, por falta de sistemas e metodologia adequada a ela (MACHADO e HOLANDA, 2010).

A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisão (MARTINS, 2009). Esta afirmação confirma a importância da Contabilidade de Custos para a Administração Pública, que por força de dispositivos legais, como é o caso da Lei Complementar 101/00, deve manter o controle e a responsabilidade na gestão fiscal.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1.133/2008, introduziu a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico pelas entidades de governo, sendo elaborada de forma facultativa, de acordo com a Portaria STN nº 749/09 (QUEIROZ, XAVIER JR, e MIRANDA, 2013).

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 6º, garante aos cidadãos brasileiros direitos sociais, entre eles a educação. O governo federal e os governos estaduais garantem o acesso ao ensino superior aos cidadãos através de suas Universidades, tendo como principal função a graduação e a pós-graduação, sendo serviços altamente especializados, consumindo grande volume de recursos financeiros (QUEIROZ, XAVIER JR, e MIRANDA, 2014). Sendo assim podemos elaborar o seguinte questionamento: Qual o resultado econômico gerado pelo curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA e na Universidade Estadual de Londrina?

O objetivo geral do trabalho é comparar o resultado econômico gerado pelo curso de Ciências Contábeis, na Universidade Federal Rural do Semi-Árido -UFERSA e na Universidade Estadual de Londrina, utilizando o modelo de custos para o setor público desenvolvido por Machado e Holanda (2010).

Sendo as principais finalidades do Estado a promoção do bem estar social e a prestação dos serviços públicos à sociedade que, por força de princípios constitucionais e de administração pública, devem ser executados com eficiência, a presente pesquisa se justifica no sentido de gerar informações sobre o desempenho da gestão governamental.

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Gestão de custos**

A palavra custos é associada, em um primeiro momento, diretamente ao processo produtivo industrial, pois nasce da contabilidade financeira, na necessidade de avaliar estoques na indústria (MARTINS, 2009), o que é uma associação equivocada, pois para todas as empresas, no desenvolvimento de suas atividades, o tema custos é relevante (SCHIER, 2009).

Em contabilidade, custo, pode ser definido, segundo Sá (1995), como o investimento para que se consiga um bem de uso ou de venda. Pode ser definido também como o recurso monetário consumido no processo de produção de bens ou serviços (MARTINS, 2009). A gestão de custos surge para proporcionar ao administrador uma visão ampliada da realidade financeira, identificando como são gastos os recursos disponíveis, permitindo identificar os exageros e destinar os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias (ALMEIDA, BORBA e FLORES, 2009).

A utilização da contabilidade de custos é um grande instrumento de controle desde que seja possível conhecer os custos que estão sendo incorridos, verificar se estão dentro do esperado, analisar as divergências e tomar medidas para correção de desvios (MARTINS, 2009). Para Perez Jr *et. al.*(2009) o sistema de custos deve atender a finalidade de ferramenta de controle sobre as atividades produtivas e deve ser capaz de responder questões de controle interno.

A gestão de custos oferece uma importante ferramenta oferecendo informações que são instrumentos para contribuir significativamente na tomada de decisão (CARARETO *et. al.*, 2006). Entende-se tomada de decisão como sendo a opção entre cursos alternativos e a gestão de custos surge como coletora e relatora de dados relevantes neste processo (OLIVEIRA *et. al.*, 2008).

Para Catelli (1999), o processo de tomada de decisões tem uma perfeita correspondência com o ciclo gerencial de planejamento, execução e controle. Podemos concluir que a gestão de custos é fundamental para tomada de decisão e controle, que são aspectos fundamentais para a modernização da administração pública.

## 2.2 Gestão de Custos no Setor Público

O Estado funciona sob uma grande estrutura burocrática, preocupando-se mais com as exigências legais do que com as necessidades dos cidadãos (ALMEIDA, BORBA e FLORES, 2009). A Constituição Federal, em seu art. 37, já havia estabelecido que a administração pública deve obedecer, entre outros, ao princípio da eficiência, e estabelece ainda em seu art. 70:

*“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”*

O parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101/00, estabelece que: *“A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”*. Fica evidente que a preocupação do legislador com a gestão dos recursos públicos.

Apesar da Constituição Federal e a Lei Complementar 101/00 tratarem de assuntos que levam ao entendimento de que o poder público deve realizar a gestão de custos, até 2010 a administração pública não utilizava sistema de custos, visto que, não havia sistema e nem metodologia adequada (MACHADO E HOLANDA, 2010). Segundo os mesmos autores, na gestão da administração pública, é necessário um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas.

Segundo Silva e Drumond (2004) o conceito de administração pública gerencial surgiu com o intuito de realizar uma administração pública voltada para o cidadão como cliente, com foco na eficiência e na eficácia. Surge uma nova abordagem da gestão pública, priorizando a mensuração de custos no governo federal, transformando paradigmas sobre o papel e importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos (MACHADO E HOLANDA, 2010).

A globalização, o desenvolvimento do país, a necessidade de disponibilização de informações pelos entes públicos, a cobrança por economicidade e eficiência na alocação de recursos, levou o Governo Federal a pensar em um sistema de informação de custo (MACHADO E HOLANDA, 2010). Em 2008 o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184 dispoendo sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A edição da referida normativa pelo Ministério da Fazenda motivou o Conselho Federal de Contabilidade a publicar a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a NBC T 16.2. A norma criou o subsistema contábil de custos, com a finalidade de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

O Ministério da Fazenda, em março de 2010, homologou um projeto executivo, com o nome de Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. O Sistema foi criado formalmente pela Portaria STN nº 157/2011. O sistema de custos tem caráter gerencial e deve apoiar a gestão tanto nos órgãos executivos quanto nos órgãos de planejamento e de controle (MACHADO E HOLANDA, 2010).

Com o intuito de orientar a implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução nº 1366/11, aprovando a NBC T 16.11, com os objetivos de apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, a tomada de decisão em processos, programas de controle de custos e de

melhoria da qualidade do gasto, entre outros.

### **2.3 Eficiência no Gasto Público**

O conceito de eficiência refere-se ao uso racional dos meios dos quais se dispõe para alcançar um objetivo previamente determinado (MALENA *et. al.*, 2013). No caso do setor público seu objetivo principal é gerar produtos e serviços que visam atender ao bem-estar da sociedade, devendo cumprir sua missão em continuidade, gerando valor para a sociedade. (SLOMSKI, 2009). O Setor Público deve atender ao seu objetivo de forma eficiente, como estabelece o art. 37 da Constituição Federal. Ganhos de eficiência significam aumentar a quantidade e a qualidade dos serviços públicos com o mesmo volume de gasto (VILLELA, 2006).

A contribuição da Gestão por Resultados Econômicos decorre da mensuração da eficiência organizacional do setor público, utilizando o mercado para identificar o valor econômico dos serviços prestados, possibilitando comparar o desempenho da gestão governamental com as práticas da iniciativa privada, identificando, mensurando e informando o nível de eficiência econômica com que estão sendo geridos os recursos públicos (CROZATTI *et. al.* 2011).

Segundo a NBC T 16.11 os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos, devendo ter a capacidade de alcançar os objetivos e as metas programadas com o mínimo de recursos e tempo, conseguindo desta forma a sua otimização (MALENA *et. al.*, 2013).

O resultado econômico do setor público, definido como o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, será evidenciado na Demonstração do Resultado Econômico, devendo demonstrar o resultado econômico das ações do setor público (QUEIROZ, XAVIER JR, e MIRANDA, 2014). Segundo Slomski (2006) o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia da entidade pública, englobando, segundo o autor, a eficiência.

### **2.4 Demonstração do Resultado Econômico**

O objetivo da contabilidade é o controle do patrimônio, através de coleta, armazenamento e processamento de informações (PADOVEZE, 2010), informações essas que darão origem às demonstrações contábeis, importantes para análise contábil (IUDICÍBUS, 2010). O mesmo acontece com a contabilidade aplicada ao setor público, porém, controles exclusivamente orçamentários não captam o grau de eficiência com que são prestados os serviços públicos (SLOMSKI 1996).

Um modelo conceitual para a mensuração do resultado econômico foi proposto por Slomski (1996), baseado nas seguintes premissas:

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

A lei 4.320/74 prevê, em seu art. 85, que os serviços de contabilidade nas entidades públicas serão organizados de forma a permitir a interpretação dos resultados econômicos e financeiros, entretanto somente os aspectos financeiros são atendidos pelos demonstrativos da referida lei, pois tratam de ingressos e consumos de recursos (SLOMSKI, 2006).

A Demonstração do Resultado Econômico, criada pela NBCT 16.2, é subsidiada pelas informações do subsistema de custos, devendo apresentar de forma dedutiva, pelo menos três itens: a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; b)

custos e despesas identificados com a execução da ação pública e; c) resultado econômico apurado.

A Lei 4.320/64 estabelece que o resultado econômico dos entes públicos deve ser evidenciado. O modelo de DRE a ser aplicado ao setor público está estabelecido na NBCT 16.11, e deverá evidenciar o resultado econômico de ações do setor público, que, como já descrito na seção 2.3, é o melhor indicador de eficiência dos gastos públicos.

## 2.5 Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público

Machado e Holanda (2010) propuseram um modelo de custos aplicado ao setor público, no qual esta pesquisa se baseia. O modelo parte da despesa liquidada, sendo a que mais se aproxima da definição de custo como o gasto realizado na aquisição de bens ou serviços necessários à produção de outros bens ou serviços.

Os autores esclarecem que na utilização das informações das despesas liquidadas existe a necessidade de tratamento dos valores, citando por exemplo a liquidação forçada, compra de materiais para estoques e despesas de exercícios anteriores. Apresentamos abaixo o modelo proposto por Machado e Holanda (2010)

Quadro 01: Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público

Contabilidade Orçamentária	Despesa Orçamentária Executada
	(-) Despesa Executada por inscrição em Restos a Pagar não Processada
	(+) Restos a pagar liquidados no Exercício
	(-) Despesas de exercício anteriores
Ajustes Orçamentários	(-) Formação de estoques
	(-) Concessão de adiantamentos
	(-) Investimentos/Inversão Financeira/Amortização da dívida
	(+) Consumo de estoques
Ajustes Patrimoniais	(+) Despesa incorrida de adiantamentos
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização
Contabilidade Patrimonial	Custo Ideal

Fonte: Machado e Holanda (2010)

A metodologia proposta pelos autores citados é utilizada para apuração do custo por aluno e posteriormente o resultado econômico do curso de Ciências Contábeis da UFERSA e da UEL.

## 3 Metodologia

### 3.1 Amostra e coleta de dados

Para esta pesquisa foram elencadas duas instituições de ensino superior sendo: a) Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA, criada em 2005, com sede na cidade de Mossoró, no Estado do Rio Grande do Norte. A universidade encerrou o ano de 2013 com 21 cursos de graduação e 11 programas de pós-graduação *stricto sensu*, com 6.666 alunos de graduação e 491 alunos de pós-graduação e; b) Universidade Estadual de Londrina - UEL, criada em 1970, com a junção de cinco faculdades, com sede na cidade de Londrina, no estado do Paraná. A UEL encerrou o ano de 2013 com 53 cursos de graduação e 43 programas

de pós-graduação *stricto sensu*, com 13.393 alunos de graduação e 2.134 alunos de pós-graduação *stricto sensu*.

Os dados da UFERSA, referente a custos e números de alunos, foram retirados do Relatório de Gestão, publicados anualmente pela Universidade. No caso da UEL os dados foram obtidos nas publicações constantes no site da universidade. Para ambas universidades os dados compreendem o período de 2010 a 2013.

Para a apuração da receita econômica foram adotadas a Universidade Potiguar – UnP (Unidade Mossoró) e a Pontifícia Universidade Católica do Paraná, para a apuração do custo de oportunidade da UFERSA e da UEL respectivamente. A justificativa pela escolha das referidas universidades se dá pelo fato de que a apuração do resultado econômico exigir como referência, uma atividade de qualidade semelhante à executada pelas Universidades estudadas. Os valores das mensalidades foram levantados diretamente nos respectivos *sites* da UnP e da PUCPr, Campus Londrina.

### 3.1 Tratamento dos dados

A apuração dos custos do período estudado foi tratada conforme o modelo conceitual de Custos para o Setor Público de Machado e Holanda (2010). O custo por aluno foi obtido por meio da divisão do custo ajustado pelo número total de alunos de cada uma das universidades estudadas.

A análise aqui apresentada concentra-se em duas universidades públicas, sendo a UFERSA federal e a UEL estadual, cabe lembrar que o sistema de custos no setor público não está em pleno funcionamento, portanto, para apuração do resultado econômico não foi utilizada a separação entre custos diretos e indiretos.

O custo do curso de Ciências Contábeis foi obtido pela multiplicação do custo individual de cada aluno pelo total de alunos do curso em cada período, para cada uma das universidades desta pesquisa. O resultado econômico do Curso de Ciências Contábeis foi obtido comparando-se o custo por aluno da UFERSA e da UEL com o custo de oportunidade, correspondente às mensalidades pagas pelos alunos pelo mesmo curso na Universidade Potiguar e na PUCPr.

## 4 Apresentação e Análise dos Resultados

### 4.1 Apuração do custo dos cursos de ciências contábeis

Apuração de custos no serviço público é um assunto recente, ainda sem muitos critérios objetivos de como deve ser realizado. Neste trabalho optou-se por utilizar o modelo proposto por Machado e Holanda (2010). As tabelas 01 e 02 apresentam, respectivamente, o custo ideal apurado para a UFERSA e para UEL, no período de 2010 a 2013, para posterior utilização para o Curso de Ciências Contábeis de ambas as Universidades.

Tabela 01 – Apuração do custo ideal total anual 2010 a 2013 UFERSA

DETALHAMENTO	2010	2011	2012	2013
Despesa Orçamentária Executada	114.496.593,81	132.544.045,89	159.441.996,37	217.293.115,43
(-) Despesa Executada por inscrição em RP não-processados	(21.215.369,08)	(22.664.794,30)	(30.466.421,15)	(63.335.155,26)
(+) Restos a Pagar liquidados no exercício	20.527.304,00	16.925.850,05	25.388.399,85	35.768.745,38
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	(4.389,33)	0,00	(84.861,07)	0,00
(-) Formação de Estoques	(1.068.341,72)	(1.673.845,38)	(2.311.056,07)	(3.811.692,33)
(-) Concessão de Adiantamentos	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Investimentos / Inversões Financeiras / Amortização da Dívida	(23.574.707,79)	(24.294.767,00)	(31.213.248,58)	(52.773.366,18)
<b>(=) Despesas após ajustes</b>	<b>89.161.089,89</b>	<b>100.836.489,26</b>	<b>120.754.809,35</b>	<b>133.141.647,04</b>

<b>orçamentários</b>				
(+) Consumo de estoques	974.995,87	1.608.998,49	2.048.002,10	3.718.376,53
(+) Despesas Incorridas de Adiantamentos	0,00	0,00	0,00	0,00
(+) Depreciação / Exaustão / Amortização	429.310,32	932.443,67	1.629.349,02	2.800.965,76
<b>(=) Despesas após ajustes patrimoniais – Custo Ideal</b>	<b>90.565.396,08</b>	<b>103.377.931,42</b>	<b>124.432.160,47</b>	<b>139.660.989,33</b>

Fonte: Dados da pesquisa

O custo anual da UFERSA, apurado utilizando-se o modelo de Machado e Holanda (2010), teve um crescimento de 54,21% no quadriênio pesquisado.

Tabela 02 – Apuração do custo ideal total anual 2010 a 2013 UEL

<b>DETALHAMENTO</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Despesa Orçamentária Executada	<b>297.557.511,35</b>	<b>315.256.883,74</b>	<b>340.215.173,07</b>	<b>394.079.514,27</b>
(-) Despesa Executada por inscrição em RP não-processados	(30.270.422,38)	(39.499.314,41)	(29.508.336,44)	(31.703.077,52)
(+) Restos a Pagar liquidados no exercício	18.446.538,07	27.087.494,42	18.346.766,98	20.261.039,36
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Formação de Estoques	(44.482.301,68)	(71.016.239,05)	(78.722.740,54)	(76.419.143,81)
(-) Concessão de Adiantamentos	(215.078,00)	(205.275,00)	(211.525,00)	(204.806,112)
(-) Investimentos / Inversões Financeiras / Amortização da Dívida	(17.267.140,45)	(16.766.427,94)	(1.358.708,78)	(13.621.645,92)
<b>(=) Despesas após ajustes orçamentários</b>	<b>223.769.106,91</b>	<b>214.857.121,76</b>	<b>250.119.338,07</b>	<b>272.130.840,91</b>
(+) Consumo de estoques	36.870.537,38	63.180.204,60	70.814.015,58	67.905.737,18
(+) Despesas Incorridas de Adiantamentos	180.978,00	165.450,00	165.425,00	148.700,00
(+) Depreciação / Exaustão / Amortização	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>(=) Despesas após ajustes patrimoniais – Custo Ideal</b>	<b>260.820.622,29</b>	<b>278.202.776,36</b>	<b>321.098.778,65</b>	<b>340.185.278,09</b>

Fonte: Sados da pesquisa

O crescimento do custo ideal anual para a UEL, utilizando-se o mesmo modelo de levantamento da UFERSA, cresceu 30,42% no mesmo período. O crescimento do custo da UFERSA foi 23,78% maior que o da UEL, considerando-se apenas valores percentuais.

As tabelas 03 e 04 apresentam a quantidade de alunos matriculados, no período de 2010 a 2013, na UFERSA e UEL, respectivamente.

Tabela 03 – Alunos matriculados de 2010 a 2013 – UFERSA

<b>QUANTIDADE</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Alunos da graduação	4.251	5.119	5.692	6.667
Alunos do Mestrado	114	250	289	351
Alunos do Doutorado	29	64	120	140
<b>Total Geral UFERSA</b>	<b>4.394</b>	<b>5.433</b>	<b>6.101</b>	<b>7.158</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A quantidade de alunos matriculados na UFERSA apresentou um crescimento de 62,5% no quadriênio, sendo que o período de maior crescimento foi de 2010 para 2011, onde o quadro de alunos aumentou em 23,70%.



Tabela 04 – Alunos matriculados de 2010 a 2013 – UEL

<b>QUANTIDADE</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Alunos da graduação	13.368	13.585	16.008	13.393
Alunos do Mestrado	1.084	1.556	1.594	1.428
Alunos da Doutorado	375	465	635	706
<b>Total Geral UEL</b>	<b>14.827</b>	<b>15.606</b>	<b>18.237</b>	<b>15.527</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A quantidade de alunos matriculados na UEL apresenta-se estável, com crescimento de 4,7% no quadriênio. A instituição de ensino completou seu 44º aniversário em 2014, e possivelmente já trabalha com número de cursos e alunos de graduação estabilizados, o que é possível ser observado na tabela 04, a instituição conta com 13.369 alunos de graduação em 2010 e 13.393 em 2013. Já na pós-graduação *stricto sensu* é possível observar o crescimento no número de alunos, passando de 1.459 em 2010 para 2.134 em 2013, o que representa um aumento de 46,26%.

Com base nos dados apurados nas tabelas 01 a 04 é possível mensurar o custo ideal unitário, apresentado nas tabelas 05 e 06, no período de 2010 a 2013, para a UFERSA e UEL, respectivamente.

Tabela 05 – Custo ideal unitário, por aluno, no período de 2010 a 2013 – UFERSA

<b>Dados</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
(A) Custo ideal R\$	90.565.396,08	103.377.931,42	124.432.160,47	139.660.989,33
(B) Total de alunos	4.394	5.433	6.101	7.158
<b>Custo ideal unitário (A/B)</b>	<b>20.611,15</b>	<b>19.027,78</b>	<b>20.395,37</b>	<b>19.511,17</b>

Fonte: Dados da pesquisa

O custo ideal anual por aluno, na UFERSA, passou de R\$ 20.611,15 em 2010 para R\$ 19.511,17 em 2013, representando um decréscimo de 5,33% no quadriênio.

Tabela 06 – Custo ideal unitário, por aluno, no período de 2010 a 2013 – UEL

<b>Dados</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
(A) Custo ideal R\$	260.820.622,29	278.202.776,36	321.098.778,65	340.185.278,09
(B) Total de alunos	14.827	15.606	18.237	15.527
<b>Custo ideal unitário (A/B)</b>	<b>17.590,92</b>	<b>17.826,65</b>	<b>17.607,00</b>	<b>21.909,27</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Já na UEL o custo ideal anual por aluno passou de R\$ 17.590,92 em 2010 para R\$ 21.909,27 em 2013, representando um crescimento de 24,54% no quadriênio.

Nas tabelas 07 e 08 será apresentado o custo ideal para o curso de ciências contábeis da UFERSA e da UEL, respectivamente, multiplicando-se a quantidade de alunos no curso pelo valor do custo ideal unitário.

Tabela 07 – Apuração do custo ideal anual do curso de ciências contábeis - UFERSA

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Quantidade de alunos no curso de ciências contábeis (A)	136	186	244	275
Custo ideal anual unitário (B)	20.611,15	19.027,78	20.395,37	19.511,17
<b>Custo ideal anual do curso de ciências contábeis</b>	<b>2.803.116,40</b>	<b>3.539.167,08</b>	<b>4.976.470,28</b>	<b>5.365.571,75</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 07 apresenta o custo ideal anual para o curso de ciências contábeis da UFERSA. O valor total gasto para a manutenção do curso passou de R\$ 2.803.116,40 em 2010 para R\$ 5.365.571,75 em 2013, o que representa um crescimento de 91,41% no

quadriênio. O número de alunos matriculados no curso teve um aumento de 102%, passando de 136 em 2010 para 275 em 2013.

Tabela 08 – Apuração do custo ideal anual do curso de ciências contábeis - UEL

	2010	2011	2012	2013
Quantidade de alunos no curso de ciências contábeis (A)	522	496	508	518
Custo ideal anual unitário (B)	17.590,92	17.826,65	17.607,00	21.909,27
<b>Custo ideal anual do curso de ciências contábeis (A) * (B)</b>	<b>9.182.460,24</b>	<b>8.842.018,40</b>	<b>8.944.356,00</b>	<b>11.349.001,86</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 08 apresenta-se o custo ideal anual para o curso de ciências contábeis da UEL. O valor total do curso passou de R\$ 9.182.460,24 em 2010 para R\$ 11.349.001,86 em 2013, o que representa um crescimento de 23,599% no quadriênio. Observa-se que o número de alunos matriculados no curso mantém-se estável.

#### 4.2 Resultado econômico do curso de Ciências Contábeis

Abaixo serão apresentados a apuração da receita econômica do curso de ciências contábeis com base nas mensalidades da UnP e da PUCPr, Campus Londrina. Os valores das receitas econômicas apuradas nas tabelas 09 e 10 serão utilizados para a apuração do resultado econômico da Ufersa e UEL, respectivamente.

Tabela 09 – Receita econômica do curso de ciências contábeis - Ufersa

	2010	2011	2012	2013
Quantidade de alunos no curso de ciências contábeis (A)	136	186	244	275
Mensalidade UnP (B)	342,00	408,00	436,00	487,00
<b>Receita econômica mensal (C) = (A) * (B)</b>	<b>R\$ 46.512,00</b>	<b>R\$ 75.888,00</b>	<b>R\$ 106.384,00</b>	<b>R\$ 133.925,00</b>
<b>Receita econômica anual (C)*12</b>	<b>R\$ 558.144,00</b>	<b>R\$ 910.656,00</b>	<b>R\$ 1.276.608,00</b>	<b>R\$ 1.607.100,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A receita econômica do curso de Ciências Contábeis da Ufersa passou de R\$ 558.144,00 em 2010 para R\$ 1.607.100,00 em 2013, representando um crescimento percentual de 187,95%, que pode ser explicado pelo crescimento no número de alunos matriculados no curso, 136 em 2010 indo para 275 em 2013, com um aumento percentual de 102%, e pelo aumento percentual de 42,40% no valor da mensalidade da UnP, valor este corrigido acima da inflação medida no período, janeiro de 2010 a dezembro de 2013, pelo INPC (IBGE) que ficou em 26,61%.

Tabela 10 – Receita econômica do curso de ciências contábeis - UEL

	2010	2011	2012	2013
Quantidade de alunos no curso de ciências contábeis (A)	522	496	508	518
Mensalidade PUCPr (B)	406,00	438,00	481,00	525,00
<b>Receita econômica mensal (C) = (A) * (B)</b>	<b>R\$ 211.932,00</b>	<b>R\$ 217.248,00</b>	<b>R\$ 244.348,00</b>	<b>R\$ 271.950,00</b>
<b>Receita econômica anual (C)*12</b>	<b>R\$ 2.543.184,00</b>	<b>R\$ 2.606.976,00</b>	<b>R\$ 2.932.176,00</b>	<b>R\$ 3.263.400,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Já na UEL, a receita econômica apurada para o Curso de Ciências Contábeis passou de R\$ 2.543.184,00 em 2010 para R\$ 3.263.400,00 em 2013, representando um crescimento percentual de 28%. O número de alunos matriculados no curso não sofreu grandes variações e o aumento da receita se deve ao aumento do valor da mensalidade da PUCPr, campus Londrina, que variou 29,30% no período, pouco acima do valor da inflação medida pelo INPC (IBGE), que foi de 26,61%, no período conforme já esclarecido acima.

Após a apuração do custo ideal e da receita econômica é possível realizar a apuração do resultado econômico, para o período de 2010 a 2013, da Ufersa e da UEL, respectivamente apresentados nos quadros 01 e 02.

Tabela 11 – Resultado econômico anual do curso de ciências contábeis – Ufersa

Ente da Federação				
Demonstração do Resultado Econômico				
Período: 2010 a 2013				
Especificação	2010	2011	2012	2013
1. Receita Econômica apurada	558.144,00	910.656,00	1.276.608,00	1.607.100,00
2. (-) Custos diretos com a execução dos serviços públicos	(2.803.116,40)	(3.539.167,08)	(4.976.470,28)	(5.365.571,75)
3. Margem bruta (1 – 2)	(2.244.972,40)	(2.628.511,08)	(3.699.862,28)	(3.758.471,75)
4. (-) Custos indiretos	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>5. Resultado econômico</b>	<b>(2.244.972,40)</b>	<b>(2.628.511,08)</b>	<b>(3.699.862,28)</b>	<b>(3.758.471,75)</b>
<b>6. Percentual sobre a receita 5 / 1</b>	<b>(302%)</b>	<b>(189%)</b>	<b>(189%)</b>	<b>(133%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Em que pese o crescimento da receita econômica em 187,95%, no quadriênio, o resultado econômico da Ufersa manteve-se negativo no período com tendência de crescimento negativo, apresentando uma piora de 67,41%. Por outro lado comparando-se o resultado econômico com a receita econômica nota-se que existe uma tendência de diminuição entre os dois dados, o que pode ser explicado pelo crescimento do número de alunos e aumento do valor da mensalidade da UnP, dados utilizados para calcular a receita econômica.

Tabela 12 – Resultado econômico do curso de ciências contábeis - UEL

Ente da Federação				
Demonstração do Resultado Econômico				
Período: 2010 a 2013				
Especificação	2010	2011	2012	2013
1. Receita Econômica apurada	2.543.184,00	2.606.976,00	2.932.176,00	3.263.400,00
2. (-) Custos diretos com a execução dos serviços públicos	(9.182.460,24)	(8.842.018,40)	(8.944.356,00)	(11.349.001,86)
3. Margem bruta (1 – 2)	(6.639.276,24)	(6.235.042,40)	(6.012.180,00)	(8.085.601,86)
4. (-) Custos indiretos	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>5. Resultado econômico</b>	<b>(6.639.276,24)</b>	<b>(6.235.042,40)</b>	<b>(6.012.180,00)</b>	<b>(8.085.601,86)</b>
<b>6. Percentual sobre a receita (5) / (1)</b>	<b>(161%)</b>	<b>(139%)</b>	<b>(105%)</b>	<b>(147%)</b>

Fonte: dados da pesquisa

A receita econômica do curso de ciências contábeis da UEL cresceu 28% no período. O resultado econômico manteve-se negativo, apresentando uma piora de 21,78%. Comparando-se o resultado econômico com a receita econômica nota-se que existe uma estabilidade, com leve diminuição do percentual de 2010 para 2013, com exceção do ano de 2012, que teve uma sensível melhora, o que pode ser explicado pela diminuição dos custos e aumento da receita econômica.

A apuração do resultado econômico, no período de 2010 a 2013, para o curso de ciências contábeis em ambas as universidades, UFERSA e UEL, apresentou uma piora nos resultados de 67,41% e 21,78%, respectivamente. Este fato pode ser um indício de ineficiência dos recursos administrados pelo setor público. A receita econômica, apurada com base nas mensalidades da UnP e da PUCPr (Campus Londrina), sugere que as universidades privadas atendem o mesmo quantitativo de alunos com um custo significativamente menor.

A análise desta pesquisa concentrou-se apenas em dados financeiros, não levando em consideração as variáveis qualitativas, por exemplo, a qualificação do corpo docente, portanto, o indício de ineficiência dos recursos públicos é apenas em relação às variáveis quantitativas.

## **5 Considerações finais**

O objetivo da pesquisa consiste em realizar o levantamento do resultado econômico do curso de ciências contábeis em duas universidades públicas, UFERSA, universidade federal, localizada na cidade de Mossoró/RN e UEL, universidade estadual, localizada em Londrina/Pr.

O resultado econômico foi obtido apurando-se como receita econômica os valores de mensalidade de universidades privadas localizadas nas cidades das universidades estudadas e o custo ideal foi apurado utilizando-se o modelo de Machado e Holanda (2010). Em ambas foi encontrado um resultado econômico negativo, o que pode ser indícios de má gestão do dinheiro público, já que as universidades privadas atenderiam ao mesmo número de alunos a um custo consideravelmente menor.

O estudo possui algumas limitações, o sistema de custos no serviço público, mesmo na atualidade, praticamente é inexistente, dificultando as apurações dos dados. Outra limitação é que a Universidade Estadual de Londrina não trabalha com dados de alunos equivalentes, o que distorceria menos os resultados, pois o custo do aluno de período integral é maior do que os demais, e não foi possível realizar o estudo utilizando esta metodologia, e ainda, como já citado anteriormente esta pesquisa limitou-se somente as variáveis financeiras, desconsiderando-se as variáveis qualitativas.

Para pesquisas futuras sugere-se a utilização da quantidade de alunos equivalentes e ainda outros estudos na área de custos no setor público, que ainda é extremamente carente, o que poderá ajudar na mensuração da eficiência do gasto público, hoje de difícil medição.

## **Bibliografia**

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro: RAP, ano 43, n. 3, 2009.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal. 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: 15 de jul. de 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 de jul. de 2014.

BRASIL. Lei Federal 4320 de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 01 de ago. de 2014.

CARARETO, E. S., JAYME, G., TAVARES, M. P. Z., VALE, V. P. Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão. Revista de Economia da UEG, Goiás, v., n. 2, 2006.

CATELLI, Armando (coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 01 de ago. de 2014.

CROZATTI, J., ORDONEZ, A. R. N., SILVEIRA, A. S., PEREIRA, D. G., FERREIRA, T. S. O custo ABC e o resultado econômico da escola pública como critério para avaliação de desempenho da gestão da educação: uma consideração sobre o efeito do IDEB no custo e no lucro econômico. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custo - CBC. Anais... Rio de Janeiro, 2011.

IUDÍCIBUS, S. de. Teoria da Contabilidade. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JUBRAN, A. J.; Modelo de análise de eficiência na administração pública: estudo aplicado às prefeituras brasileiras usando a análise envoltória de dados. 2006. Tese (Doutorado em Engenharia) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

KOHAMA, H. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MACHADO, N., HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal do Brasil. Revista de Administração Pública. v. 44, n. 4, p. 791 – 820, 2010.

MALENA, D. C. de C. Q., BATISTA FILHO, J. A., OLIVEIRA, J. H. de, CASTRO, D. T. Análise situacional da eficiência do gasto público com despesas administrativas no governo do estado de Tocantins. In: VI Congresso de Gestão Pública. Brasília, 2013.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L., Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SÁ, A. L. de, SÁ, A. M. de. Dicionário de Contabilidade. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SCHEIR, C. U. da C. Gestão de Custos. 1 ed. Paraná: IBPEX, 2006.

SILVA, I. L. da; DRUMOND, R. B. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. São Paulo, 2004. V Congresso USP.

SLOMSKI, V. Controladoria e governança na gestão pública. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, V. Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, 1996.

VILLELA, R. A qualidade do gasto público. Revista Desafios do Desenvolvimento IPEA. 18 ed. ano 3, 2006.

XAVIER JR, A. E., QUIEIROZ, D. B., MIRANDA, K. F. Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: Uma avaliação do resultado econômico do curso de ciências contábeis de uma universidade pública federal. Revista UNIABEU. V.7 Número 16 maio- agosto. Belford Roxo. 2014.