

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*



Robson Bento Santos

Técnico em Contabilidade na Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)
Pós-Graduado em Controladoria Governamental pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

PALAVRAS-CHAVE:
Educação infantil; creche;
discricionariedade;
vagas; qualidade; Plano
Nacional de Educação;
desigualdade social; gestão
pública; governança; Lei
de Responsabilização da
Educação.

KEYWORDS: *Early childhood
education; nursery;
discretionarity; jobs; quality;
National Education Plan;
social inequality; public
management; governance;
Education Accountability Act.*

* Artigo originado da
monografia contemplada com
o 2º lugar do Prêmio Ministro
Gama Filho 2013.

RESUMO: O 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 por 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 desenvolvida pelo Doutor Walmor Slomski, 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 study aims to calculate the economic outcome of a Federal Higher Education Institution (IFES) 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 (MCASP). 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 developed by Dr. Walmor Slomski, presented by the MCASP. It was found that, by using the opportunity cost and variable comparability IGC/MEC (which purpose is to measure the quality of undergraduate and graduate), the analyzed IFES in 2011 showed a surplus of economic outcome in relation to other institutions of higher education in Pernambuco.*

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. (BRASIL, 1964)

A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. (BRASIL, 1967)

A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, 2000)

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 à efetividade de suas ações. (FERNANDES; SLOMSKI, 2011, p. 2)

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 a essência contábil. Esse fato levou a contabilidade a 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; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 961)

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 apresentou como ponto de partida para a informação de custos 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 eliminarem 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 na execução orçamentária.

De acordo com Machado e Holanda (2010, p. 806), “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 desnecessários 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

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). (BRASIL, 2011, p. 131).

registros patrimoniais, tornando desnecessários alguns dos ajustes [...]. (BRASIL, 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. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 817)

Oportunamente se verá 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.

CÁLCULO DO CUSTO POR ALUNO

Partindo do modelo de apuração de custos do MCASP, uma instituição federal de ensino superior de Pernambuco (UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO, 2011) apresentou em seu Relatório de Gestão 2011 o Relatório de Custos 2010-2011, que calculou o custo médio mensal por aluno nesses dois anos. A Tabela 1 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 referido exercício.

A partir dessa informação de custos, foi feito o cálculo do índice que mede o custo médio anual por aluno. O índice é composto pelo quociente entre uma variável contábil (custo do órgão)

Tabela 1: Cálculo do Custo do Órgão

	Descrição	2011
	Despesa Orçamentária Executada	346.116.172,56
Ajustes Orçamentários	(-) Crédito Empnhadp Executado por Inscrição de Recursos a Pagar	- 37.055.397,31
	+ Restos a Pagar Liquidados no Exercício	7.223.294,91
	(-) Despesas de Exercício 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
		= Despesas Após Ajustes Orçamentários
Ajustes Patrimoniais	+ Consumo da 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
	= CUSTO DO ÓRGÃO (custo corrente)	213.847.750,53

Fonte: Adaptado do Relatório de Gestão 2011 UFRPE (2012, p. 292-3-294).

e uma variável física (Aluno Equivalente²). Já o índice que mede o custo médio mensal por aluno é resultado da divisão do custo médio anual por 12 (quantidade de meses do ano), como se pode verificar no Quadro 1:

Quadro 1: Cálculo do Custo por Aluno

Custo por aluno (anual) =	$\frac{\text{Custo corrente}}{\text{Aluno equivalente}}$
Custo médio mensal por aluno =	$\frac{\text{Custo p/aluno (anual)}}{12}$

Fonte: Adaptado de Universidade Federal Rural de Pernambuco (2012, p. 294).

Portanto, o índice de apuração do custo por 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 demonstra os resultados dos cálculos desses índices:

Tabela 2:
Cálculo do Custo por Aluno da IFES

	2011
Custo corrente	213.847.750,53
Aluno equivalente	16.650,60
Custo por aluno (anual)	12.843,25
Custo médio por aluno (mensal)	1.070,27

Fonte: Adaptado de Universidade Federal Rural de Pernambuco (2011, p. 295).

De acordo com a Tabela 2, 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.

No entanto, 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 Relatório de Gestão:

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. (UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO, 2012, p. 295)

Apesar desse fator limitante a informação do custo por aluno, apurado 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

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; RAMOS; SOUZA, 2010, p. 30).

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. (UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO, 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.

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 DRE 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 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; e 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 Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis) prevê a evidenciação do resultado econômico da gestão pública por meio da 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 a 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 [...] (BRASIL, 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), a partir do modelo proposto pelo Doutor Walmor Slomski:

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

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: $RE = N \times CO$.

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

De acordo com o MCASP, 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 se possa 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 sua gestão. Oportunamente, será feita uma aplicação prática da metodologia de cálculo do REA para essa IFES.

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 do custo de execução (custo por aluno), no entanto, é preciso que seja definido e calculado o custo de oportunidade.

CRITÉRIOS PARA O CÁLCULO DO CUSTO DE OPORTUNIDADE

Com base no que foi visto, o custo de oportunidade pode ser entendido como o quanto a sociedade precisaria investir de recursos em outra instituição de ensino para obter os mesmos serviços prestados pela IFES analisada, ou seja, o quanto a sociedade teria de custos se em vez de aplicar na IFES em análise utilizasse o recurso 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, em 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.

b) É importante que a instituição de ensino tenha uma estrutura de cursos semelhante à da IFES analisada, ou seja, que ofereça 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) (SILVA, 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, em princípio, 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 Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP), órgão vinculado ao Ministério da Educação (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.

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 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 MEC, por meio do 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. (INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA, 2009)

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 se pode verificar na Tabela 3³:

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 a leitura da Nota Técnica e das Estatísticas dos IGC, disponíveis em <<http://portal.inep.gov.br/indice-geral-de-cursos>>.



Tabela 3: Faixas do IGC

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

Fonte: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (2009a).

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. A Tabela 4 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
IF Sertão-PE	PÚBLICA	Petrolina	2,22	3

Fonte: Adaptada da Tabela IGC/MEC, disponível em: <http://portal.inep.gov.br/indice-geral-de-cursos>.

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.

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.

Com o objetivo de apurar o 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:

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

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 a seguir:

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

Das 12 instituições de ensino privadas apresentadas na Tabela 4, seis delas publicaram em seus *websites* (até 30/07/2012) os valores das mensalidades cobradas em seus cursos. Na Tabela 5 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
UNICAMP	2,23	752,32	1.126,79
Média	2,56	865,06	1.116,51

Fonte: : <http://portal.inep.gov.br/indice-geral-de-cursos> 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, têm-se os subsídios necessários ao cálculo do resultado econômico da IFES analisada, que será apresentado oportunamente.

RESULTADO ECONÔMICO DA IFES ANALISADA

Conforme visto anteriormente, 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:

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: Elaborado pelo autor com base no MCASP (BRASIL, 2011).

Quadro 3: Apuração do Resultado Econômico Médio Mensal da IFES

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

Fonte: Elaborado pelo autor, com base no MCASP (BRASIL, 2011).

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, percebe-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.



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 custo do órgão e o cálculo do custo médio mensal por 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 na ordem de R\$ 9 milhões. Este resultado, apesar de ser genérico, por partir de uma informação de custos (custo por 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 custo do órgão, a fim de se calcular um custo mais analítico (custos por curso) para que a análise comparativa seja mais pormenorizada.

Este trabalho também contribui para futuras pesquisas de verificação da viabilidade do Programa Universidade para Todos (ProUni), que financia estudantes com recursos públicos 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

- BEZERRA FILHO, João Eudes. *Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva*. São Paulo: Atlas, 2012.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BRASIL. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 8 set. 2011.
- _____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 8 set. 2011.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*: válido para 2012. 4. ed. Brasília: 2011. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 4 maio 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). *Resolução CFC nº 1.128/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.129/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.130/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1130.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.131/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1131.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.132/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1132.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.133/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.134/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1134.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.135/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.136/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1136.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.137/08, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- _____. *Resolução CFC nº 1.366/11, de 25 de novembro de 2011*. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc>. Acesso em: 1º jun. 2012.
- COSTA, Edward Martins; RAMOS, Francisco de Sousa; SOUZA, Hermínio Ramos de. Mensuração de eficiência produtiva das instituições federais de ensino superior – IFES. In: BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *XV Prêmio Tesouro Nacional de Monografias*. Brasília, 2010.
- FERNANDES, Julio Cesar de Campos; SLOMSKI. Valmor. A gestão de custos no contexto da qualidade no serviço público: um estudo entre organizações brasileiras. In: 8º CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8., 2011, São Paulo.

- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. (Orgs.). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1>. Acesso em: 8 set. 2011.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. *Indicador de qualidade das instituições de educação superior*. 2009. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/indice-geral-de-cursos>>. Acesso em: 20 jun. 2012.
- _____. *Índice Geral de Cursos (IGC)*. 2009a. Nota técnica. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/download/areaigc/Downloads/nota_tecnica_IGC_2009.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2012.
- MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 32. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.
- MACHADO, Nelson. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf>. Acesso em: 8 set. 2011.
- MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, ago. 2010. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>. Acesso em: 8 set. 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*. São Paulo: Atlas, 2008.
- PIGATTO, José Alexandre M.; HOLANDA, Victor Branco de; MOREIRA, Cristiane R.; CARVALHO, Frederico A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul./ago. 2010. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a04.pdf>. Acesso em: 8 set. 2011.
- REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-962, jul./ago. 2010. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>. Acesso em: 8 set. 2011.
- SILVA, Lino Martins da. *Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal*. Brasília: STN, 2011. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Diretrizes_Elab_Indic_Custos_LinoMartins_VF.pdf>. Acesso em: 8 set. 2011.
- UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. *Relatório de gestão TCU 2011*. Recife, 2012. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=4347491&seAbrirDocNoBrowser=1>>. Acesso em: 1º jun. 2012.