

Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: Uma avaliação do resultado econômico do curso de ciências contábeis de uma universidade pública federal

Antonio Erivando Xavier Junior (UFERSA) - eri_jr@hotmail.com

Dimas Barrêto de Queiroz (UFERSA) - dimasqueiroz@gmail.com

Kléber Formiga Miranda (UFERSA) - kleber@qtm.cnt.br

Resumo:

A avaliação de eficiência no setor público pressupõe a maximização dos serviços prestados a sociedade dado um conjunto de recursos disponíveis. A demonstração do resultado econômico foi introduzida ao conjunto de demonstrações no setor público com o objetivo de identificar alternativas para a criação de valor, assegurando a eficiência da gestão pública e o pleno atendimento dos interesses da sociedade. O objetivo da pesquisa consistiu em mensurar o resultado econômico do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA no período de 2010 a 2012. Para atingir tal objetivo, utilizou-se a modelagem conceitual de custos para o setor público proposta por Machado e Holanda (2010). A partir da receita econômica, obtida em uma universidade privada da cidade de Mossoró que possui o curso de Ciências Contábeis, a pesquisa encontrou um resultado econômico negativo para os três anos estudados. Essa evidência aponta uma ineficiência na gestão dos recursos públicos destinados à educação. Ressalta-se que o resultado econômico reflete a “frieza” dos números, sem considerar aspectos qualitativos e atividades como pesquisa e extensão, normalmente ausentes nas instituições privadas. A ausência de um sistema de custos efetivo no setor público foi encarada como uma limitação à execução dessa pesquisa.

Palavras-chave: Resultado Econômico. Eficiência. Custo Ideal.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: Uma avaliação do resultado econômico do curso de ciências contábeis de uma universidade pública federal

Resumo

A avaliação de eficiência no setor público pressupõe a maximização dos serviços prestados a sociedade dado um conjunto de recursos disponíveis. A demonstração do resultado econômico foi introduzida ao conjunto de demonstrações no setor público com o objetivo de identificar alternativas para a criação de valor, assegurando a eficiência da gestão pública e o pleno atendimento dos interesses da sociedade. O objetivo da pesquisa consistiu em mensurar o resultado econômico do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA no período de 2010 a 2012. Para atingir tal objetivo, utilizou-se a modelagem conceitual de custos para o setor público proposta por Machado e Holanda (2010). A partir da receita econômica, obtida em uma universidade privada da cidade de Mossoró que possui o curso de Ciências Contábeis, a pesquisa encontrou um resultado econômico negativo para os três anos estudados. Essa evidência aponta uma ineficiência na gestão dos recursos públicos destinados à educação. Ressalta-se que o resultado econômico reflete a “frieza” dos números, sem considerar aspectos qualitativos e atividades como pesquisa e extensão, normalmente ausentes nas instituições privadas. A ausência de um sistema de custos efetivo no setor público foi encarada como uma limitação à execução dessa pesquisa.

Palavras-Chave: Resultado Econômico. Eficiência. Custo Ideal.

Área temática: Custos aplicados ao Setor Público.

1 Introdução

O setor público gerencia recursos humanos, materiais e investe em ativos para assegurar as diversas demandas da sociedade. Espera-se, nesse sentido, que as entidades públicas busquem eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos.

A 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 (JUBRAN, 2006). Matei e Savuslecu (2009) afirmam que o setor público é considerado eficiente quando se fornece o máximo de bens e serviços públicos, dentro do limite dos recursos disponíveis. A discussão sobre eficiência no setor público envolve dois temas: (a) o sistema de custo e (b) o valor agregado gerado pelos serviços.

No Brasil, a aplicação da contabilidade de custos na administração pública encontra-se na fase embrionária. Porém, esse tema ganhou força após a aprovação da Lei de Responsabilidade de Fiscal e passou a despertar a atenção de profissionais de contabilidade, pesquisadores e gestores públicos (SLOMSKI, 2009). A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 50, § 3º, inciso VI, estabelece que a administração pública manterá um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A Secretaria do Tesouro Nacional criou o sistema de custo do Governo Federal através da Portaria STN nº 157 de 9 de março de 2011. De acordo com essa Portaria, o Sistema de

Custos do Governo Federal tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, bem como evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

O sistema de informação de custos é essencial para auxiliar decisões típicas da área governamental, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Permite, ainda, comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Para avaliar os resultados da gestão pública e a eficiência na prestação de serviços, o Conselho Federal de Contabilidade introduziu, através da Resolução 1.133/2008, a elaboração Demonstração do Resultado Econômico (DRE) pelas entidades governamentais. A Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria 749/2009, orienta a elaboração da DRE de forma facultativa e em consonância com o Sistema de Custos.

Nesse sentido, a mensuração e avaliação do resultado econômico possibilita a identificação das alternativas mais favoráveis para criação de valor, garantindo a eficiência da gestão pública e o pleno atendimento dos interesses e demandas da sociedade. (SANTOS et al., 2011).

As Universidades Federais caracterizam-se por prestar um serviço altamente especializado, utilizando um grande volume de recursos. Essas entidades, portanto, devem ser avaliadas quanto à eficiência de suas atividades. Nesse sentido, surge o questionamento: **Qual o resultado econômico gerado pelo curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFERSA?**

O objetivo desse trabalho consiste em mensurar o resultado econômico gerado pelo curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA. Para atingir tal objetivo, utilizou-se a modelagem conceitual de custos para o setor público desenvolvida por Machado e Holanda (2010).

Em função da necessidade da avaliação de desempenho das entidades públicas, justifica-se essa pesquisa por dois fatores. Inicialmente, caracteriza-se como uma ferramenta informacional sobre o desempenho da gestão pública, contribuindo para a tomada de decisão e otimização dos recursos governamentais. Por fim, caracteriza-se como instrumento para o controle social, reduzindo a assimetria informacional e pressionando os gestores em busca de eficiência e eficácia.

2 Referencial Teórico

2.1 Custos no Setor Público

A introdução de uma nova abordagem de gestão pública, que prioriza a mensuração de custos no governo federal, integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos. (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Para Slomski (2009), faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços.

Diante da nova abordagem da gestão pública e da necessidade de convergência as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC através da Resolução 1.129/08, instituiu a Norma Brasileira de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T 16.2, que tem por objetivo estruturar o sistema de informação contábil e seus subsistemas, em especial o de custos.

Para orientar a implantação e execução do subsistema de custo, o CFC elaborou a NBC T 16.11, cujo objetivo é estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Nesse sentido, o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

O SICSP é apoiado em três elementos: (a) sistema de acumulação, (b) sistema de custeio e (c) método de custeio.

O Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. O Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração adotado, podendo ser de diversas formas: custeio histórico, custeio corrente, custeio estimado e custeio padrão. Por fim, o método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado.

Segundo a NBC T 16.11, a escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio. Os métodos mais comuns são: direto, variável, por absorção, por atividade e pleno.

Dada a importância do SICSP para a administração pública, a Secretaria do Tesouro Nacional criou, através da Portaria STN nº 157 de 9 de março de 2011, o sistema de custo do governo federal (SIC). O SIC tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público.

Segundo Machado e Holanda (2010), a administração pública, até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário), não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos. O motivo é porque, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistematicamente e uniformemente para toda a administração pública federal.

O Ministério da Fazenda foi incumbido de coordenar a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Custos do Governo Federal, com dados extraídos dos diversos sistemas estruturantes do governo federal, que teve sua homologação em março de 2010 (MACHADO; HOLANDA, 2010).

2.2 Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público

Essa pesquisa baseia-se no modelo de custos para o setor público desenvolvido por Machado e Holanda (2010). O objetivo é apurar o custo por aluno de acordo com essa metodologia e posteriormente apurar o resultado econômico do curso de Ciências Contábeis da UFERSA.

Para apuração dos custos, o modelo parte das despesas orçamentárias liquidadas, uma vez que esta é a que mais se aproxima do conceito de custos como o gasto realizado na aquisição de bens ou serviços necessários à produção de outros bens ou serviços. Nos valores liquidados, alguns valores necessitam de tratamento especial para se tornar adequados ao conceito de custo dos produtos e serviços. Machado e Holanda (2010) citam dois tipos de ajustes.

O ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por

acréscimo os valores patrimoniais e por exclusão os valores orçamentários que não são custos do período, conforme conceitos de contabilidade de custos.

A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estivessem nas contas citadas no parágrafo anterior, mas que não formam a informação de custo. Este ajuste utilizou parâmetros gerenciais dispostos nas contas correntes das contas contábeis inseridas na primeira etapa. O Quadro 01 apresenta o modelo proposto por Machado e Holanda (2010).

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

Fonte: Machado e Holanda (2010)

Quadro 01: Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público

2.3 Resultado Econômico e Eficiência nos Gastos Públicos

As entidades públicas são definidas por Slomski (2009) como geradoras de produtos ou serviços que visam atender ao bem-estar da sociedade, compreendendo a administração direta e indireta da União, dos Estados e dos Municípios, bem como as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Ainda segundo o autor, o objetivo básico de uma entidade pública é cumprir sua missão em continuidade, gerando valor para a sociedade e promovendo o bem-estar social.

A avaliação do valor econômico na tomada de decisão através da mensuração possibilita a identificação das alternativas mais favoráveis para criação de valor, garantindo a eficiência da gestão pública e o pleno atendimento dos interesses e demandas da sociedade (SANTOS et. al., 2011).

A Gestão por Resultados Econômicos tem contribuição efetiva para a mensuração da eficiência organizacional do setor público, uma vez que usa o mercado como *benchmarking* para identificação do valor econômico dos serviços prestados. Por meio da metodologia de comparação do desempenho da gestão governamental com as práticas desempenhadas pela iniciativa privada identifica, mensura e informa o nível de eficiência econômica com que estão sendo geridos os recursos públicos. (CROZATTI et. al. 2011).

Para mensuração do resultado econômico, Slomski (1996) propõe um modelo com base em três pressupostos:

- 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.

O modelo conceitual desenvolvido por Slomski (1996) parte da premissa de que os controles exclusivamente orçamentários deixam de captar o grau de eficiência com que são prestados os serviços públicos. Na prestação de serviços públicos, há uma receita que

não está explicitada na contabilidade de entidades públicas, denominada receita econômica, que é encontrada pela multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado. Nesse sentido, a receita econômica pode ser obtida através da multiplicação do número de serviços prestados e o custo de oportunidade.

A NBC T 16.6, que estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, determina que a Demonstração do Resultado Econômico deva ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na 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 NBC T 16.6 define receita econômica como “o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade” e custo de oportunidade como “o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública”.

Percebe-se, portanto, que o modelo proposto por Slomski (1996) é congruente ao modelo proposto pelo CFC através da NBC T 16.6. A estrutura da Demonstração do Resultado Econômico é definida pelo Anexo 20 da Lei 4.320/64. O Quadro 02 evidencia a estrutura da demonstração.

“Ente da Federação” Demonstração do Resultado Econômico Período: --/--/-- a --/--/--		
Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5. Resultado econômico apurado		

Fonte: Anexo 20 da Lei 4.320/64

Quadro 02: Demonstração do Resultado Econômico

2.4 Pesquisas Relevantes sobre o Tema

Pesquisas sobre eficiência dos gastos públicos são comuns na literatura sobre desempenho no setor governamental. A nível internacional, pode-se citar os estudos de Gupta e Verhoeven (2001) e Afonso e Aubyn (2004). No âmbito nacional, as pesquisas Jubran (2006), Varela (2008) e Diniz (2012) trabalham essa temática. Em comum, todos os estudos utilizaram a técnica estatística da Análise Envoltória de Dados (DEA), cujo objetivo é identificar a fronteira de eficiência de um grupo de organizações afins, por meio de comparações entre os recursos usados e os resultados obtidos em cada uma delas (JUBRAN, 2006).

Dentro do contexto de avaliação de eficiência e abordando especificamente a demonstração do resultado econômico, pode-se citar as pesquisas de Slomski et. al. (2010) e Crozzatti et. al. (2011).

Slomski et. al. (2010) realizaram um estudo sobre a demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e *accountability* no setor

público para a minimização da assimetria informacional entre o Estado e a sociedade. Através de um estudo documental na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo (PGMSP), a pesquisa concluiu que a demonstração do valor econômico possibilita a evidência do cumprimento do princípio da eficiência ao comparar a receita econômica produzida aos custos e despesas incorridas na sua prestação, criando um novo paradigma relacionado aos aspectos de governança e *accountability* na gestão pública, capaz de produzir informação à sociedade e ao administrador público.

Crozzatti et. al. (2011) estudaram o uso da informação de custo e de resultado econômico para a gestão da educação. Através de um estudo em uma escola da rede municipal de ensino, a pesquisa concluiu que o resultado econômico da escola aumentou quase 200% em função do estabelecimento de metas de qualidade com base no IDEB. O estudo mostrou também que a informação de custos, bem como a do resultado econômico é relevante na gestão da melhoria da qualidade do ensino, se utilizados no modelo de gestão voltado para a eficiência e eficácia da atividade pública.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Amostra e coleta de informações

A pesquisa consiste em um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA. Essa IFES foi criada em 2005 com sede na cidade de Mossoró, no Estado do Rio Grande do Norte. A universidade finalizou o ano de 2012 oferecendo 21 cursos de graduação e 11 programas de pós-graduação *stricto sensu*, possuindo 5.692 alunos de graduação e 409 alunos de pós-graduação.

Os dados sobre os custos e números de alunos matriculados foram retirados diretamente do Relatório de Gestão publicado anualmente pela Instituição. O período de estudo compreende os anos de 2010 a 2012.

Para a mensuração do resultado econômico, a pesquisa adotou a Universidade Potiguar – UnP (Unidade Mossoró) para o cálculo do custo de oportunidade. Justifica-se essa escolha em função do método de cálculo do resultado econômico exigir como referência, uma atividade de qualidade semelhante à executada pela UFERSA. Os dados sobre a Universidade Potiguar foram coletados diretamente do *site* da instituição.

3.2 Tratamento dos Dados

Inicialmente, os custos dos anos estudados foram levantados e trabalhos de acordo com o modelo conceitual de Custos para o setor público desenvolvido por Machado e Holanda (2010), descrito no Quadro 01.

O custo total obtido a partir do modelo conceitual foi dividido pelo número de alunos reais e equivalentes da UFERSA, de modo que o custo por aluno equivalente seja conhecido.

Após a descoberta do custo por aluno, multiplicou-se pelo número de alunos equivalentes do curso de Ciências Contábeis da UFERSA. A partir da comparação entre o custo por aluno da UFERSA e o custo de oportunidade, que corresponde à mensalidade paga pelos alunos do mesmo curso na Universidade Potiguar, apurou-se o resultado econômico do curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA.

4 Apresentação e Discussão dos Resultados

4.1 Mensuração do custo com os serviços prestados na graduação em ciências contábeis

O custo dos serviços prestados em educação, em particular nas universidades públicas brasileiras, por ausência de critérios objetivos de planejamento orçamentário, é de difícil

mensuração, pois conforme Reinert (2005), inexistem sistemas de custos organizados de forma a otimizar sua correta apuração.

Nessa pesquisa, adotou-se como parâmetro de custo a modelagem proposta por Machado e Holanda (2010). Na Tabela 01 são apresentados os montantes dos custos ideais apurados para toda a universidade objeto de estudo, no período de 2010 a 2012, para posterior tratamento e individualização para o curso de Ciências Contábeis.

Tabela 01 – Apuração do custo ideal anual no período de 2010 a 2012

DETALHAMENTO DO CUSTO	2010	2011	2012
Despesa Orçamentária Executada	114.496.593,81	132.544.045,89	159.441.996,37
(-) Despesa Executada por inscrição em RP não-processados	(21.215.369,08)	(22.664.794,30)	(30.466.421,15)
(+) Restos a Pagar Liquidados no Exercício	20.527.304,00	16.925.850,05	25.388.399,85
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	(4.389,33)	0,00	(84.861,07)
(-) Formação do Estoque	(1.068.341,72)	(1.673.845,38)	(2.311.056,07)
(-) Concessão de Adiantamentos	0,00	0,00	
(-) Investimentos / Inversões Financeiras / Amortização da Dívida	(23.574.707,79)	(24.294.767,00)	(31.213.248,58)
(=) Despesas após ajustes orçamentários	89.161.089,89	100.836.489,26	120.754.809,35
(+) Consumo de Estoques	974.995,87	1.608.998,49	2.048.002,10
(+) Despesas Incorridas de Adiantamentos	0,00	0,00	
(+) Depreciação / Exaustão / Amortização	429.310,32	932.443,67	1.629.349,02
(=) Despesas após ajustes patrimoniais - Custo Ideal	90.565.396,08	103.377.931,42	124.432.160,47

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se uma evolução anual entre os períodos analisados. O custo ideal da UFERSA progrediu em 14% de 2009 para 2010 e 20% no biênio seguinte. Entre 2010 e 2012 passou de um pouco mais de R\$ 90 milhões para R\$ 125 milhões, explicado pela ampliação de programas de doutorado, mestrado e pelo quantitativo de alunos matriculados na graduação, cujos valores acompanharam o crescimento dos custos também em proporções ascendentes.

A Tabela 02 apresenta o quantitativo de alunos da UFERSA no período de 2010 a 2012, através do qual será possível apurar o custo unitário do aluno da IES e evidenciar seu crescimento.

Tabela 02 – Quantitativo de alunos no período de 2010 a 2012

QUANTITATIVO DE ALUNOS	2010	2011	2012
Número de alunos matriculados na graduação	4.251	5.119	5.692
Número de alunos matriculados pós-graduação (Mestrado)	114	250	289
Número de alunos matriculados pós-graduação (Doutorado)	29	64	120
Total Geral da UFERSA	4.394	5.433	6.101

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos dados apresentados nas Tabelas 01 e 02 foi possível identificar o custo ideal unitário anual dos alunos da UFERSA, desconsiderando as variações de custos entre os cursos, dadas as suas especificidades. A apuração desse valor é apresentada na Tabela 03.

Tabela 03 – Apuração do custo ideal unitário anual do aluno no período de 2010 a 2012

Dados	2010	2011	2012
(A) Custo Ideal – R\$	90.565.396,08	103.377.931,42	124.432.160,47
(B) Total de alunos – Und.	4.394	5.433	6.101
Custo Ideal Unitário (A/B) – R\$	20.611,15	19.027,78	20.395,37

Fonte: Dados da pesquisa.

A constância do custo ideal unitário, apurado na Tabela 03, demonstra a relação entre os gastos da instituição e o número total de alunos. Dessa forma, a ascensão anual do custo ideal, não se constitui, essencialmente, em aumento de custo por aluno, mas a uma demanda superior de recursos para operacionalização da universidade. A estabilidade do custo unitário anual é explicada em função dos ajustes realizados no cálculo do custo ideal, especialmente os expurgos de valores de investimento, formação de estoques e despesas do exercício anterior, contribuem para a apuração de um gasto “puro” com o ensino, pesquisa e extensão.

Mesmo apresentando-se estáveis, o custo ideal unitário até então apurado não pôde ser utilizado como parâmetro dessa pesquisa, uma vez existem discrepâncias dos gastos entre os diversos cursos de graduação. Assim, optou-se pela utilização do conceito de alunos equivalentes proposto por BRASIL (2012) em função da utilização de metodologias redutoras dessa divergência. O quantitativo de alunos equivalentes da UFERSA no período de 2010 a 2012 são apresentados na Tabela 04.

Tabela 04 – Quantitativo de alunos equivalentes no período de 2010 a 2012

QUANTITATIVO DE ALUNOS EQUIVALENTES	2010	2011	2012
Número de alunos equivalentes na graduação	5.252,5	7.508,29	9.153,22
Número de alunos equivalentes na graduação e pós-graduação	5.569,5	8.110,29	9.928,22

Fonte: Dados da pesquisa.

A utilização do conceito de aluno equivalente não ocasionou o desvirtuamento dos dados iniciais quanto à progressão anual do quantitativo de alunos. A Tabela 05 demonstra a evolução comparativa entre o quantitativo nominal de alunos e o quantitativo de alunos equivalentes.

Tabela 05 – Comparativo do quantitativo de alunos totais e equivalentes no período de 2010 a 2012

Quantitativo de alunos	2010	%	2011	%	2012	%
Nominais	4.394	100	5.433	124	6.101	139
Equivalentes	5.569,5	100	8.110,29	146	9.928,22	178

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 05, confirma-se a tendência crescente dos valores com modificações no percentual de evolução no período. O percentual de crescimento de 2012, comparativo com 2010 foi de 39% quando utilizado o quantitativo nominal e de 78% ao utilizar o conceito de aluno equivalente. A assimetria decorre da metodologia utilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), descrita em Brasil (2012), onde utiliza pesos diferentes entre cursos. O diferencial de percentuais entre 2010 e 2012 para os quantitativos demonstrados é explicado, portanto, pelo aumento do número de alunos de doutorado e mestrado no período.

Com base no quantitativo de alunos equivalentes, foi calculado o custo ideal unitário do período de 2010 a 2012, apresentado na Tabela 06.

Tabela 06 – Apuração do custo ideal unitário anual do aluno equivalente no período de 2010 a 2012

	2010	2011	2012
(A) Custo Ideal – R\$	90.565.396,08	103.377.931,42	124.432.160,47
(B) Total de alunos equivalentes – Und.	5.569,5	8.110,29	9.928,22
Custo Ideal Unitário (A/B) – R\$	16.260,96	12.746,51	12.533,18

Fonte: Dados da pesquisa.

Como previsto, o custo ideal unitário foi reduzido face ao aumento no quantitativo de alunos equivalentes quando comparados ao total nominal de alunos. Os valores obtidos na Tabela 06 comporão base de cálculo na mensuração do resultado econômico do curso de Ciências Contábeis da UFERSA, avaliado na subseção seguinte.

4.2 Resultado econômico do curso de Ciências Contábeis da UFERSA

Nessa subseção são apresentados os valores determinantes do resultado econômico gerado pelo serviço público através da análise do resultado proveniente do confronto entre a receita econômica do curso, mensurada com base no custo de oportunidade e o custo ideal com base no número de alunos equivalentes do curso. A Tabela 07 discrimina a receita econômica com base no conceito de custo de oportunidade proposto por Slomski (1996), obtidos na unidade de Mossoró da Universidade Potiguar - UnP

Tabela 07 – Receita econômica do curso de ciências contábeis da UFERSA

	2010	2011	2012
Quantidade de alunos equivalentes do curso de ciências contábeis da UFERSA (A)	80	80	102
Mensalidade da UnP (B)	280,00	330,00	380,00
Receita econômica mensal (C) = (A)*(B)	22.400,00	26.400,00	38.760,00
Receita econômica anual (C)*12	268.800,00	316.800,00	465.120,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Apurada a receita econômica do curso de ciências contábeis, passa-se a apurar, conforme Tabela 08, o seu custo ideal.

Tabela 08 – Custo ideal do curso de ciências contábeis da UFERSA

	2010	2011	2012
Custo ideal unitário anual da UFERSA (A)	16.260,96	12.746,51	12.533,18
Quantidade de alunos equivalentes do curso de ciências contábeis da UFERSA (B)	80	80	102
Custo ideal total anual do curso de ciências contábeis da UFERSA (C) = (A)*(B)	1.300.876,80	1.019.720,80	1.278.384,36

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 09 apresenta a apuração do resultado econômico anual obtido pela UFERSA com o curso de ciências contábeis, com base na sua receita econômica anual (Tabela 07) e seu custo ideal anual (Tabela 08).

Tabela 09 – Resultado econômico anual do curso de ciências contábeis da UFERSA

“Ente da Federação” Demonstração do Resultado Econômico Período: 2010 a 2012			
Especificação	2010	2011	2012
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos	268.800,00	316.800,00	465.120,00
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública	(1.300.876,80)	(1.019.720,80)	(1.278.384,36)
3. Margem Bruta	(1.032.076,80)	(702.920,80)	(813.264,36)
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública	0,00	0,00	0,00
5. Resultado econômico apurado	(1.032.076,80)	(702.920,80)	(813.264,36)
Percentual sobre a Receita (5)/(1)	(383%)	(221%)	(174%)

Fonte: Dados da pesquisa.

Antes da análise sobre o resultado econômico, esclarece-se a impraticabilidade da separação dos custos em direto e indireto. A ausência de um sistema de custos capaz de gerar informações de natureza analítica não permitiu a real apuração da margem bruta. Decidiu-se, assim, pela desconsideração dos custos indiretos e registrar todos os custos como diretos. Com esse método, a margem bruta obtida ficou em valor igual ao resultado econômico.

Os resultados descritos na Tabela 09 apontam para um resultado econômico negativo, indicando ineficiência dos gastos públicos nos três exercícios analisados. O esperado na gestão pública é a eficiência dos seus gastos, como afirma Oliveira (2010, p. 58) “a atividade pública também tem a missão de adicionar valor”. A adição de valor proposta pela metodologia utilizada nessa pesquisa sugere a ocorrência de resíduos positivos da diferença entre a receita mensurada com base no custo de oportunidade – valor pelo serviço correspondente na esfera privada – e o custo ideal, mensurado pelo custo corrente ajustado. Essa proposição de geração de valor pode ter influenciado o resultado negativo tão expressivo, chegando a representar um custo sobre a receita quase quatro vezes superior em 2010 e praticamente duas vezes em 2011 e 2012.

Ressalta-se que o curso de ciências contábeis iniciou sua primeira turma em 2009, portanto com poucos alunos, e em 2012 já estava em fase de consolidação com sua oitava turma. O aumento do número de alunos explica a redução sistemática da relação negativa entre o resultado econômico negativo demonstrado e a receita econômica. Outro fator explicativo para o resultado desfavorável é o fato de o curso comportar 80 vagas para cada ano, representando um total de 320 vagas para os quatro anos de existência (2009-2012) e só possuir, conforme relatório de gestão da instituição, 244 vagas em 2012. O preenchimento do total de vagas do curso ocasionaria redução desse déficit na medida em que o quantitativo de alunos chega ao limite operacional da instituição, pois o custo total permanecerá praticamente inalterado com 244 ou 320 alunos.

5 Considerações Finais

A mensuração da eficiência no setor público pelo resultado econômico ainda carece de parâmetros mais consistentes. A ausência de registros destinados à mensuração do desempenho dificulta o controle da eficiência dos gastos públicos. Essa realidade não foi diferente da encontrada na universidade pública estudada nessa pesquisa – a UFERSA.

O estudo objetivou mensurar o resultado econômico do curso de ciências contábeis da UFERSA utilizando como parâmetros a receita econômica proposta por Slomski (1996) e os custos para o setor público, indicados por Machado e Holanda (2010).

Na primeira parte da análise mensurou-se o custo ideal da UFERSA no intuito de compor a base de cálculo para o custo do curso de ciências contábeis. Os resultados demonstram um crescimento dos custos proporcional ao acréscimo do número de alunos, em especial os de pós-graduação *stricto-sensu*. Esses resultados permitiram concluir a ocorrência de aumento de custos quando o número de alunos da instituição cresce. Embora pareça obvio, essa relação acontece quando o total de alunos é ampliado pelo número de cursos. Novos cursos de graduação, mestrado e doutorado, implicaram, assim, na elevação sistemática dos custos da instituição.

A segunda etapa da análise tratou de mensurar o resultado econômico do curso de ciências contábeis da UFERSA. Utilizou-se como parâmetro de receita econômica as mensalidades do mesmo curso da UnP – Unidade Mossoró, considerada nessa pesquisa como serviço equivalente. A receita obtida confrontada com o custo decorrente do custo ideal da UFERSA rateado proporcionalmente ao seu número de alunos equivalentes no curso analisado produziu um resultado econômico negativo, indicando ineficiência nos gastos públicos quanto ao curso de ciências contábeis.

Os resultados obtidos são explicados por dois aspectos importantes. O primeiro refere-se ao período analisado coincidir com o início do curso na instituição. Assim, o pequeno número inicial contribui negativamente na absorção de todos os custos atribuídos ao curso. Essa constatação confirma-se com a redução sistemática da relação entre o déficit e a receita à medida que o número de alunos do curso aumenta. O aumento de alunos alinha-se ao segundo aspecto a ser exposto – o índice de retenção de alunos. O curso oferece 80 vagas anuais e não consegue preencher esse total, encarecendo o custo por aluno. Em 2012, por exemplo, o curso ofereceria 320 vagas e consta em número de 244.

Acredita-se na importância dos resultados obtidos pela possibilidade de propor políticas de gestão para o curso e para a instituição. Para o curso quanto ao índice de retenção e de ingresso de alunos, cabendo ao corpo docente e coordenação de curso a vigilância nesses aspectos. A instituição, quanto à análise de demanda na criação de novos cursos, pois a criação de cursos sem preencher o limite de vagas planejado, de acordo com os dados da pesquisa, acarreta em déficit.

Os resultados, porém, apresentam limitações. A metodologia para o resultado econômico contempla apenas a “frieza” dos números sem considerar aspectos qualitativos do gasto. Por exemplo, o quantitativo substancial de professores da UFERSA possui regime de 40 horas com dedicação exclusiva, acarretando um custo não existente na universidade particular dada como equivalente. O critério de rateio utilizado para determinar o custo do curso também pode ter influenciado o resultado da pesquisa. Um melhor sistema de custos na instituição aliviaria essa restrição.

Dessa forma, sugere-se a realização de estudos posteriores, na iminência de um controle efetivo dos custos no setor público, voltados a entender a formação dos custos, direcionadores de custo, avaliação de desempenho e, sobretudo, o resultado econômico de órgãos públicos.

6 Referências

AFONSO, A.; AUBYN, M. *Non-parametric approaches to education and health expenditure in OECD countries. Departmente of Economics at the School of Economics and Management (ISEG)*. Lisboa, Jan. 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. **Lei Complementar Federal n.º 101 de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 157, de 9 de março de 2011.** Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 749, de 15 de dezembro de 2011.** Aprova a alteração dos Anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. **Portaria-TCU n.º 150, de 3 de julho de 2012.** Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto à elaboração dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2012.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Portaria CFC n.º 37, de março de 2004.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 18 ago. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.128 a 1.137 de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.1 a 16.10. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 18 ago. 2013.

CROZATTI, Jaime et. al. 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.

DINIZ, Josedilton Alves. **Eficiência das transferências intergovernamentais para a educação fundamental de municípios brasileiros.** 2012. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

GUPTA, S.; VERHOEVEN, M. *The efficiency of government expenditure experiences from Africa. Journal of Policy Modeling.* New York, v. 3, n. 4, p. 433-467, 2001.

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

MACHADO, Nelson, HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública – RAP**. v. 44, n. 4, p. 791 – 820, 2010.

MATEI, Ani, SAVULESCU, Carmen. **Enhancing the efficiency of local government in the context of reducing the administrative expenditures**. April, 29, 2009. Public administration in modern times: challenges and perspectives Conference, Komotini, Greece, April 24-25, 2009.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria governamental**: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

REINERT, Clio. **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Florianópolis: UFSC, 2005.

SANTOS, Danielle Cristina Gonzaga dos et. al. Valor econômico gerado por instituições públicas: avaliação do IFPA Campus Abaetetuba. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos - CBC. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

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

_____, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor et. al. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidênciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e *accountability* no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública – RAP**. v. 44, n. 4, p. 791 – 820, 2010.

VARELA, P. S. **Financiamento e controladoria dos municípios paulistas no setor saúde**: Uma avaliação de eficiência. 2008. 211 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.