

PRÊMIO MINISTRO GAMA FILHO - VERSÃO 2013

TEMA: A IMPORTÂNCIA DA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA A GESTÃO GOVERNAMENTAL

CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL: A UTILIZAÇÃO PRÁTICA DO CUSTO DE OPORTUNIDADE NO CÁLCULO DO RESULTADO ECONÔMICO DE UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR DE PERNAMBUCO

Dedico este trabalho aos meus pais que, embora “desarmados”, tiveram a coragem de lutar contra toda uma triste realidade social, a fim de me legarem os bens mais preciosos que existem: A vida e a educação.

AGRADECIMENTOS

Ao meu grande amigo, que tem me acompanhado em todos os momentos da vida, sempre acolhedor, sábio, simples, sincero, presente, paciente, justo, orientador, etc. Ele é o alicerce de minha existência: Muito obrigado Jesus Cristo!

À minha querida esposa Keila (“Benzolfucha”), grande benção de Deus em minha vida, por ser frio nos momentos de calor e calor nos momentos de frio, fiel, companheira e dorminhoca!

À minha família: Minha mãe Maria Luzinete, meu pai José Manoel e meu irmão Adriano Bento, por serem a base de toda a minha formação moral.

Ao professor João Eudes Bezerra Filho pela paciência e por ter achado um tempo em sua agenda para me orientar na pesquisa e construção deste trabalho. Muito obrigado!

Ao professor Francisco Fernando (Pró-Reitor de Administração à época dessa pesquisa) pela confiança em liberar a utilização das informações para o presente trabalho. Muito obrigado!

A “inoxidável” Maria Lúcia Alves Valois que foi um dos maiores presentes que Deus colocou em minha vida. Certamente os ensinamentos que ela me passou são a base desta pesquisa e, sem eles, certamente este trabalho não seria possível. Muito obrigado!

Aos meus amigos da Gerência de Contabilidade e Finanças (GCF-UFRPE), em especial à Evelyne Álvares, grande companheira que sempre me instiga no debate sobre Qualidade do Gasto no Setor Público e a minha cara-metade de profissão Maria Helena Padilha “Fia” (Gerente de Contabilidade e Finanças) que, dentre a imensa gama de adjetivos que ela faz jus, me limito apenas a dizer que é um grande exemplo de ética, transparência e profissionalismo no Serviço Público.

RESUMO

O presente estudo se propõe a calcular o Resultado Econômico de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) de Pernambuco a partir das informações do Relatório de Gestão 2011, que calculou o Custo Médio Mensal do Aluno segundo o modelo apresentado pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Por meio da utilização da metodologia dedutiva, o estudo partiu de três pilares referenciais: as exigências formais de apuração dos resultados da gestão pública, o modelo de apuração dos custos no setor público desenvolvido pelo Doutor Nelson Machado e a metodologia de cálculo do Resultado Econômico apresentada pelo MCASP.

Verificou-se que, por meio da utilização do Custo de Oportunidade e da variável de comparabilidade IGC/MEC (que se propõe a medir a qualidade dos cursos de graduação e pós-graduação), a IFES analisada apresentou em 2011 um Resultado Econômico superavitário em relação às outras instituições de ensino superior de Pernambuco.

PALAVRAS-CHAVE: Custos no Serviço Público, Resultado Econômico, Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

ABSTRACT

The present study aims to calculate the Economic Outcome of a Federal Higher Education Institution (FHEI) in Pernambuco from information of the Annual Report 2011 which calculated the Average Monthly Cost of the Student according to the model presented by Accounting Manual Applied to Public Sector (AMAPS).

Through the use of deductive methodology, the study was based on three pillars referential: the formal requirements for reporting results of public management, the model of calculating costs in the public sector developed by Dr. Nelson Machado and Economic Outcome calculation methodology presented by the AMAPS.

It was found that, by using the Opportunity Cost and variable comparability IGC / MEC (which purports to measure the quality of undergraduate and graduate), the analyzed FHEI in 2011 showed a surplus of Economic Outcome in relation to other institutions of higher education in Pernambuco.

KEYWORDS: *Costs in the Public Service, Economic Outcome, Applied Accounting to the Public Sector.*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MEC – Ministério da Educação

NBC-T-SP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Cálculo do Custo do Aluno.....	12
Quadro 2: Apuração do Resultado Econômico da IFES.....	22
Quadro 3: Apuração do Resultado Econômico Médio Mensal da IFES.....	23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Cálculo do Custo do Órgão.....	11
Tabela 2: Cálculo do Custo do Aluno da IFES.....	12
Tabela 3: Faixas do IGC.....	19
Tabela 4: As 20 Instituições de Ensino Superior de Pernambuco Mais Bem Classificadas pelo IGC – 2010.....	20
Tabela 5: Custo Médio dos Alunos das Instituições Privadas de Ensino Superior em Pernambuco.....	21

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO.....	8
2 – CÁLCULO DO CUSTO DO ALUNO.....	11
3 – RESULTADO ECONÔMICO (METODOLOGIA DO MCASP).....	14
4 – CÁLCULO DO RESULTADO ECONÔMICO.....	16
4.1 – Critérios Para o Cálculo do Custo de Oportunidade.....	16
4.2 – Variável de Medição da Qualidade da Educação.....	18
4.3 - Apuração do Custo de Oportunidade.....	20
4.4 – Resultado Econômico da IFES Analisada.....	22
5 – CONCLUSÃO.....	24
REFERÊNCIAS.....	25

1 - INTRODUÇÃO

Toda a gestão pública no Brasil deve ser direcionada ao atendimento dos pleitos sociais por meio de ações planejadas com o foco em resultados, a fim de se verificar o nível de economicidade e qualidade dos produtos e serviços ofertados pelo Estado à sociedade.

Tanto os instrumentos normativos quanto os estudiosos corroboram que a informação de custos deve ser apurada com fins de se evidenciar os resultados da gestão pública e verificar o nível de eficiência, eficácia e efetividade dessa gestão:

Os serviços públicos (...) manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum. (Lei nº 4.320/1964, art. 99)

A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. (Decreto-Lei nº 200/1967, art. 79)

A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50)

O objetivo do sistema de custo do setor público (...) é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e avaliação da eficiência, eficácia e efetividade. (MACHADO, 2002, p. 146)

[...] a contabilidade de custos é um importante instrumento gerencial para a promoção da qualidade na gestão do serviço público, especialmente ao ser vista como subsídio metodológico para a concepção de um sistema de gestão que considere a eficiência dos gastos da Administração Pública sempre aliada à eficácia e a efetividade de suas ações. (SLOMSKI, 2011)

Tradicionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público teve seu foco mais voltado à gestão orçamentária e financeira do que ao controle patrimonial. Essa gestão se alicerça basicamente no tratamento dos fenômenos apenas sob aspectos meramente formais, sem levar em consideração à essência contábil. Esse fato levou, conforme Rezende (2010), a contabilidade evidenciar, inadequadamente, os custos da gestão:

A contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais. Em decorrência, não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores. (Rezende *et al*, 2010)

Segundo o professor Bezerra Filho (2012), não interessa à sociedade o montante da despesa que foi empenhado ou o montante inscrito em Restos a Pagar Não Processados, essas informações são importantes para atender a uma demanda técnica como, por exemplo, os órgãos de Controle Interno e Externo. A sociedade quer saber o custo de um paciente atendido, o custo da corrupção, o custo de um aluno, etc. Portanto, é dever da Contabilidade e direito da sociedade a apuração e evidenciação da informação de custos no setor público.

Como a informação de custos é essencialmente contábil e nem sempre guarda uma relação direta com a gestão orçamentária e financeira, havia a necessidade de se estabelecer uma relação entre a execução orçamentária da despesa e a informação de custos. Essa relação foi estabelecida pelo Doutor Nelson Machado em 2002.

Machado estabeleceu uma relação conceitual entre os estágios da despesa pública e a essência contábil que circunda a informação de custos. A partir dessa relação ele verificou que o estágio da liquidação é o que mais se aproxima da definição do professor Eliseu Martins para gasto:

A fase de liquidação cria os “valores liquidados”, significando que foi analisado o direito de receber do credor, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. Essa fase equivale ao conceito de “Gasto”, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer. (MACHADO, 2002, p. 120)

Uma vez definida essa relação conceitual entre a essência (Contabilidade de Custos) e a forma (Contabilidade Pública Orçamentária), Machado definiu que o ponto de partida para a informação de custos seria a despesa orçamentária liquidada:

As despesas orçamentárias liquidadas serão custo quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros. O investimento, da mesma forma que no setor privado, transformam-se posteriormente em custos. (MACHADO, 2002, p. 121)

A partir dessa perspectiva a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), apresentou uma forma de migração da execução orçamentária da despesa para a informação de custos. Essa migração ocorre por meio de ajustes orçamentários, a fim de se

eliminar os efeitos exclusivamente legais que não se enquadram como despesa segundo a essência contábil, e de ajustes patrimoniais, a fim de se incluírem os registros que, por serem essencialmente contábeis, não foram reconhecidos da execução orçamentária.

De acordo com Holanda e Machado (2010) “a necessidade de ajustes reflete em grande parte a atual fragilidade da contabilidade, ainda muito influenciada pelo controle do orçamento em detrimento do controle do patrimônio”.

O mais adequado seria que a Contabilidade reconhecesse as despesas contábeis (Variações Patrimoniais Diminutivas – VPD¹) de forma plena, fato que tornaria desnecessário os ajustes da despesa orçamentária executada, uma vez que as Variações Patrimoniais Diminutivas seriam a fonte de dados (*input*) para a informação de custos.

Com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a separação entre a informação orçamentária e a patrimonial, os dados necessários à apuração de custos incluirão os extraídos dos registros patrimoniais, tornando desnecessários alguns dos ajustes [...]. (MCASP, 2011, p. 213)

Futuramente, a partir dos avanços na contabilidade pública, mediante a adoção do regime de competência, a implantação do sistema de custos permitirá, no médio prazo, o incremento das possibilidades de melhoria da eficiência do gasto governamental brasileiro. (HOLANDA e MACHADO, 2010)

Oportunamente ver-se-á uma aplicação prática da metodologia de cálculo da informação de custos do MCASP feita por uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) de Pernambuco, que calculou o custo médio mensal de seus alunos. A partir desse cálculo será feita a medição do Resultado Econômico desta IFES, de acordo com a metodologia do MCASP de comparabilidade entre o Custo de Execução com o Custo de Oportunidade.

¹ Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD): São transações que resultam em alterações patrimoniais da entidade do setor público, reduzindo o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial). (MCASP, 2011, p. 131).

2 – CÁLCULO DO CUSTO DO ALUNO

Partindo do modelo de apuração de custos do MCASP, uma Instituição Federal de Ensino Superior de Pernambuco apresentou em seu Relatório de Gestão 2011 o Relatório de Custos 2010 – 2011, que calculou o Custo Médio Mensal por Aluno nos anos de 2010 e 2011. O referido Relatório de Gestão foi publicado no portal do Tribunal de Contas da União (<https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=4347491&seAbrirDocNoBrowser=1>).

A Tabela 1, abaixo, demonstra todas as etapas que a IFES analisada utilizou para migrar da Despesa Orçamentária Executada para a informação de custos (Custo do Órgão). Como o objetivo deste trabalho é calcular o Resultado Econômico dessa IFES em 2011, foram extraídos apenas os dados de custos do exercício 2011.

Tabela 1: Cálculo do Custo do Órgão

	Descrição	2011
	Despesa Orçamentária Executada	346.116.172,56
Ajustes Orçamentários	(-)Crédito Empenhado Executado por Inscrição de Restos a Pagar	- 37.055.397,31
	+ Restos a Pagar Liquidados no Exercício	7.223.294,91
	(-) Despesas de Exercícios Anteriores	- 542.537,23
	(-) Sentenças Judiciais	- 4.499.628,75
	(-) Formação de Estoques	- 1.274.842,35
	(-) Concessão de Adiantamentos	- 22.491.685,83
	(-) Despesas de Capital	- 13.740.000,35
	= Despesa Após Ajustes Orçamentários	273.735.375,65
Ajustes Patrimoniais	+ Consumo de Estoques	3.028.562,80
	+ Despesa Incorrida de Adiantamentos	20.608.821,85
	+ Depreciação/Amortização	1.130.920,37
	= Despesa Após Ajustes Patrimoniais	298.503.680,67
Ajustes exigidos pelo TCU	(-) Aposentadorias e Reformas	- 51.744.443,95
	(-) Pensões	- 26.667.784,52
	(-) Despesas Pessoal Cedido	- 5.420.283,07
	(-) Desp. com Afastamentos de Pessoal	- 823.418,60
	= CUSTO DO ÓRGÃO	213.847.750,53

Fonte: Adaptado do Relatório de Gestão 2011 UFRPE (2012, p. 292 e 294)

A partir dessa informação de custos, foi feito o cálculo do índice que mede o Custo Médio Anual do Aluno. O índice é composto pelo quociente entre uma variável contábil (Custo do Órgão) e uma variável física (Aluno Equivalente²). Já o índice que mede o Custo Médio Mensal do Aluno é resultado da divisão do Custo Médio Anual por 12 (quantidade de meses do ano), conforme se pode verificar no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1: Cálculo do Custo do Aluno

$$\text{Custo do Aluno (anual)} = \frac{\text{Custo Corrente}}{\text{Aluno Equivalente}}$$

$$\text{Custo Médio Mensal do Aluno} = \frac{\text{Custo do Aluno (anual)}}{12}$$

Fonte: Relatório de Gestão 2011 (2012, p. 294)

Portanto, o índice de apuração do Custo do Aluno constitui-se, basicamente no quociente entre o custo total apurado e o total de alunos matriculados na instituição.

Conforme visto anteriormente, o valor do Custo Total da IFES em 2011 foi de R\$ 213.847.750,53 e o total médio de alunos matriculados no mesmo ano, segundo o Relatório de Gestão (2012; p. 224), foi de 16.650,60 alunos. A Tabela 2, abaixo, demonstra os resultados dos cálculos desses índices:

Tabela 2: Cálculo do Custo do Aluno da IFES

	2011
Custo Corrente	213.847.750,53
Aluno Equivalente	16.650,60
Custo do Aluno (Anual)	12.843,25
Custo Médio do Aluno (Mensal)	1.070,27

Fonte: Adptado do Relatório de Gestão UFRPE 2011 (2012, p. 295)

² Segundo o MEC, o indicador Aluno Equivalente determina o total de alunos matriculados em determinada instituição de ensino superior com base em uma fórmula matemática que equipara os alunos de cursos diferenciados (Costa, 2010, p.30).

Portanto, de acordo com o Relatório de Custos, o Custo Médio Mensal de um aluno em 2011 foi de R\$ 1.070,27, ou seja, esse é o montante médio mensal de cada aluno da IFES que a sociedade custeou em 2011.

Entretanto, essa informação não reflete, de fato, o custo de um aluno da IFES, uma vez que aglutina em um único índice o custo de todos os alunos, de todos os cursos de graduação e pós-graduação (especializações, mestrados e doutorados), conforme alertado no referido Relatório:

É importante frisar que o Custo do Aluno não revela o custo efetivo de um aluno [...], uma vez que cada curso tem suas peculiaridades e exige uma análise de custos particularizada, uma vez que há cursos que demandam mais custos que outros. Entretanto, ao calcular o Custo do Aluno, segundo as novas preconizações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tem-se um importante ponto de partida para uma verificação efetiva não só dos níveis de eficiência como, também, da eficácia e efetividade. (Relatório de Gestão 2011, 2012, p. 295)

Apesar desse fator limitante a informação do Custo do Aluno, calculado pela IFES, representa um grande avanço da contabilidade no sentido de se calcular e evidenciar o Resultado Econômico da gestão, uma vez que a informação de custos é um alicerce importante na efetivação da medição desse resultado.

Com base nessas informações de custos [...] se dispõe de uma importante base para a medição dos resultados da gestão. Como a informação de custos no Setor Público Brasileiro ainda está em processo de implantação, a medição dos resultados da gestão [...] ainda depende de estudos mais aprofundados com o objetivo de se definir uma variável que consiga ser um item de comparabilidade entre o custo apurado e o resultado da gestão. (Relatório de Gestão 2011 (2012, p. 296)

Oportunamente será apresentada neste trabalho, a partir da informação de custos apurada pela IFES analisada, uma verificação prática da metodologia de cálculo do Resultado Econômico prevista no MCASP.

3 – RESULTADO ECONÔMICO (METODOLOGIA DO MCASP)

Na iniciativa privada a verificação do nível de desempenho dos gestores já é uma prática bem consolidada, essa verificação tem por base a necessidade de saber se a entidade está atingindo seu objetivo maior: A geração de lucros.

A principal forma de medir o desempenho do gestor é a apuração do resultado econômico gerado, no intuito de se verificar se a gestão gerou lucros ou prejuízos à entidade. O demonstrativo contábil utilizado na apuração do resultado econômico é a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). De acordo com Marion (2005, p.112) é na Demonstração do Resultado do Exercício que se verifica o indicador de eficiência da gestão.

Na administração dos recursos escassos disponíveis na empresa, a gerência pode ou não ser eficiente. O sucesso dessa gestão, sem dúvida, será medido comparando-se o resultado do exercício (obtido pela Demonstração do Resultado do Exercício). (MARION, 2005, p.112)

Considerando que a Eficiência da gestão é um princípio constitucional, previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988, e deve ser medida no serviço público, de forma a evidenciar o desempenho dos gestores públicos. Considerando que a iniciativa privada já apresenta uma metodologia consolidada para a medição de desempenho, por meio da apuração do resultado do exercício, torna-se necessária a utilização dessa metodologia adaptada, evidentemente, à realidade do setor público brasileiro.

A NBC T 16.6 (Demonstrações Contábeis) prevê a evidenciação do resultado econômico da gestão pública por meio da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), formalizando, assim, a aplicação no setor público brasileiro da metodologia utilizada na iniciativa privada.

O MCASP, partindo das preconizações da NBC T 16.6, apresentou uma metodologia de apuração do Resultado Econômico, no sentido de se medir a eficiência e eficácia da gestão pública.

O Resultado Econômico Apurado (REA) é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor

público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica e o Custo de Execução (CE) da ação [...]. (MCASP, 2011, p. 588)

A verificação do Resultado Econômico Apurado (REA) constitui-se numa diferença entre o Custo de Oportunidade e o Custo de Execução, conforme fórmula apresentada no MCASP (2011, p. 588):

$$\text{REA} = \text{RE} - \text{CE} \text{ ou } \text{REA} = (\text{N} * \text{CO}) - \text{CE}$$

Custo de Oportunidade (CO) – Valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Receita Econômica (RE) – Valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí: $\text{RE} = \text{N} \times \text{CO}$.

Custo de Execução (CE) – Valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado [...]. (MCASP, 2011, p. 588)

Conforme o MCASP (2011, p. 588), o Resultado Econômico é uma importante informação à sociedade uma vez que evidencia se efetivamente houve ou não economia na ação pública.

Entretanto, como se pode perceber, a medição do Resultado Econômico está condicionada à informação de custos. Logo, torna-se necessária a implementação efetiva dessa informação nas entidades públicas a fim de que no futuro possa-se apresentar à sociedade os resultados econômicos da gestão.

Como a IFES em análise já evidencia a informação de custos no Relatório de Gestão, tem-se um alicerce importante para a verificação da eficiência e eficácia da gestão dessa IFES. Oportunamente, será feita uma aplicação prática da metodologia de cálculo do REA para essa IFES.

4 – CÁLCULO DO RESULTADO ECONÔMICO

Conforme visto anteriormente, de acordo com o MCASP, a medição do Resultado Econômico é feita pela diferença entre o Custo de Oportunidade e o Custo de Execução do ente público. No caso específico da IFES analisada já se sabe o valor da variável Custo de Execução (Custo do Aluno), no entanto, é preciso que seja definida e calculada a variável Custo de Oportunidade. O objetivo desse capítulo é a identificação e cálculo do Custo de Oportunidade, bem como apurar o Resultado Econômico da IFES analisada.

4.1 – Critérios Para o Cálculo do Custo de Oportunidade

Com base no que foi visto anteriormente, o Custo de Oportunidade pode ser entendido como o quanto a sociedade precisaria aplicar de recursos em outra instituição de ensino para obter a mesmos serviços prestados pela IFES analisada, ou seja, o quanto a sociedade teria de custos se ao invés de aplicar na IFES em analisada aplicasse em outra instituição de ensino.

É importante que a medida do Custo de Oportunidade espelhe uma forma de comparabilidade dos custos da prestação de serviços de educação. Nesse sentido, o presente trabalho partiu de três critérios a fim de se encontrar uma informação de custos (Custo de Oportunidade) que possa ser utilizada para fins de comparabilidade com o custo do aluno da IFES analisada:

a) O Custo de Oportunidade será apurado a partir de outras instituições que prestem o mesmo serviço que a IFES analisada (Educação Superior) no estado de Pernambuco.

Este critério foi utilizado para fins de se reduzir as distorções que as diferenças econômicas regionais poderiam trazer à análise dos resultados, por isso optou-se pela delimitação do estudo às instituições de ensino superior, públicas e privadas, no estado de Pernambuco. No entanto, um fator limitante da pesquisa foi verificado: Nenhuma instituição pública de ensino de Pernambuco publicou em 2011 informações de custos, segundo as preconizações do MCASP, em seus relatórios de

gestão ou websites. Logo, a pesquisa se restringiu às instituições privadas de ensino.

b) É importante que a instituição de ensino tenha uma estrutura de cursos semelhante à da IFES analisada, ou seja, que ofertem basicamente os mesmos cursos ou cursos semelhantes.

Nesse ponto a limitação reside no fato da informação de custos apresentada pela IFES analisada, conforme alertado anteriormente, não evidenciar o custo do aluno por curso e sim uma média geral consolidada de todos os cursos. Logo, foi necessário o cálculo da média geral dos custos dos cursos das entidades privadas para que pudesse ser feita a comparabilidade.

O ideal seria que a IFES analisada tivesse a informação de custos em nível de curso, pois assim seria possível uma análise mais pormenorizada do desempenho, uma vez que a instituição pode apresentar excelência em alguns cursos e em outros uma situação de qualidade inferior, podendo comprometer a instituição quando feita uma análise geral dos cursos e penalizando os cursos de excelência.

Enquanto a informação de custos não for plenamente consolidada no setor público brasileiro é necessário que se façam análises possíveis dentro dos limites da informação disponível, conforme preconiza a STN nas Diretrizes para a Elaboração de Indicadores de Custos no Governo Federal:

Raramente uma medida consegue atender a todas as propriedades dos indicadores como validade, confiabilidade, simplicidade, especificidade, disponibilidade, economicidade e outras. **Uma boa prática é trabalhar com aproximações a partir de dados já existentes.** (Grifo nosso) (Diretrizes para a Elaboração de Indicadores de Custos no Governo Federal, 2011, p. 42)

Portanto, neste estudo, o Custo de Oportunidade foi obtido a partir da média geral dos custos dos cursos das instituições de ensino selecionadas de acordo com os critérios estabelecidos anteriormente.

c) É necessário que o nível de qualidade dos cursos ofertados seja semelhante

Este é um ponto importante, uma vez que a comparabilidade da informação de custos e a análise dos resultados obtidos devem ser feitas com instituições que apresentem níveis de qualidade semelhantes ao da IFES analisada. Normalmente, resguardadas as especificidades da informação de custos, há uma relação direta entre custo e qualidade, ou seja, normalmente um serviço de qualidade superior tende a ter um custo maior que um serviço de qualidade inferior.

Por isso este estudo selecionou instituições de ensino que apresentaram níveis de qualidade semelhantes ao da IFES analisada. A variável escolhida como parâmetro de qualidade foi o Índice Geral de Cursos (IGC), que é calculado pelo INEP/MEC, e mede a qualidade tanto dos cursos de graduação como de pós-graduação das instituições de ensino do Brasil. Oportunamente essa variável será discutida de maneira pormenorizada.

4.2 – Variável de Medição da Qualidade da Educação

Conforme discutido anteriormente, para fins de comparabilidade da informação, é necessário que as variáveis de custo envolvidas sejam oriundas de prestações de serviços com níveis de qualidade semelhantes, uma vez que há uma relação entre custo e qualidade que se for desprezada pode apresentar resultados distorcidos, quando comparados os custos.

Entretanto, embora que se tenha a relação custo/qualidade como premissa, é preciso que se defina qual será a variável a ser utilizada como medidor do nível de qualidade das instituições de ensino superior.

Neste trabalho optou-se por utilizar o Índice Geral de Cursos (IGC), por se tratar de um índice oficial de responsabilidade do Ministério da Educação (MEC), por meio do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP), que mede num único índice a qualidade dos cursos de graduação e pós-graduação.

O Índice Geral de Cursos (IGC) é um indicador de qualidade das instituições de educação superior, que considera, em sua composição, a qualidade dos cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado e doutorado). No que se refere à graduação, é utilizado o CPC (Conceito Preliminar de Curso) e, no que se refere à pós-graduação, é utilizada a Nota Capes. O resultado final está em valores contínuos (que vão de 0 a 500) e em faixas (de 1 a 5).

O CPC é uma média de diferentes medidas da qualidade de um curso. As medidas utilizadas são: o Conceito Enade (que mede o desempenho dos concluintes), o desempenho dos ingressantes no Enade, o Conceito IDD e as variáveis de insumo. O dado variáveis de insumo – que considera corpo docente, infraestrutura e programa pedagógico – é formado com informações do Censo da Educação Superior e de respostas ao questionário socioeconômico do Enade [...].

[...] A Avaliação dos Programas de Pós-graduação, realizada pela Capes, compreende a realização do acompanhamento anual e da avaliação trienal do desempenho de todos os programas e cursos que integram o Sistema Nacional de Pós-graduação, SNPG. Os resultados desse processo, expressos pela atribuição de uma nota na escala de 1 a 7 fundamentam a deliberação CNE/MEC sobre quais cursos obterão a renovação de reconhecimento, a vigorar no triênio subsequente. A medida de qualidade da pós-graduação que compõe o IGC é uma conversão das notas fixadas pela Capes. (www.inep.gov.br, acesso em: 20/06/12)

O IGC classifica o nível de qualidade das instituições de ensino de acordo com uma tabela com valores específicos (de 0 a 500) e faixas (de 1 a 5), conforme pode-se verificar na Tabela 3 a seguir³:

Tabela 3: Faixas do IGC

IGC - Faixas	IGC - Contínuo
1	0,0 a 94
2	95 a 194
3	195 a 294
4	295 a 394
5	395 a 500

Fonte: www.inep.gov.br (Acesso em: 20/06/2012)

De acordo com o IGC, quanto mais próximo de 500 estiver o valor contínuo e, conseqüentemente, quanto mais próximo da faixa 5, maior será o nível de qualidade dos cursos da instituição analisada.

³ Por não ser o propósito deste trabalho, não haverá uma análise pormenorizada das expressões matemáticas utilizadas no cálculo do IGC, apenas será focada uma verificação conceitual para fins de entendimento básico acerca do significado dos resultados que podem ser obtidos. Para maiores detalhes sobre a metodologia de cálculo utilizada pelo INEP/MEC, indica-se uma leitura da Nota Técnica e Estatísticas dos IGC, disponíveis no web site www.inep.gov.br.

A Tabela 4 abaixo elenca as 20 instituições de ensino superior de Pernambuco mais bem classificadas pelo IGC, e que serão utilizadas como amostra para fins de cálculo do Custo de Oportunidade e, posteriormente, apuração do Resultado Econômico da IFES.

Tabela 4: As 20 Instituições de Ensino Superior de Pernambuco Mais Bem Classificadas Pelo IGC 2010

Instituição (SIGLA)	Dependência Administrativa	Cidade	IGC Contínuo	IGC Faixa
UFPE	PÚBLICA	Recife	3,69	4
UFRPE	PÚBLICA	Recife	3,34	4
FPS	PRIVADA	Recife	3,32	4
FADIC	PRIVADA	Recife	3,26	4
IFPE	PÚBLICA	Recife	2,93	3
UNIVASF	PÚBLICA	Petrolina	2,90	3
ESSA	PÚBLICA	Arcoverde	2,69	3
FAEST	PRIVADA	Timbaúba	2,68	3
FACET	PRIVADA	Timbaúba	2,67	3
SENACPE	PRIVADA	Recife	2,62	3
FBV	PRIVADA	Recife	2,59	3
FACOL	PRIVADA	Vitória de Santo Antão	2,48	3
ASCES	PRIVADA	Caruaru	2,47	3
FASC	PRIVADA	Recife	2,45	3
FMR	PRIVADA	Recife	2,42	3
FAEB	PÚBLICA	Belo Jardim	2,41	3
FMN	PRIVADA	Recife	2,34	3
UNICAP	PRIVADA	Recife	2,23	3
UPE	PÚBLICA	Recife	2,22	3
*	PÚBLICA	Petrolina	2,22	3

* Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sertão Pernambucano

Fonte: Adaptado da Tabela IGC/MEC, disponível em: www.inep.gov.br (acesso em: 20/06/2012)

No sub-capítulo a seguir será feita a apuração do custo médio dos cursos das entidades acima listadas, a fim de se conhecer o Custo de Oportunidade da IFES analisada. Como as entidades públicas, com exceção da IFES analisada, ainda não evidenciam a informação de custos segundo a metodologia preconizada pelo MCASP, a apuração dos custos limitou-se às instituições privadas de ensino, conforme se verá a seguir.

4.3 - Apuração do Custo de Oportunidade

A partir das informações coletadas na Tabela 4, tem-se uma medida da variável de comparabilidade dos custos em relação à qualidade.

Para fins de apuração do custo médio das instituições, foram feitas consultas aos websites e coletadas as informações dos valores das mensalidades de cada curso. Como os cursos de graduação da IFES analisada têm, no mínimo, duração de 4 anos, foram utilizadas as informações de mensalidades dos cursos que tenham, no mínimo, essa mesma duração. Para se chegar ao custo médio da instituição foi feito o cálculo da média aritmética simples entre o somatório das mensalidades de todos os cursos e o total de cursos ofertados, ou seja, foi utilizada a seguinte razão matemática:

$$\text{Custo Médio da Instituição} = \frac{\sum \text{Valor das Mensalidades}}{\text{Total de Cursos}}$$

Para fins deste trabalho foi apurado o que chamamos de Custo Médio Equivalente, que se constitui no custo médio que a instituição de ensino teria se tivesse o mesmo nível de qualidade (IGC) da IFES analisada, ou seja, 3,34. O cálculo desse custo constitui-se numa relação matemática de proporcionalidade, conforme apresentado abaixo:

$$\text{Custo Médio Equivalente} = \frac{(\text{Custo Médio da Instituição Privada}) \times (\text{IGC da IFES analisada})}{\text{IGC da Instituição Privada}}$$

Das 12 instituições de ensino privadas apresentadas na Tabela 4, 6 delas publicaram em seus websites (até 30/07/2012) os valores das mensalidades cobradas em seus cursos. Na Tabela 5, abaixo, são apresentados os custos médios dessas instituições.

Tabela 5: Custo Médio dos Alunos das Instituições Privadas de Ensino Superior em Pernambuco

Instituição (SIGLA)	IGC Contínuo	Custo Médio (por Aluno)	Custo Médio Equivalente (por Aluno)
FPS	3,32	1.318,67	1.326,61
FBV	2,59	808,76	1.043,70
ASCES	2,47	922,39	1.247,28
FMR	2,42	627,53	866,99
UNINASSAU	2,34	760,70	1.087,67
UNICAP	2,23	752,32	1.126,79
Média	2,56	865,06	1.116,51

Fontes: www.inep.gov.br e websites das instituições.

Com base nos dados da Tabela 5, tem-se o valor do Custo Médio Equivalente em R\$ 1.116,51, que representa, por partir da variável de comparabilidade (IGC), o Custo de Oportunidade da IFES analisada em relação às instituições de ensino superior em Pernambuco. A partir dessa informação tem-se os subsídios necessários ao cálculo do Resultado Econômico da IFES analisada, que será apresentado oportunamente.

4.4 – Resultado Econômico da IFES Analisada

Conforme visto no Capítulo 3, a apuração do Resultado Econômico, prevista no MCASP (2011, p. 588), deve seguir a estrutura abaixo:

$$\text{REA} = \text{RE} - \text{CE} \text{ ou } \text{REA} = (\text{N} * \text{CO}) - \text{CE}$$

Para fins de aplicação dessa estrutura à realidade da IFES analisada, pode-se considerar o seguinte:

N (Quantidade de produtos fornecidos) = Aluno Equivalente

CO (Custo de Oportunidade) = Custo Médio Equivalente

CE (Custo de Execução) = Custo Médio do Aluno

Uma vez definidas e mensuradas as variáveis, tem-se condições de apurar o Resultado Econômico da IFES analisada, conforme os quadros 2 e 3 abaixo:

Quadro 2: Apuração do Resultado Econômico da IFES

Aluno-Equivalente (N).....	16.650,60
x Custo de Oportunidade (CO) (R\$).....	1.116,51
= Receita Econômica Mensal (R\$).....	18.590.561,41
x Quantidade de Meses do Ano.....	12
= Receita Econômica Anual (R\$).....	223.086.736,90
(-) Custo do Órgão (IFES) (R\$).....	(213.847.750,53)
= Resultado Econômico da IFES (2011).....	9.238.986,37

Fonte: Elaboração do Autor com base no MCASP

Quadro 3: Apuração do Resultado Econômico Médio Mensal da IFES

1 Aluno-Equivalente (N).....	1
x Custo de Oportunidade (CO) (R\$).....	<u>1.116,51</u>
= Receita Econômica Mensal por Aluno (R\$).....	1.116,51
(-) Custo Médio Mensal do Aluno da IFES (R\$).....	<u>(1.070,27)</u>
= Resultado Econômico Mensal da IFES (por aluno).....	46,24
x Total Aluno Equivalente da IFES.....	<u>16.650,60</u>
= Resultado Econômico Médio Mensal da IFES.....	769.923,74

Fonte: Elaboração do Autor com base no MCASP

Portanto, com base nas informações obtidas no Relatório de Custos, que compõe o Relatório de Gestão 2011 da IFES analisada, e aplicando-se a metodologia de cálculo do Resultado Econômico, prevista no MCASP, pode-se afirmar que a IFES analisada dispõe dos subsídios básicos a uma análise sobre o seu nível de eficiência e eficácia na gestão dos recursos. Em princípio perceber-se que a IFES analisada, com base no IGC/MEC, presta serviços de educação de boa qualidade, sendo essa informação um subsídio à verificação da Eficácia. Também se verifica que essa prestação de serviços é feita com custos inferiores aos da iniciativa privada em Pernambuco, gerando à sociedade uma economia média de recursos públicos, em 2011, de R\$ 769.923,74 por mês e R\$ 9.238.986,37 no ano, sendo essas informações subsídios à verificação da Eficiência.

5 – CONCLUSÃO

O presente trabalho discutiu a importância da informação de custos na medição do resultado econômico da gestão pública e apresentou uma experiência prática de adoção dos novos procedimentos contábeis para o serviço público, preconizadas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), no sentido de se calcular o Resultado Econômico de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) de Pernambuco.

Verificou-se que a IFES analisada já evidencia a informação de custos da forma como prevê o MCASP. O Relatório de Custos 2011 da IFES trouxe inovações que foram o cálculo do objeto de custos “Custo do Órgão” e o cálculo do Custo Médio Mensal do Aluno.

A partir da definição de critérios específicos este trabalho apurou o Custo de Oportunidade da IFES analisada e, com isso, pôde-se calcular o Resultado Econômico em 2011, que foi superavitário da ordem de R\$ 9 milhões. Este Resultado apesar de ser genérico, por partir de uma informação de custos (Custo do Aluno) que ainda não leva em consideração as peculiaridades dos custos de cada curso, abre precedentes para que sejam estudados critérios de alocação dos custos, a partir do objeto “Custo do Órgão”, no intuito de se calcular um custo mais analítico (Custos por Curso) a fim de que a análise comparativa seja mais pormenorizada.

Este trabalho também contribui para futuras pesquisas de verificação da viabilidade do programa PROUNI, que financia estudantes em cursos superiores de instituições privadas de ensino. Em decorrência da verificação de Resultado Econômico Superavitário apresentado neste trabalho, em princípio, parece ser mais vantajoso aos cofres públicos investir nas Instituições Públicas de Ensino Superior do que nas Instituições Privadas.

REFERÊNCIAS

BEVILACQUA. Roberto; CUNHA. Armando; REZENDE. Fernando - **Informações de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Internacional** - FGV/EBAPE - RAP — Rio de Janeiro 44(4):959-92, jul./ago. 2010.

CARVALHO. Frederico A.; HOLANDA. Victor Branco de; MOREIRA. Cristiane R.; PIGATTO. José Alexandre M. - **A Importância da Contabilidade de Competência Para a Informação de Custos Governamental** - FGV/EBAPE - RAP — Rio de Janeiro 44(4):821-37, jul./ago. 2010.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm. Acesso em: 08/09/2011.

Diretrizes Para a Elaboração de Indicadores de Custos no Governo Federal – Brasília: STN, 2011.

FERNANDES. Julio Cesar de Campos; SLOMSKI. Valmor - **A Gestão de Custos no Contexto da Qualidade no Serviço Público: Um Estudo Entre Organizações Brasileiras** - 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo/SP, 28 e 29 julho de 2011.

GIACOMONI. James. **Orçamento Público**. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HOLANDA. Victor Branco de; MACHADO. Nelson - **Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil** - FGV/EBAPE - RAP — Rio de Janeiro 44(4):791-820, jul./ago. 2010.

HOLANDA. Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES. Fabrícia. **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: Uma Política de Estado**. Ed. CPDOC.

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 08/09/2011.

MACHADO Jr. J. Teixeira; REIS. Heraldo Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. Editora IBAM.

MACHADO. Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. São Paulo: 2002.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 4. Ed. Brasília: 2011.

MARION. José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS. Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NIYAMA. Jorge Katsumi & SILVA. César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Relatório de Gestão 2011 – UFRPE. Disponível em:

<https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArgCatalogado=4347491&seAbrirDocNoBrowser=1> (Acesso: 01/06/2012)

Resolução CFC nº 1.128/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.129/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.130/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1130.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.131/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1131.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.132/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1132.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.133/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.134/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1134.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.135/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.136/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1136.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.137/08, de 21 de novembro de 2008. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc Acesso em: 01/06/2012.

Resolução CFC nº 1.366/11, de 25 de novembro de 2011. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc Acesso em: 01/06/2012.