

Avaliação de desempenho baseado em valor: aplicação do GECON a uma unidade administrativa do IFPA

Danielle Cristina Gonzaga dos Santos (IDEFLOR/UNAMA) - danielle.gonzaga@yahoo.com.br

Alessandro de Castro Corrêa (IFPA / UNAMA) - alessand22@yahoo.com.br

Estela do Socorro Menezes de Souza (IFPA) - estelasms@yahoo.com.br

Janete Pamplona Rodrigues (IFPA) - janpamplona@yahoo.com.br

Resumo:

Este artigo tem o objetivo de avaliar eficiência na criação de valor de uma unidade administrativa do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará (IFPA) por meio da mensuração econômica de seu desempenho. A abordagem está inserida no paradigma da administração pública gerencial que pressupõe a utilização eficiente dos recursos públicos. Utilizou-se a demonstração do resultado econômico por se tratar de um indicador capaz de evidenciar a eficiência gerencial. A evidenciação do resultado econômico é uma obrigação legal de acordo com a Lei 4320/64 e constitui um instrumento fundamental para o controle social das atividades governamentais, podendo ser detalhada a nível departamental para fins de avaliação gerencial nas entidades públicas. Para a mensuração do valor econômico, foi aplicado o Modelo de Gestão Econômica (GECON) que se baseia em três critérios: o custo de oportunidade, o preço de transferência e o custeio direto. Estudou-se o desempenho econômico do Departamento de Convênios e Estágios do IFPA - Campus Belém e se calculou ainda o seu ponto de equilíbrio. Os resultados ressaltaram a contribuição da mensuração do valor econômico para a avaliação do desempenho gerencial no setor público à luz do princípio da eficiência, bem como a necessidade de se aprofundar o estudo da aplicação do conceito de custo de oportunidade a atividades típicas de Estado.

Palavras-chave: Administração Pública Gerencial. GECON. Avaliação de Desempenho.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Avaliação de desempenho baseado em valor: aplicação do GECON a uma unidade administrativa do IFPA

Resumo

Este artigo tem o objetivo de avaliar eficiência na criação de valor de uma unidade administrativa do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará (IFPA) por meio da mensuração econômica de seu desempenho. A abordagem está inserida no paradigma da administração pública gerencial que pressupõe a utilização eficiente dos recursos públicos. Utilizou-se a demonstração do resultado econômico por se tratar de um indicador capaz evidenciar a eficiência gerencial. A evidenciação do resultado econômico é uma obrigação legal de acordo com a Lei 4320/64 e constitui um instrumento fundamental para o controle social das atividades governamentais, podendo ser detalhada a nível departamental para fins de avaliação gerencial nas entidades públicas. Para a mensuração do valor econômico, foi aplicado o Modelo de Gestão Econômica (GECON) que se baseia em três critérios: o custo de oportunidade, o preço de transferência e o custeio direto. Estudou-se o desempenho econômico do Departamento de Convênios e Estágios do IFPA - *Campus* Belém e se calculou ainda o seu ponto de equilíbrio. Os resultados ressaltaram a contribuição da mensuração do valor econômico para a avaliação do desempenho gerencial no setor público à luz do princípio da eficiência, bem como a necessidade de se aprofundar o estudo da aplicação do conceito de custo de oportunidade a atividades típicas de Estado.

Palavras-chave: Administração Pública Gerencial. GECON. Avaliação de Desempenho.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

Os gestores públicos devem ser avaliados, entre outros aspectos, pela contribuição econômica de sua área de responsabilidade à entidade a que pertence e, por extensão, à sociedade. As entidades públicas existem para gerar o bem estar social, e, para a consecução de sua missão, recebem da sociedade recursos que devem ser investidos na produção de bens e serviços. No contexto de uma administração pública gerencial voltada para o cidadão, os gestores públicos devem não somente realizar as atividades sob a sua responsabilidade, mas também realizá-las com a melhor utilização dos recursos públicos, ou seja, com eficiência.

As entidades são sistemas abertos que recebem insumos da sociedade, processam e devolvem à sociedade em forma de serviços públicos. Guerreiro, Catelli, e Dornelles (1997) observam que os recursos recebidos pelas entidades públicas da sociedade são escassos, de modo que possuem valor econômico, bem como os serviços por elas produzidos, por atenderem as necessidades da sociedade. Se o valor dos serviços públicos for superior ao valor dos insumos utilizados, temos a geração de valor à sociedade, que só é possível pela atuação eficiente (CATELLI, PARISI e ALMEIDA, 2001). As técnicas e os processos gerenciais aplicados na gestão pública devem, então, conduzir à maximização do valor dos recursos arrecadados em favor dos cidadãos.

Observa-se, todavia, que os modelos de avaliação de desempenho utilizados no setor público ainda se restringem a resultados mensurados separadamente por indicadores físicos e financeiros, não contemplando o aspecto econômico, sendo incapazes de informar se os recursos foram utilizados eficientemente. A demonstração do resultado econômico é capaz de evidenciar a eficiência na utilização dos recursos públicos que, além do fato de ser uma

obrigação legal de acordo com a Lei 4320/64, constitui um instrumento fundamental para o controle social das atividades governamentais.

Uma entidade pública é sistema formado por subunidades administrativas que atuam em conjunto na produção de serviços. Sendo a avaliação do desempenho uma atividade indispensável para assegurar a consecução dos objetivos organizacionais e o resultado econômico, uma medida de eficiência, a abordagem deve ser, então, detalhada ao nível das subunidades administrativas para fins de avaliação gerencial. Sendo assim, ao se avaliar o desempenho do Departamento de Convênios e Estágios do IFPA - *Campus* Belém, surge o seguinte problema: qual o valor econômico gerado pelos serviços do Departamento?

2 Fundamentação teórica

2.1 A Missão das Entidades Públicas

As entidades públicas são definidas por Slomski (2009, p.35) como geradoras de produtos ou serviços que visam atender ao bem-estar da sociedade e compreendem 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.

As entidades públicas podem ser consideradas sistemas abertos, tendo como característica fundamental a interação com seu ambiente, sendo por ele influenciadas e podendo também influenciá-lo; deste modo, integram-se ao sistema governamental e à sociedade mediante sua missão, que é a razão de sua existência. (PAZOTI, *et al.*, 2004, p. 13).

A missão de uma entidade pública, segundo os autores, é a finalidade para a qual foi criada, podendo ser a produção de um bem ou serviço a fim de satisfazer as necessidades humanas. A missão representa essa incumbência, significando a razão de ser e de existir da organização e qual o seu papel na sociedade. Nesse sentido, Catelli e Guerreiro (1994 *apud* Slomski, 2003, p. 397) definem missão como o objetivo fundamental do sistema da empresa, que se constitui na verdadeira razão de sua existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, assumindo um caráter permanente.

A observação do efetivo cumprimento da missão de uma entidade, segundo Pazoti *et al.* (2004, p. 14), justifica-se pela necessidade do gestor de avaliar o custo-benefício na tomada de decisão, assegurando a continuidade organizacional por meio de uma gestão eficaz e eficiente, decorre a necessidade da mensuração do resultado econômico. Catelli e Guerreiro (1994 *apud* Slomski, 2003, p. 396) destacam que “*o lucro ou resultado econômico é o melhor indicador do nível de eficácia das empresas, tendo em vista a sua capacidade de absorver e refletir adequadamente os impactos de todos esses fatores, considerando inclusive a sinergia entre eles*”.

Depreende-se, então, que o objetivo básico de uma entidade pública é cumprir sua missão em continuidade, gerando valor para a sociedade e promovendo bem-estar social e entende-se, portanto, que 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 eficácia e eficiência da gestão pública ao pleno atendimento dos interesses e demandas da sociedade.

A Lei Federal 4320/64 exige que as entidades públicas apurem e evidenciem o seu resultado econômico e disponibilizem tal informação aos órgãos fiscalizadores e à sociedade. A Constituição, no Art. 37, consagra o princípio da eficiência, podendo a eficiência ser definida como o atendimento de um objetivo de forma econômica, com o uso criterioso e moderado dos recursos necessários à produção de bens e serviços públicos.

Catelli, Parisi e Almeida (2001, p. 83) consideram insuficiente a avaliação dos

resultados da gestão no setor público que levem em consideração apenas indicadores físicos e qualitativos, por não incluir um parâmetro econômico capaz de confrontar os benefícios gerados à sociedade com os seus respectivos custos incorridos.

2.2 O Resultado Econômico

O Estado e suas entidades, a fim de cumprirem a sua missão, recebem da sociedade recursos por meio, principalmente, de impostos que são aplicados em ativos que produzem bens e serviços. Nesse contexto, o cidadão assume a posição de sócio do Estado uma vez que disponibiliza os recursos que são integralizados em ativos. Ocorre que, deste modo, o cidadão tem o direito de avaliar a eficácia e a eficiência com que os ativos adquiridos com seus recursos estão sendo utilizados.

No caso das entidades privadas, a medida de sucesso das suas atividades, durante um determinado período, é o lucro que é calculado por meio da confrontação das receitas e despesas na demonstração do resultado do exercício, entendendo-se como receita o valor recebido pela empresa pela troca de seus produtos e serviços.

Todavia, no caso das entidades públicas, esse valor não é claramente observado, constituindo uma dificuldade para avaliação de sua gestão, para o próprio gestor público quanto para o cidadão. Slomski (2009, p. 26-27) esclarece que a receita tributária não pode ser contabilmente considerada como receita em essência, uma vez que não está relacionada com a contraprestação de bens ou serviços. O autor explica que a receita das entidades públicas é não explícita e ocorre na prestação de serviços públicos, sendo denominada receita econômica. A mensuração da receita pública é realizada por meio da multiplicação do custo de oportunidade do cidadão pelo número de serviços prestados pela entidade pública, entendendo, por custo de oportunidade o valor do produto que o cidadão desprezou ao optar pela utilização do serviço público (SLOMSKI, 2009, p. 98). Assim, o resultado pode ser mensurado pela confrontação entre a receita econômica obtidas com as despesas incorridas por uma entidade pública num determinado período.

Observa-se que o custo de oportunidade, deste modo, desempenha um papel fundamental no cálculo da receita econômica. Slomski (2009, p. 98) define o custo de oportunidade como “*o menor preço de mercado a vista, com similar qualidade e oportunidade daquele que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público*”. Assim cabe citar o exemplo de Catelli, Parisi e Almeida (2001) que ilustra o conceito:

“[...] o valor dos serviços educacionais prestados por uma escola pública gratuita tem como parâmetro de comparação o melhor valor de mercado praticado por escolas privadas para serviços similares. Essa comparação pode indicar ao gestor público as formas mais eficazes de se produzir um serviço para a sociedade.” (CATELLI, PARISI e ALMEIDA, 2001, p. 90).

Assim, se o valor da menor mensalidade cobrada, no mercado, por serviços de igual qualidade fosse, por hipótese, R\$100,00, o custo de oportunidade mensal de cada aluno seria esse valor e, caso a escola pública tivesse 60 alunos matriculados, a sua receita econômica mensal seria R\$100,00 multiplicada pelo número alunos, ou seja, R\$6.000,00 (100 x 60).

Ocorre, todavia, como observam com propriedade Depollo e Cavalcanti (2005, p. 5), que há algumas dificuldades na aplicação do conceito no setor público. Primeiramente, os serviços de algumas entidades não encontram similares no mercado, por se tratarem de atividades “típicas de Estado”, que é o caso das atividades relacionadas com a justiça. Outra dificuldade está relacionada com o elevado valor das despesas com pessoal, o que torna a gestão de um centro de custo um problema de alocação de recursos de pessoal. Ao analisarem o setor de autuação do Tribunal Superior do Trabalho, autores sugerem como solução para essas duas dificuldades que se considerem como custo de oportunidade os custos diretos

mínimos para o funcionamento do setor. Para o material direto, utilizaram o mesmo valor de aquisição, pois partiram da suposição de que o processo de licitação já havia selecionado o menor preço disponível no mercado. Já para o custo de oportunidade de pessoal, utilizaram o valor da remuneração de servidores de início de carreira de analista judiciário, uma vez que o nível de complexidade das atividades executadas no setor não exige grande experiência profissional.

2.3 A avaliação de desempenho

A avaliação de desempenho organizacional é uma atividade inerente ao controle, segundo Sobral e Peci (2008, p. 230-231), trata-se de um processo pelo qual se busca garantir o alcance eficaz e eficiente da missão e dos objetivos organizacionais. De acordo com os autores, o controle é uma função da administração dedicada à geração e utilização sistemática de informações relativas à execução das atividades organizacionais planejadas com o intuito de detectar potenciais problemas e desvios de modo a possibilitar a sua correção.

O gestor só terá condições de controlar as atividades se houver padrões de desempenhos que explicitem o nível de eficiência e eficácia que são esperados de sua unidade administrativa. No planejamento, são determinados os objetivos e, com base nesses objetivos, são adotados os padrões que procuram refletir o grau de desempenho da organização em determinado período. A avaliação do desempenho é, então, a comparação dos resultados alcançados em face do que é pretendido.

Catelli (2001, p. 298) distingue o sentido da avaliação de resultados da avaliação de desempenho. A avaliação de resultados corresponde à avaliação das contribuições econômicas dos produtos e serviços gerados pelas atividades organizacionais ao resultado global. Já a avaliação de desempenho corresponde à avaliação das contribuições geradas pelas áreas de responsabilidades ou pelos gestores ao resultado global da organização, isto é, a contribuição da parte para o todo.

Já Welsch (1983, p. 310 – 311) sugere que os relatórios de desempenho sejam ajustados à estrutura administrativa, de acordo com o princípio de área de responsabilidade. A análise dos desempenhos das áreas de responsabilidades permite identificar aqueles resultados satisfatórios e insatisfatórios, bem como auxiliar nas decisões sobre o meio de corrigir desvios.

Bonacim, Araujo e Miranda (2008, p. 55 - 57) descrevem que a avaliação de desempenho em uma entidade pública é um processo de prestação de contas (*accountability*) realizada através das informações geradas pelos demonstrativos contábeis convencionais, pelo balanço social e por meio de um relatório de avaliação de resultados e desempenhos (relatório de atividade) e diretamente por meio dos sistemas orçamentários (empenho). No entanto, os autores observam a necessidade de prestação de contas dos resultados econômicos através da avaliação da eficiência no uso dos recursos destinados para a realização das metas pretendidas.

Como as entidades públicas são sistemas, a sua produção global de bens e serviços é resultado da ação das diversas subunidades que a compõe. Portanto, o acompanhamento da execução das atividades desenvolvidas nas diversas áreas de responsabilidade é indispensável para que cumpra a sua missão com eficácia e eficiência.

2.4 O modelo de Gestão Econômica (GECON)

Catelli (2000, p.7 *apud* Catelli e Santos, 2001, p.14) define GECON como um modelo que possibilita a tomada de decisões pela gestão pública através da identificação das opções mais benéficas para a sociedade a partir de uma estrutura sistêmica para criação de valor. Guerreiro, Catelli e Dornelles (1997, p. 20) definem GECON simplesmente como “*um modelo gerencial para a administração por resultados econômicos, que incorpora um*

conjunto de conhecimentos integrados visando à eficácia” da organização.

O modelo GECON está estruturado numa abordagem sistêmica, sendo constituído de quatro modelos de forma integrada, quais sejam:

- Modelo de gestão: É um conjunto de princípios que define a forma de gestão da empresa. É formado pelas crenças e valores dos acionistas/proprietários e principais gestores, que orientam e influenciam as diversas atividades empresariais, em especial o processo de tomada de decisões; estabelece os parâmetros e regras básicas que norteiam a busca de objetivos e resultados; explicita princípios direcionadores e uniformizadores para o cumprimento da missão da empresa;
- Modelo de decisão: É a estrutura formal do processo decisório, considerando o processo de gestão, os eventos, transações e atividades realizados numa empresa (planejados e realizados); é fundamental para a constituição do protótipo do sistema de informação;
- Modelo de mensuração: É o modelo relativo ao processo de mensuração física, monetária e de acumulação de resultados dos eventos, transações e atividades sobre os quais os gestores tomam suas decisões;
- Modelo de informação: considera a geração, acumulação e utilização de informações gerenciais (aquelas que suportam o processo decisório); contempla aspectos relativos à qualidade das informações (confiabilidade, correção, oportunidade, utilidade, entre outros) e a lógica do processo decisório (comparação de alternativas simuladas e resultados planejados *versus* realizados, objetivando avaliar resultados e desempenhos). As informações são facilitadoras e indutoras das ações dos gestores para a otimização dos resultados.

A consolidação de informações de vários subsistemas (gestão, decisão, mensuração e informação) num sistema de informações gerenciais integrado permite dirigir as fases do processo de gestão fundamentado em critérios e princípios baseados na utilização de quatro conceitos simultaneamente, quais sejam: (1) a economicidade, (2) a efetividade, (3) a eficiência e (4) a eficácia, no qual a economicidade avalia o desempenho qualitativo, a efetividade examina a capacidade do sistema de permitir que o objetivo seja alcançado, a eficiência analisa a relação entre os resultados obtidos e os recursos empregados, e a eficácia contempla a relação entre os resultados obtidos e os objetivos pretendidos.

Peleias (2002, p. 17) relata que o GECON é um modelo gerencial, porque se propõe a auxiliar o processo de gestão e de tomada de decisões em todas as etapas, nos níveis planejado e realizado, através do aperfeiçoamento do desempenho econômico da organização com o avanço do rendimento e de eficiência operacionais. Catelli *et al.* (2001, p. 89-91) destaca que a mensuração do desempenho econômico da criação de valor é baseada em três critérios, quais sejam: custo de oportunidade, preços de transferência e custeio direto.

- O custo de oportunidade de um recurso é definido pelos autores como o seu melhor uso em uma decisão alternativa. Catelli e Santos (2001, p.12) argumentam que os métodos existentes no setor público, utilizam-se basicamente de índices físicos e qualitativos; assim, o conceito de custo de oportunidade pode ser utilizado em virtude a obtenção da expressão monetária de um benefício proporcionado por uma entidade pública.
- O preço de transferência, segundo Peleias (2002, p. 116), é o “valor pelo qual uma área de responsabilidade fornecedora vende seus produtos e serviços a uma área de responsabilidade consumidora”, sendo utilizado nas transações internas entre as

unidades organizacionais, constituindo um instrumento de grande utilidade na avaliação do desempenho das áreas de responsabilidade. A referência para o valor do preço de transferência é o custo de oportunidade.

- O custeio direto é o método de custeio adotado pelo GECON, pois evita as distorções potenciais relacionados com o uso de rateio, além de evitar que uma área venha a ser penalizada por custos sobre os quais não tenham controle e que não incorreu.

3 Metodologia

A avaliação de desempenho com base na gestão econômica é aplicada sobre o Departamento de Convênios e Estágios que é subordinada a Diretoria de Extensão e Integração Instituto-Empresa (DIREI), do *Campus* Belém do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará (IFPA - *Campus* Belém), durante o primeiro trimestre de 2009, com o objetivo de determinar se seus serviços adicionaram valor à sociedade. O Departamento é responsável pela colocação e acompanhamento dos alunos em estágios curriculares e extracurriculares. Estão alocados, no departamento, três servidores de nível médio e seis estagiários, quatro de nível médio e dois de nível superior. Segundo relatórios gerenciais, durante o período, foram concluídos 589 processos distribuídos nos seguintes serviços: 163 encaminhados de alunos para seleção à vaga de estagiário, 69 termos de compromisso e 357 atestados de conclusão de estágio.

Segundo Marconi e Lakatos (2002), a pesquisa pode ser classificada como aplicada, posto que os resultados se aplicam à realidade do Departamento de Convênios e Estágios do IFPA - *Campus* Belém; e descritiva, pois aborda quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação dos dados no estado atual do departamento. Para a coleta dos dados, foi empregada a técnica de documentação direta, uma vez que os dados foram obtidos diretamente no departamento, através de uma pesquisa de campo. O tipo de pesquisa adotado foi o quantitativo-descritivo, especificamente um estudo de avaliação de programa, atendendo a proposta deste trabalho em avaliar o departamento por meio da verificação da criação de valor para a sociedade, e, para tanto, mensurou-se o seu resultado econômico.

Para a apuração do resultado econômico, utilizou-se o GECON, com base no custo de oportunidade e custeio direto. No tocante ao valor da receita econômica e do custo de oportunidade, adotou-se a proposta de Depollo e Cavalcanti (2005) em virtude de não se encontrar, no mercado, serviço comercializado similar ao desenvolvido pelo Departamento. Os valores dos gastos e do número de processos foram obtidos a partir de relatórios gerenciais.

Os custos variáveis correspondem ao material de expediente cujo valor de consumo está relacionado diretamente com o volume de serviços prestados. O material de consumo fixo corresponde ao material de expediente, de limpeza e conservação cujo consumo não está relacionado com o volume de serviços prestados. Para o custo de oportunidade, utilizou-se o mesmo valor de aquisição, pois se supõe que o processo licitatório já selecionou o menor preço.

Os custos fixos são compostos por material de consumo fixo, remuneração bruta dos servidores e valor pago aos estagiários. Para o custo fixo de oportunidade, utilizou-se também o valor de aquisição. No caso do valor dos servidores, utilizou-se a remuneração bruta de servidores de início de carreira, por se considerar que as atividades executadas no departamento não são de elevada complexidade.

No intuito de determinar a quantidade mínima de serviço que o departamento deve produzir a fim de que compense os seus custos diretos, calculou-se, a exemplo de Depollo e Cavalcanti (2005), o ponto de equilíbrio. O ponto de equilíbrio (Q_0), definido como o volume

de atividade que iguala o valor da receita econômica ao valor dos custos diretos totais do departamento, é calculado de acordo com a sua fórmula tradicional a seguir apresentada:

$$Q_0 = \frac{F}{(p - v)} \quad [\text{Eq. 01}]$$

onde, F corresponde aos custos fixos; v corresponde aos custos variáveis unitários dos serviços, e o p , à receita econômica unitária dos serviços prestados pelo departamento, equivalente ao preço de venda do setor privado. Para a determinação de p , divide-se a receita econômica e pelo número de processos concluídos no período.

4 Análise e Interpretação dos dados

A tabela 1 apresenta os custos diretos incorridos pelo Departamento de Convênios e Estágios do IFPA - *Campus* Belém e seus respectivos custos de oportunidade, no primeiro trimestre de 2009. Os custos estão divididos em custo variáveis e fixos de acordo a variabilidade em relação ao volume de serviços prestados.

Tabela 1 – Custos Diretos do Departamento de Convênios e Estágios no 1º trimestre de 2009.

Material de Consumo Variável	Consumo	Custo de Oportunidade
Barbante de algodão	2,37	2,37
Borracha bicolor	0,40	0,40
Caneta esferográfica azul	2,58	2,58
Caneta esferográfica preta	5,40	5,40
Caneta marca texto cor variada	3,51	3,51
Clips niquelado 2/0	1,89	1,89
Clips niquelado 4/0	3,78	3,78
Clips niquelado 8/0	1,88	1,88
Corretivo líquido	1,91	1,91
Envelope tamanho grande	9,80	9,80
Fita durex	2,01	2,01
Fita adesiva transparente 50 x 50	7,50	7,50
Grampo para grampeador	5,61	5,61
Lápis preto	0,66	0,66
Livro de Ata com 200 folhas	16,92	16,92
Marcador quadro branco	0,00	0,00
Papel A4	180,45	180,45
Papel recado auto-adesivo	11,30	11,30
Pasta suspensa com ferragem	13,60	13,60
Pincel atômico	5,40	5,40
Custo Variável Total	276,97	276,97
Custos Fixos	Consumo	Custo de Oportunidade
Material de Consumo Fixo	92,37	92,37
Servidores	17.236,01	13.583,61
Estagiários	5.618,48	5.618,48
Custo Fixo Total	22.946,86	19.294,46
CUSTO TOTAL	23.223,83	19.571,43

Fonte: Elaborado pelos autores.

O custo de oportunidade do material de consumo, variável e fixo, é o próprio valor de

aquisição em virtude de ter sido adquirido por meio de processo licitatório, de modo que os valores do seu consumo são os mesmos dos seus custos de oportunidades, R\$276,97 e R\$92,37, respectivamente. O custo de oportunidade da remuneração dos servidores foi o valor da remuneração dos servidores de início de carreira, R\$ 13.583,61, e do seu consumo, a remuneração bruta, no período, R\$17.236,01. Pode-se observar que o valor dos custos com servidores de fato se destaca dos demais, tal como havia apontado Depollo e Cavalcanti (2005).

Tabela 2 – Demonstração do Resultado Econômico do Departamento de Convênios e Estágios no primeiro trimestre de 2009.

Receita Econômica	19.571,43	100%
(-) Custos Variáveis	(276,97)	1%
= Margem Bruta	19.294,46	99%
 (-) Custos Fixos	 (22.946,86)	 117%
Material de consumo fixo	(92,37)	0,5%
Servidores	(17.236,01)	88%
Bolsistas	(5.618,48)	29%
 = Resultado Econômico	 (3.652,40)	 19%

Fonte: Elaborado pelos autores.

A formação do resultado econômico do Departamento de Convênios e Estágios é apresentada na Tabela 02. Para a receita econômica, utilizou-se o valor do custo de oportunidade direto, R\$19.571,43 (= R\$276,97+ R\$19.294,46). Revela-se novamente a significativa participação dos custos relacionados com pessoal que equivalem a 117% da receita econômica. O valor negativo do resultado econômico indica que o Departamento de Convênios e Estágios não está ainda adicionando valor que compense seus custos totais. Todavia, esse resultado já era esperado uma vez que a receita é o valor do menor custo possível de funcionamento. Uma solução para tal deficiência seriam estudos mais detalhados sobre os valores padrão da realização das atividades desenvolvidas que indiquem qual a referência a ser utilizada como custo e como receita.

O departamento concluiu 589 processos no período. A receita econômica unitária (p) foi estimada pela divisão da receita econômica pelo número de serviços, $p = R\$33,23$ ($=R\$19.571,43/589$), e o valor do custo variável unitário dos processos foi obtido pela divisão dos custos diretos pelo número de processos, $v = R\$0,46$ ($= R\$276,97/589$). Finalmente, calculou-se o ponto de equilíbrio (Q_0) do departamento por meio da equação 1, como abaixo demonstrado:

$$Q_0 = \frac{22.946,86}{(33,23 - 0,46)} = 700$$

Assim, esse departamento deveria ter concluído 700 processos para atingir o ponto de equilíbrio no trimestre, ou seja, para igualar a receita econômica proveniente dos seus serviços e o seu custo total; todavia, só encaminhou 589, o equivalente a 84% de Q_0 . Isso indica que, para agregar valor ao IFPA e à sociedade, deve encontrar soluções que lhe permitam elevar o número de serviços prestados.

Aqui reside, no entanto, um aspecto que precisa ainda ser aprimorado. Como a receita econômica unitária (p) foi calculada por meio da divisão da receita econômica pelo número atual de serviços prestados e a receita econômica, neste trabalho, foi estimada como o menor

custo direto para o funcionamento do departamento, o valor de Q_0 pode ser superestimado, uma vez que o custo fixo raramente será inferior a receita econômica, logo Q_0 dificilmente será inferior ao volume atual de funcionamento, podendo levar a uma avaliação desfavorável à área de responsabilidade.

5 Considerações finais

O objetivo deste artigo foi avaliar o desempenho do Departamento de Convênios e Estágios do IFPA - *Campus* Belém com base em valor, durante o primeiro trimestre de 2009. Para a mensuração do resultado econômico, utilizou-se o GECON que se baseia em três critérios: o custo de oportunidade, o preço de transferência e o custeio direto.

Os resultados sugerem que o desempenho do Departamento deve melhorar a fim de que possa adicionar valor à entidade pública e à sociedade quando considerado o seu resultado econômico. É importante observar que uma gestão baseada em valor não deve buscar soluções unicamente com base nos custos, mas na eficiência e na eficácia. A busca dos motivos para o desempenho aquém do desejado não é o escopo deste trabalho, no entanto, certamente pode envolver as mais diversas questões tais como aquelas relacionadas com organização, sistemas e métodos, sistemas de informação, comunicação com a sociedade, estratégia institucional, motivação, planejamento e controle das atividades e de custos, nível de colaboração com outras unidades administrativas da entidade, qualidade do ensino e treinamento, entre outras. Enfim, caberá ao gestor superar o desafio de buscar as soluções que aumentem o nível de eficiência de sua área de responsabilidade.

Determinou-se também o nível de eficiência esperado do departamento por meio do cálculo do ponto de equilíbrio em 700 unidades de serviços no trimestre, 111 unidades acima do nível atual, que é de 589. Com o auxílio dessa referência, o gestor pode estabelecer metas de eficiência a serem perseguidas. Por exemplo, pode estabelecer níveis de atividade progressivamente crescentes até que, no fim do ano corrente, seja possível igualar as 700 unidades e, a partir do ano seguinte, superar o ponto de equilíbrio o que geraria resultado econômico positivo, buscando atuar na região acima do ponto de equilíbrio onde ocorre a adição de valor à sociedade.

Uma dificuldade encontrada, durante o estudo, foi a falta de informação sobre preços de serviços, no mercado, similares aos desenvolvidos pelo departamento que pudessem ser utilizados como custo de oportunidade. Assim, o custo de oportunidade utilizado foi o menor custo direto para o funcionamento do departamento. Consequentemente, como a receita econômica unitária foi calculada por meio da divisão da receita econômica pelo número atual de serviços prestados, a avaliação de desempenho pode ser distorcida, uma vez que o custo atual não será inferior à receita econômica estimada, podendo levar a uma avaliação desfavorável à área de responsabilidade. Pretende-se ainda avançar sobre essa questão, uma vez que a pesquisa ainda está em andamento. Portanto, sugere-se, finalmente, que trabalhos futuros aprofundem a discussão da aplicação do conceito de custo de oportunidade a atividades típicas de Estado, tais como fiscalização ou a justiça, que não encontram referência nos preços do mercado a vista de modo a aprimorar a mensuração do resultado econômico no setor público.

Devem-se, todavia, ressaltar duas importantes contribuições do estudo. Primeiramente, evidencia que a mensuração do resultado econômico, ao gerar informações que vão além dos tradicionais indicadores físicos, qualitativos, ou mesmo orçamentários, permite ao gestor avaliar custo e o benefício na tomada de decisão em termos monetários, assegurando a maximização dos recursos públicos e conduzindo ao cumprimento da missão organizacional, em favor da sociedade. E, finalmente, evidencia que a demonstração do valor econômico facilita o acompanhamento da atuação do setor público pelo cidadão ao lhe esclarecer em que

medida os serviços prestados pela entidade pública são executados de forma mais eficiente do que teria sido caso fossem prestados pela iniciativa privada, proporcionando-lhe um nível maior de informação.

Referências

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P.; MIRANDA, C. S.. Modelo conceitual de mensuração do resultado econômico em entidades públicas. **ABCustos**, São Leopoldo, v. 3, n. 2, p. 48-67, 2008. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/art.3%20Revista%20ABCustos.pdf>. Acesso em: 01 jan. 09.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 05 jan. 2009.

BRASIL. **Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 06 jan. 2009.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E. S.; ALMEIDA, L. B. Um sistema para gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do Serviço Público** (Brasília), Brasília, v. 52, n. 3, p. 83-100, 2001.

DEPOLLO, Celso; CAVALCANTI, André Luiz. **Uma análise referente ao modelo GECON no setor público federal**: um estudo de caso. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000117.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2008.

GUERREIRO, R.; CATELLI, A.; DORNELLES, J. A. A Controladoria sob o enfoque Gecon - Gestão Econômica: A Experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, jul., p. 19-25, 1997.

MARCONI, M. de A. LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PAZOTI, Elder Luiz; MENDES JÚNIOR, José Carlos; SILVA, Luiz Henrique da; NIHY, Marilza. **A contabilidade pública sob o enfoque do Gecon**: uma nova visão administrativa aplicada à secretaria de saúde da prefeitura municipal de Taciba/SP no exercício de 2003. 2004. 128f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo”. Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Presidente Prudente. Presidente Prudente, 2004.

PELEIAS, I. R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, E. S.; CATELLI, A. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. In: 13th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, 2001, Rio de Janeiro. 13th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, 2001.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na Contabilidade Municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOBRAL, Felipe; PECI, Alketa. **Administração**: teoria e prática no contexto brasileiro. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1983.