

**ANÁLISE DO DESEMPENHO ECONÔMICO DA GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO
EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO LOCALIZADA NA REGIÃO SUL
DO BRASIL**

**ANALYSIS OF THE ECONOMIC PERFORMANCE OF PUBLIC MANAGEMENT:
A STUDY IN AN INSTITUTION OF FEDERAL EDUCATION LOCATED IN
SOUTHERN OF BRAZIL**

**Renato Pereira Monteiro¹
Marcos Antonio de Souza²**

RESUMO: Este artigo é parte dos resultados de uma dissertação de mestrado em contabilidade que teve por objetivo mensurar o resultado econômico de uma Instituição Federal de Ensino na região sul do Brasil. A pesquisa realizada teve natureza aplicada, tratando-se de um estudo de caso único. A coleta de dados se deu nos setores administrativos da instituição, por meio de consulta ao Diretor de Ensino e também ao Contador da entidade. Ainda foram realizadas pesquisas aos sistemas da entidade, como o sistema de controle de almoxarifado e no SIAFI. O período em análise foi de julho a agosto de 2011. Os principais resultados do estudo indicam que o curso Técnico em Meio Ambiente não possui margem de contribuição direta positiva, devido, especialmente, ao baixo número de alunos matriculados. Todos os cursos da amostra evidenciam resultado econômico negativo, ou seja, eles não geraram, no período em análise, retorno para a sociedade, sendo de Informática é o que gera o maior prejuízo.

Palavras-chave: Custos no Setor Público. Receita Econômica. Resultado Econômico.

ABSTRACT: This study has as its main goal the assessment of the economic outcome of a Federal Educational Institution. The conducted survey can be referred to as a single case study. Data collection took place on the administrative sectors of IFRS – Campus Porto Alegre, by mean of an inquiry involving its managers, mainly those responsible for the Education and the Accounting areas. The Institution's operational systems were also analyzed, such as the stockroom control system and the Financial Administration system of the Federal Government – SIAFI. The period of these activities was from July to August 2011. The main results of the study indicate that the technical course in Environment does not have positive direct margin of contribution, due especially to the small number of students enrolled. All the courses which composed the sample have shown negative economic outcome, i.e., they did not generate, in the period under scrutiny, any pay back to society, where the Information Technology course is the one that generates the greatest losses in this scenario.

Keywords: Costs in the Public Sector. Economic Revenue. Economic Outcome.

¹ Doutorando em Contabilidade pela Universidade de Aveiro e Universidade do Minho em Portugal, Mestre em Contabilidade pela Unisinos, São Leopoldo-RS (2012), Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário La Salle (2004), Contador do IFRS – Campus Porto Alegre. Contato: renatomonteir@gmail.com

²Dr., FEA/USP, Coordenador do PPG em Ciências Contábeis da UNISINOS – Mestrado e Doutorado, Av. Unisinos, 950, Econômicas, Sala 5A408, Bairro Cristo Rei. Contato: marcosas@unisinos.br
RAGC, v.2, n.4, p.67-87 /2014

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, um dos marcos regulatórios em termos de administração governamental, que alterou de forma significativa as finanças públicas, foi a edição da Lei Federal nº 4.320/1964. A lei estabeleceu, entre outros aspectos, que os setores de contabilidade dos órgãos públicos deveriam manter contabilidade especial para a determinação dos custos dos serviços industriais.

Pesquisadores como Hood (1995), Ormond e Löffler (1998), Gascó (2005), Giacomo (2005), Young e Padovani (2009), Secchi (2009), Ferreira e Costa (2011) afirmam que a administração do setor público, de um modo geral, vem passando por pressões da sociedade para melhorar e qualificar sua gestão e para o aumento da transparência. A pressão por mais qualidade na gestão do setor público deu origem a uma nova filosofia de gestão denominada New Public Management - NPM, surgida na década de 1980, em países-membros da Organisation for Economic Co-operation and Development - OCDE como Dinamarca, Austrália e Canadá; no Brasil, conhecida como Nova Gestão Pública - NGP. Conforme afirma Hood (1995), a NPM consiste em aplicar, na esfera pública, conceitos e técnicas de gestão desenvolvidas e aplicadas com sucesso na iniciativa privada. O objetivo principal é obter maior eficiência e efetividade no alcance dos objetivos das entidades públicas.

A partir desse movimento internacional, começaram a repercutir no Brasil propostas da NGP que buscavam avançar de uma gestão pública burocrática para uma gestão também gerencial. As exigências da sociedade por melhores serviços públicos, bem como as recentes crises econômicas em diversos países, incentivaram ainda mais os governos das diferentes instâncias do país a aumentarem sua eficiência na aplicação dos recursos públicos, sem comprometer a qualidade dos serviços ofertados à sociedade (HOLANDA et al., 2010). Como tratado na Lei nº 4.320/1964 e na LRF, cabe à contabilidade um importante papel na administração pública: evidenciar seus custos. Porém, o entendimento de pesquisadores como Magalhães et al. (2005), Slomski (2005), Mauss e Souza (2008), Machado e Holanda (2010) é que a contabilidade pública do Brasil não ocupou-se de desenvolver mecanismos e demonstrativos de acompanhamento, mensuração e gestão de custos como deveria.

Apesar de a legislação vigente ter determinado que os órgãos públicos devam evidenciar e controlar seus custos, a contabilidade pública sempre esteve voltada para a execução dos orçamentos públicos e não para aspectos de planejamento e controle da gestão. Pode-se inferir que esta necessidade foi sentida pelo Estado e pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC que editou, em 2008, as chamadas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP. No entender de Lopes et al. (2010, p. 2), o principal motivador para a criação da norma foi “a demanda por maior controle nas diferentes instâncias da Administração”. As normas surgiram do trabalho de diversos grupos, como profissionais e professores de contabilidade, além da representatividade de entidades de classe e reguladoras contábeis, como a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, a Associação Brasileira de Orçamento Público, a Associação dos Tribunais de Contas dos Estados e o Tribunal de Contas da União.

Dentre as inovações da NBCASP está à incorporação da Demonstração do Resultado Econômico – DRE que tem como objetivo evidenciar o resultado econômico dos órgãos públicos (CFC, 2008). A Resolução nº 1133/2008 estabelece que essa demonstração deve evidenciar em cada nível de prestação de serviços, fornecimento de bens ou produtos pela entidade pública, obtido pelo confronto entre a receita econômica e os itens de custos e despesas dos serviços, dos bens ou dos produtos, oriundos dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial em cada período (CFC, 2008). O resultado econômico de uma

instituição pública pode ser obtido pela multiplicação dos custos de oportunidade pelo número de serviços que a entidade tenha efetivamente prestado. O custo de oportunidade, neste sentido, é o valor que o cidadão pagaria se contratasse o serviço na iniciativa privada; já a receita econômica, é o valor não pago pelo cidadão no mercado, por preferir utilizar o serviço público ao invés do particular (SLOMSKI, 1996).

Pode-se compreender que o resultado econômico é a diferença entre o que o cidadão pagou para ter aquele serviço (pelo pagamento de impostos), ou seja, quanto aquele serviço público custou para ser ofertado e o preço daquele serviço na menor opção (valor) do fornecimento privado, com qualidade semelhante. Assim, o resultado econômico de um serviço público é quanto o cidadão economizou por ter usufruído do fornecimento público. Diante da contextualização apresentada, o problema que se apresenta e que este estudo procura responder é o seguinte: Qual o resultado econômico de um Instituto Federal de Ensino, localizado no Rio Grande do Sul? Este estudo tem como objetivo geral do estudo é mensurar o resultado econômico de um Instituto Federal de Ensino, localizado no Rio Grande do Sul.

Este estudo é relevante porque as instituições públicas brasileiras não possuem uma cultura de gestão e controle de seus custos. Esta carência é destacada por Ribeiro Filho (1997), para quem os sistemas contábeis públicos, até então vigentes, não fornecem indicadores de desempenho que demonstrem um panorama da eficiência, eficácia e produtividade. Assim como Moura (2003), Mauss e Souza (2008) também ressaltam que a prática existente nas instituições públicas indica que os sistemas de identificação, mensuração e controle de custos adotados não têm um padrão ou modelo conceitual adequado e estruturado de forma correta.

O estudo também se justifica em razão dos benefícios que pesquisas sobre o resultado econômico dos entes públicos podem promover, na medida em que permitem identificar qual serviço público é viável em termos econômicos, orientando o gestor em diversos tipos de decisão. Moura (2003) e Mauss e Souza (2008) afirmam ainda que este tipo de estudo pode fundamentar decisões sobre terceirização de serviços públicos, compra de equipamentos e até mesmo eliminar ou, pelo menos, reduzir custos. O estudo pretende contribuir para as recentes discussões sobre a economicidade das atividades públicas, dos seus sistemas de controle de custos, mensuração de resultados, na tentativa de aumentar o escopo de pesquisas existentes nesta área tão carente de novos estudos científicos estruturados de forma correta.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Com o advento da LRF e dos preceitos da Nova Gestão Pública a temática dos custos no setor público passou a ser amplamente discutida, principalmente, pela reconhecida falta de cultura de gestão e controle dos custos por parte destas instituições e de seus agentes. Alonso (1999) destaca que, no setor privado, existem diversificadas experiências com sistemas de custos, todavia, no setor público, esta realidade não é igual. Na opinião de Pagnani e Oliveira Junior (2009, p.2), no setor público, os custos merecem uma abordagem mais ampla:

O tratamento de custos em organizações públicas exige uma abordagem mais ampla, do que nas empresas privadas, porque envolve adequar critérios e exigências da contabilidade pública aos preceitos e objetivos da contabilidade privada, voltada predominantemente para a produtividade e eficácia de resultados de produtos e serviços de mercado.

Além de mudança cultural, também é necessária uma revisão dos objetivos da contabilidade pública, tradicionalmente voltada para o controle orçamentário e colocando outros aspectos como o controle patrimonial e de custos em segundo plano. Slomski et al. (2010) destacam que, desde a década de 1960, o tema de controle de custos é tratado pela legislação brasileira, reportando-se a Lei Federal nº 4320/64. Posteriormente, também a LRF, de 2000, veio destacar a matéria ao afirmar, no seu art. 101, que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Porém, apesar de toda essa legislação, a cultura de controle de custos nunca foi aplicada de forma efetiva no setor público brasileiro. Quanto se trata do controle de custos em instituições públicas de ensino esta realidade também é percebida. Nessas as iniciativas também são incipientes em relação às ações que promovam uma cultura para o controle, mensuração e gestão dos custos. Ao abordar o tema Reinert e Reinert (2005, p.5) afirmam que “os sistemas de apuração de custos, existentes, até então, parecem não satisfazer às necessidades das próprias Instituições, de seus administradores, do governo e da sociedade em geral”. Destacam que esta situação se agrava quando existe a pretensão de realizar comparações entre Instituições de ensino, pois os sistemas utilizados não são minimamente padronizados para possibilitar as confrontações de informações.

Silva et al. (2004) destacam que a adoção de uma contabilidade de custos que promova a evidenciação é complexa também em instituições públicas de ensino. Afirma que persiste a problemática da alocação adequada dos custos indiretos. No caso das instituições de ensino, existe a peculiaridade que as atividades estão relacionadas a ações de ensino, pesquisa e extensão. Todavia estas atividades também são comuns a diversas áreas e a serviços administrativos o que dificulta a alocação direta destes custos às atividades fins.

Na tentativa de preencher o vazio existente entre o que prega a legislação e a prática no setor, no que tange a obrigatoriedade do controle de custos, o Governo Federal, em 2008, deu início, por intermédio do Ministério da Fazenda, aos primeiros passos para a implantação de um sistema de informação de custos. Machado e Holanda (2010, p. 793 e 794) corroboram neste sentido, quando afirmam que “nos últimos anos o assunto deixou de ser (...) uma intenção (vontade), saindo da esfera da discussão das ideias para ser um processo estruturado com responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos”. A nova realidade apresentada por Machado e Holanda (2010) remetem ainda para o recente regramento, por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e do chamado Subsistema e Informação de Custo, abordados na sequência.

2.2 SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO (SICSP)

O subsistema de custos é uma divisão no plano de contas aplicado ao setor público que visa criar um conjunto de contas destinado ao registro e mensuração de custos no setor. É aplicável a todas as entidades do setor público. Os objetivos do subsistema evidenciam que a contabilidade de custos deve ser aplicada integralmente à realidade do setor público e deve permitir não só o registro e a evidenciação dos custos, mas apoiar o gestor na tomada de decisão e na melhoria da qualidade do gasto. Pela norma, a evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

Neste ponto, a ótica institucional significa a qual instituição o serviço público está vinculado, relacionando o custo à classificação institucional da despesa pública. Já sobre o aspecto funcional o que se pretende é identificar quanto custa determinada função de governo,

também vinculada à classificação funcional da despesa pública. Atualmente, têm-se 28 funções de governo. Assim pode-se identificar quanto custou à função educação em determinado período. Outra forma de classificar a despesa pública é a chamada classificação programática. Esta classificação faz parte do modelo de orçamento denominado orçamento programa que separa as ações e despesas públicas, em programas de governo, e é adotado atualmente na União. Neste modelo os custos podem ser vinculados a cada programa de governo, assim como as despesas públicas. A norma contempla também a conceituação de elementos chave para a equidade dos procedimentos nos diversos órgãos públicos.

Com o mesmo intuito de regramento, a norma estabelece os atributos das informações de custos no Setor Público. Os atributos em questão convergem para a geração de informações adequadas e suficientes, permitindo o controle social. Dentre eles, destaca-se o da comparabilidade, cujo dispositivo visa a permitir que os custos de determinado setor ou entidade possam ser comparados ao longo do tempo e com outras unidades. Neste aspecto, ocorre uma vantagem em relação à identificação de possíveis distorções onde a comparação pode evidenciar custos elevados ou distorções ao longo do tempo.

Na apuração dos custos, deve ser adotado o Princípio da Competência e os custos devem ser evidenciados pelo montante incorrido no período pelos principais objetos de custo, demonstrando separadamente: (a) a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões; (b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; (c) notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação (CFC, 2011).

Quanto aos custos indiretos, à norma determina que com base no objeto de custos deve ser adotado um dos seguintes critérios de rateio: (a) área ocupada; (b) dotação planejada disponível; (c) volume ocupado em depósitos; (d) quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; (e) consumo de energia elétrica; (f) número de servidores na unidade administrativa responsável, entre outros (CFC, 2011).

Conforme a norma primeiro passo será a identificação dos chamados objetos de custo que, no caso de uma instituição de ensino, podem ser as atividades de ensino, de pesquisa, extensão ou os cursos regulares (técnicos, graduação e pós-graduação). O segundo passo será a identificação de que os custos podem ser identificados de forma direta, ou seja, sem nenhum critério de rateio àquele objeto, para posteriormente realizar-se a alocação destes custos ao objeto de custeio. A próxima etapa é a evidenciação destes custos nas classes de objetos de custeio que, no setor público, podem ser de determinado serviço ofertado à sociedade, uma função de governo específica como saúde, educação, segurança ou departamento, órgão, setor e demais possibilidades de interesse dos órgãos. Finalmente, deve identificar os custos indiretos vinculados àquele objeto de custeio e ser realizada a escolha do método de custeio a ser aplicado durante o processo de mensuração de custos.

A norma regulamenta a união dos diversos sistemas informacionais, assim o SICSP deverá capturar informações, em diferentes bases e nos outros sistemas de informação, tal como o orçamentário e patrimonial. Ademais, o sistema deve contemplar os aspectos de planejamento e orçamento, permitindo inclusive o controle entre o orçado e o executado. Conclui-se que a informação do custo deve servir de fonte para o aperfeiçoamento da peça orçamentária futura e de medida de acompanhamento e parâmetro para o desempenho atual.

2.3 BARREIRAS PARA A IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Uma das grandes barreiras para a implantação de um sistema de custos no setor público apresentadas por autores como Alonso (1999) e Slomski (2005), é a falta de uma cultura de controle de custos. Além dessa limitação, a inexistência de uma cultura de estabelecimento de metas e de acompanhamento destas acaba, em tese, desobrigando o gestor a ter um maior rigor gerencial. Ao estudar o tema, Alves Filho e Nascimento (2007) elencam quatro fatores que são vinculados a quatro motivações para a não implantação a pleno de sistema de custo no setor público, apresentados a seguir no Quadro 01.

Quadro 01 - Barreiras da Implantação de custos no Setor Público

Fatores	Motivações
Culturais	Pouca prática de avaliação de desempenho no setor público. Cultura formalista, autorreferente e burocrática.
Políticos	Resistência política a avaliação de desempenho gerencial.
Técnicos e Operacionais	Os sistemas contábeis e gerenciais atualmente existentes não se adequam à elaboração de sistemas de custos e desempenho. Além disso, a qualidade das informações produzidas não é adequada, dado o grande número de vieses e ruídos produzidos.
Institucionais	Os diversos instrumentos de gestão pública institucionalizados no Brasil, principalmente, relativos a aspectos financeiros, não apresentam direcionamento efetivo de avaliação de desempenho.

Fonte: Alves Filho e Nascimento (2007).

Ao analisar o primeiro fator, pode-se concluir que ele tem fundamento no que já fora abordado por outros autores como Alonso (1999) e Slomski (2005) no que tange à falta de cultura. Sobre o aspecto político, faz referência ao papel dos agentes políticos em avaliar seu desempenho como forma de prestar contas à sociedade. Quanto aos aspectos técnicos e operacionais, destaca as dificuldades dos sistemas de informações vigentes, pois, até 2011, não existia o subsistema de informação de custos.

Queiroz e Queiroz (2007) pesquisaram as barreiras para a implantação de sistemas de custos, em prefeituras municipais, e identificaram principalmente: (1) gastos elevados para implantação, uma vez que profissionais competentes e ambientes internos interligados são fundamentais; (2) necessidade de revisão constante; (3) informações de difícil extração; (4) dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados municipais; (5) dificuldade na integração das informações entre as secretarias; (6) falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento do sistema.

Outro elemento que pode ser trazido, neste contexto, são os resquícios da Administração Pública Patrimonialista e da Burocrática que permeiam a gestão pública até os dias atuais e prendem a gestão num excesso de formalismos e processos que fatiam as atividades e serviços em grande número. O efeito dessa divisão é sentido no cotidiano das instituições públicas que vivenciam um excesso de atividades administrativas que consomem recursos e geram custos indiretos que dependem da aplicação de algum critério de rateio para sua alocação.

2.4 INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA GESTÃO

Os modelos de gestão patrimonialista e burocrática não incentivavam a gestão de custos, o planejamento e o foco nos resultados. Estes se prendiam a aspectos formais e ao controle da despesa pública e do orçamento. Com a NPM, a gestão pública avançou para um novo patamar que tem a preocupação com a informação de custos para a gestão das entidades. Para Oliveira (2008), na NPM, os governantes e gestores públicos são pressionados a demonstrarem para a

sociedade quanto arrecadam e, principalmente: (1) como e onde aplicam os recursos públicos; (2) se suas ações geram benefícios à sociedade sob a forma de produtos e serviços.

Fora do país a preocupação com a gestão de custos também é relevante. A ponto da *International Federation of Accountants* - IFAC criar setor destinado a trabalhos e pesquisas na área pública que almejam a melhoria da gestão financeira e da prestação de contas destas instituições. O IFAC (2000) apresenta os objetivos que a contabilidade de custos pode cumprir no setor público. São eles: (1) orçamento; (2) controle e redução de custos; (3) fixação dos preços e taxas; (4) avaliação de desempenho; (5) avaliações de programas; (6) decisões econômicas.

A informação no setor público deve servir de referência para a tomada de decisão dos gestores e necessita estar gerada sob um conjunto de critérios e procedimentos que permitam a sua correta geração. Corbari *et al.* (2007, p. 2) afirmam que a contabilidade de custos ocupa papel de destaque e de apoio na “identificação de processos ineficientes, na seleção de *mix* de produtos e serviços e na avaliação do desempenho de ações públicas com vistas à economicidade dos recursos públicos”. Em suma, ela permite avaliar como as instituições públicas utilizam seus recursos para atingir os interesses sociais.

Ao tratar do tema, referindo-se também à qualidade do gasto público e à gestão de custos no setor, Ratti e Almeida (2008) citam como um grande dilema para os gestores saber onde e como cortar o gasto público, sem perder a qualidade dos serviços ou, até mesmo, sem acarretar na redução da quantidade de serviços ofertados. Neste sentido, Ratti e Almeida (2008) apontam que a ação mais correta deve estar voltada para a redução do desperdício. Assim, uma das formas de identificar as fontes geradoras de desperdícios é pela correta gestão dos custos governamentais. Com isto, pode-se saber onde estão os potenciais consumidores de recursos e analisá-los sobre a ótica da informação científica e não empírica.

Ao apresentar as diretrizes e o modelo conceitual do sistema de custos do governo federal, Machado e Holanda (2010) estabelecem como finalidades do sistema de custos três elementos básicos apresentados: (1) maior eficiência no processo; (2) maior eficiência operacional; (3) fixação de preços públicos e taxas. Essas finalidades constam do Quadro 02.

Quadro 02 - Finalidades do Sistema de Custos da União

Maior Eficiência Alocativa	Visa permitir avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados, contribuindo as informações de custo para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem as alternativas, em geral, no decorrer do processo de decisão, quanto à alocação dos recursos públicos (caráter <i>ex ante</i>);
Maior Eficiência Operacional	A produção de bens e serviços pelo Estado deve se submeter a algumas avaliações, quanto às maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores, que permitam identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos; quanto à avaliação do desempenho das pessoas e organizações (inclusive outros entes e ONGs); quanto à identificação de economias com despesas correntes (CF, art. 39, § 7º) e também quanto ao custo/benefício das ações. Assim, facilita a identificação de ineficiências e oportunidades de redução de gastos; avaliação de resultado e desempenho e identificação de atividades de baixo valor agregado.
Fixação de preços públicos e taxas	Para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento, o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo.

Fonte: Elaborado com base em Machado e Holanda (2010).

As vantagens informacionais encontradas na literatura remetem essencialmente a possibilidade de gerar informação adequada ao processo de tomada de decisão refletindo em

um planejamento mais adequado, permitindo mais controle, construção de indicadores de desempenho, alternativas para a redução de custos, possibilidade de comparações entre órgãos e unidades, além do aumento da transparência para o controle social. Souza *et al.* (2008) acrescentam que, com a implantação de um sistema gerencial de custos no setor público, será possível avaliar o desempenho de gestores, inclusive gestores departamentais, por meio da construção de indicadores de desempenho.

Nas instituições públicas de ensino, a informação de custos também tem valor fundamental. Conforme Magalhães *et al.* (2010), este tipo de instituição tem sofrido com cortes no orçamento, o que dificulta suas atividades. Os mesmos autores referem que as comunidades acadêmicas e a sociedade de um modo geral têm reivindicado, além de mais transparência, um aumento na eficiência e na eficácia da gestão destas entidades.

Diversos estudos trabalham nesta perspectiva de identificação de informação do custo em instituições de ensino como o de Pereira *et al.* (2004), Reinert e Reinert (2005), Bacic, Vasconcelos e Martinez (2005), Corbari *et al.* (2007). Estes estudos fazem referência a um conjunto de terminologias necessárias à correta compreensão da gestão de custos e de seu processo de mensuração.

3 METODOLOGIA

Trata-se de um estudo de caso único. O estudo de caso é ideal para questões de pesquisa do tipo “como” e “por que” e tem como característica principal a análise de um caso particular cujo foco se encontra em algum contexto social e serve para preservar e observar as características significativas de eventos da vida real (YIN, 2010). O estudo proposto tem como características ser único e estuda um fenômeno (desempenho econômico) da instituição de ensino por meio da análise de sua gestão dos custos. Para tal ação foi necessário estudar os seguintes elementos: (1) os recursos que são consumidos e os departamentos que consome os recursos; (2) os custos destes departamentos; (3) o montante e o tipo de serviço que presta; (4) a receita econômica; (5) custo de oportunidade do serviço público prestado; (6) o total de despesas consumidas no período de julho a dezembro de 2011; (7) o custo com a folha de pagamento de professores e funcionários; (8) identificar possibilidades de rateio de custos indiretos.

3.1 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

O protocolo de estudo de caso tem como função guiar o pesquisador na realização da coleta de dados, ele contém as regras e demais procedimentos necessários para a execução do estudo de caso e permite o aumento da confiabilidade da pesquisa (YIN, 2010). O protocolo de estudo de caso está dividido em três seções, conforme apresentado no Quadro 03.

Quadro 03 - Protocolo do Estudo de Caso

Seção	Elementos da Seção
Visão Geral	<p>Problema de Pesquisa: Qual o desempenho econômico de uma Instituição Federal de Ensino?</p> <p>Objetivo Geral: Analisar o desempenho econômico de uma Instituição de Ensino Federal</p> <p>Objetivos Específicos: (1) Estudar o sistema de custos da entidade; (2) Evidenciar os custos dos departamentos; (3) Identificar os custos por curso e aluno; (4) Calcular o resultado econômico da entidade;</p>

Procedimento de Campo	Locais de visitação: Setores administrativos da instituição, setores de pesquisa e extensão, áreas específicas para a coleta de informação como contabilidade, recursos humanos, secretaria escolar. O Instituto Federal do Rio Grande do Sul está localizado na cidade de Porto Alegre-RS.
	Pessoas a serem entrevistadas: Diretor de Ensino; Contador da Entidade; Preparação Anterior à Visita: Leituras prévias sobre: (1) administração pública; (2) contabilidade pública; (3) contabilidade de custos; (4) orçamento público; (5) receita e despesa pública; (6) revisão da legislação com enfoque em custos no setor público; (7) estrutura das instituições de ensino; Preparação dos roteiros das entrevistas, Definição da amostra (cursos a serem estudados); Identificação de instituições particulares onde ocorram estes cursos; Identificação dos valores praticados por essas instituições;
Questões Norteadoras do Estudo de Caso	1) Questões norteadoras do estudo ao Diretor de Ensino da Instituição: (1) Como é analisado o desempenho de cada curso? (2) Quais decisões podem ser tomadas com a análise do desempenho econômico de cada curso? (3) Existem regimentos internos para as atividades docentes em relação à definição de carga horária de aula, pesquisa e atividades de extensão? (4) Quais atividades relacionam-se diretamente aos cursos técnicos? (6) como é o funcionamento atual dos cursos técnicos quanto à sua estruturação e distribuição? 2) Questões norteadoras ao contador da unidade de estudo: (1) Existem métodos ou procedimentos de mensuração de custos por curso, área, serviço ou departamento? (2) como é feita esta identificação, por meio de qual sistema de acumulação ou quais métodos de rateio ou se existe sistema informatizado? (3) existe separação dos custos em diretos e indiretos? (4) é realizada a mensuração do resultado econômico da entidade? (6) como é possível identificar o montante de despesas incorridas no semestre? (7) Quais são os principais custos da instituição?

Fonte: Elaborado com base em Yin (2010).

O protocolo do estudo de caso foi seguido durante toda a pesquisa, para que não ocorresse fuga do tema a ser pesquisado, perda de tempo em temas sem relevância para a pesquisa e para manter o foco nos dados mais relevantes para a construção do estudo.

3.2 UNIDADE DE ESTUDO

A unidade deste estudo é um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia, mais especificamente - o Campus Porto Alegre do Instituto Federal do Rio Grande do Sul. Esta unidade foi escolhida em razão da acessibilidade dos dados, uma vez que os seus diretores permitiram o acesso a todas as informações necessárias para a pesquisa, bem como se colocaram à disposição para participar do estudo por meio de sua colaboração direta nas entrevistas.

4. ANÁLISE E DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados são referentes ao segundo semestre de 2011 e foram coletados por meio de pesquisa documental. O estudo consiste na coleta de elementos que viabilizem a compilação e análise de uma série de elementos necessários para o atingimento dos objetivos propostos. Os documentos consultados foram os relatórios contábeis da unidade de estudo, visando sempre obter informações necessárias e suficientes para a construção da análise do desempenho

econômico. Também foram realizadas entrevistas com o Diretor de Ensino da Instituição e com o contador da entidade. A coleta de dados consistiu na identificação e construção dos seguintes elementos chave para o estudo de caso apresentados no Quadro 04.

Quadro 04 - Identificação dos Procedimentos Utilizados

Identificação da natureza da etapa	Procedimentos utilizados
1) Realidade Institucional em termos de estrutura administrativa	Observação “in loco” e por intermédio de entrevistas abertas ao diretor de ensino e de pesquisa do organograma funcional da mesma.
2) Pesquisa aos cursos existentes	Consulta ao site institucional.
3) Identificação dos cursos objeto de estudo	Entrevista com o contador e Diretor de Ensino.
(4) Rastreamento dos custos vinculados a elementos de despesa	Por meio de consulta a relatório de execução orçamentária fornecido pelo setor de contabilidade.
5) Identificação da quantidade de vagas ofertadas pelos cursos	Consulta a grade de horários e aos editais dos processos seletivos.
6) Identificação dos preços praticados no mercado por instituições particulares que ofertam os cursos pesquisados	Pesquisa realizada por telefone, <i>chats</i> , páginas das instituições particulares e visitas às instituições.
7) Formação da receita econômica	A receita econômica foi formada pela multiplicação do número de vagas ofertadas pelo menor preço identificado no mercado.
8) Identificação dos objetos de custeio	Pela análise da estrutura administrativa e do reconhecimento dos cursos possíveis de mensuração dos custos indiretos.
9) Identificação dos custos diretamente relacionados aos cursos	Pela análise da grade de horário, consulta à folha de pagamento dos serviços no mês de referência (agosto) por meio de relatório fornecido pelo setor de recursos humanos.
10) Rateio dos custos indiretamente relacionados aos cursos	Realizado por meio da identificação dos possíveis critérios de rateio construídos junto ao contador da entidade.
11) Identificação da margem de contribuição dos cursos selecionados	A margem de contribuição foi construída pela subtração da receita econômica e dos custos diretos.
12) Mensuração do resultado econômico apurado por curso e total do período analisado	Apurado pela subtração dos custos da receita econômica.

Fonte: o Autor (2012).

Primeiro foram identificados os cursos possíveis de participação no estudo foi realizada pelo cruzamento de dados, mediante a análise da estrutura de custos da entidade e sua possibilidade de mensuração, além de verificar se os cursos ofertados no semestre de 2011/2 também foram ofertados por instituições privadas da mesma região geográfica da entidade, desconsiderando a questão da qualidade entre os cursos ofertados. Estabeleceu-se como critério para a seleção dos cursos a existência do curso e o menor preço praticado no mercado, uma vez que durante a pesquisa ficou evidenciado que alguns cursos têm pouca oferta, o que dificultaria a identificação do resultado econômico restringido à pesquisa.

Uma das etapas importantes de pesquisa visava identificar quais são as atividades fins e as atividades meio da instituição, para posteriormente identificar os custos diretos e indiretos destas atividades. Para permitir a mais adequada evidência e separação, foram entrevistados o Diretor de Ensino da Unidade e o contador. Também se buscou, por meio da pesquisa documental, informações que permitissem o estabelecimento de critério para a mensuração dos

custos das atividades docentes fora da sala de aula e quais os normativos para o tempo destas atividades na instituição.

Para a mensuração dos custos diretos foram identificados quais docentes lecionam em determinado curso. Também se identificou a sua remuneração bruta por meio da pesquisa documental junto ao Setor de Recursos Humanos da instituição e realizou-se consulta ao horário divulgado, para identificação do tempo de aula em cada curso. Posteriormente, estes dados foram tabulados, podendo, assim, ser identificado o custo hora de cada docente envolvido.

Para a identificação dos custos da entidade, foram mapeadas todas as despesas realizadas no segundo semestre de 2011, por meio de pesquisa no SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira, através da consulta dos empenhos, dos itens da cada compra e sua finalidade. Após a identificação do montante gasto, foi realizado o rastreamento daquela despesa em relação ao curso de forma direta, ou indireta. Na impossibilidade de vincular-se o custo diretamente ao curso utilizou-se os possíveis critérios de rateio.

Uma das informações essenciais para a identificação do resultado econômico é a chamada receita econômica. Para identificá-la foi necessário definir que cursos fariam parte do estudo. Para tal, adotou-se dois critérios: (1) possibilidade de identificação adequada de seus custos diretos e indiretos; (2) possibilidade de identificação adequada de sua receita econômica. Os cursos técnicos selecionados para participar do estudo foram: (1) Administração; (2) Contabilidade; (3) Informática; (4) Meio Ambiente; (5) Rede de Computadores; (6) Secretariado; (7) Segurança do Trabalho; (8) Transações Imobiliárias; todos localizados na sede do Centro. O quadro de vagas ofertadas por estes é apresentado na Tabela 01. A Tabela 01 especifica o ingresso anual de cada curso, pois os cursos de Segurança do Trabalho e o de Informática, no ano de 2010-1, tinham duração de 4 semestres, assim, a quantidade de vagas (para os alunos que ingressam em 2010-1) tem que continuar a ser ofertada, nos semestres seguintes, assim como o curso de redes. Desta forma, o total de vagas ofertadas nos cursos é o total de oferecidas no semestre somado ao que deve ser mantido para os alunos que ingressaram em período anterior e não concluíram o curso.

Tabela 01 - Vagas Ofertadas nos Cursos Selecionados

Cursos	2011-2	2011-1	2010-2	2010-1	Total
Administração	40	40	40		120
Meio Ambiente	24		24		48
Secretariado	40	40			80
Informática	34	34		72	140
Segurança do Trabalho	40	40	40		120
Transações Imobiliárias	40	40	40		120
Contabilidade	40	40	40		120
Redes de Computadores		35		35	70
Totais	258	269	184	107	818

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com o conhecimento do total de vagas ofertadas no período em análise e dos cursos técnicos escolhidos como integrantes do estudo, passou-se a pesquisar no mercado os valores das respectivas mensalidades. Esta pesquisa foi feita sempre se levando em conta a possibilidade de pagamento em seis parcelas em todas as instituições consultadas, para manter um padrão na pesquisa e também construir a receita econômica do período em análise, segundo semestre de 2011. O levantamento das informações foi feito por telefone, presencialmente, via

chats de atendimento e sites das instituições. Esta coleta de dados permitiu identificar os preços praticados apresentados na Tabela 02.

Tabela 02 – Custo de Oportunidade

Curso Técnico	Instituições Particulares Pesquisadas e Preços						
	A	B	C	D	E	F	G
Administração	337,22	260,00				364,00	
Meio Ambiente		240,00	239,00				
Secretariado							267,00
Informática	324,95	265,00					
Segurança do Trabalho		275,00		309,00	310,00	353,00	
Transações Imobiliárias			272,00				
Contabilidade		260,00				364,00	
Redes de Computadores						357,00	

Fonte: Dados da pesquisa.

As entidades particulares tiveram seus nomes preservados, assim foram denominadas de instituições A, B, C, D, E, F e G

A Tabela 03 mostra a receita econômica dos cursos com base na metodologia apresentada, que consiste na multiplicação do número de serviços prestados (vagas ofertadas) pelo custo unitário de oportunidade.

Tabela 03 - Receita Econômica dos Cursos Selecionados

Curso Técnico	Total de Vagas Ofertadas	Custo de Oportunidade Unitário	Número de Meses	Total
Administração	120	260,00	6	187.200,00
Meio Ambiente	48	239,00	6	68.832,00
Secretariado	80	267,00	6	128.160,00
Informática	140	265,00	6	222.600,00
Segurança do Trabalho	120	275,00	6	198.000,00
Transações Imobiliárias	120	272,00	6	195.840,00
Contabilidade	120	260,00	6	187.200,00
Redes de Computadores	70	357,00	6	149.940,00
Total				1.337.772,00

Fonte: Dados da pesquisa

Para a identificação da receita econômica, utilizou-se o custo de oportunidade, por meio da opção de menor preço com base no princípio contábil da prudência. Assim, obteve-se a receita econômica de menor valor dentro das possibilidades existentes no mercado. O curso com maior receita econômica foi o de Informática. O custo de Técnico em Meio Ambiente é o que tem o menor custo de oportunidade unitário e o que gera a menor receita econômica total e o que tem maior oferta em termos de instituições particulares em Porto Alegre. A receita econômica é afetada diretamente pelo número de vagas ofertadas, ou seja, de serviços colocados à disposição da sociedade. Assim, os cursos que possuem maior receita econômica são os cursos com maior número de vagas ofertadas na Instituição. Já o Curso de Redes apesar de ter o maior custo de oportunidade unitário não tem tanta representatividade na receita econômica total do

grupo em razão do baixo número de alunos. Após a identificação da receita econômica gerada por cada curso, buscou-se identificar os custos diretos vinculados a cada curso.

Por meio de pesquisa documental, identificou-se junto ao setor de contabilidade as despesas liquidadas no período de julho a dezembro de 2011. As despesas liquidadas são aquelas em que houve o fato gerador da despesa pública, é o segundo estágio da execução de despesa. Quando da liquidação, o serviço já foi prestado ou a mercadoria ou bem entregue e a nota fiscal já foi registrada no sistema de contas a pagar. A análise dos dados permite concluir a existência de alguns elementos de despesas, conforme a classificação das despesas públicas, que foram utilizados no período e podem ser alocados diretamente a cursos, setores e departamentos. Os custos como os de água, energia elétrica, contratação de impressoras, serviços de internet, foram locados ao Departamento de Serviços Compartilhados, com a finalidade de agrupar estes cursos para rateio as demais setores, posteriormente. A distribuição dos custos aos Setores e Departamentos é apresentada na Tabela 04 - Matriz de Custos Diretos aos Departamentos e Setor.

Tabela 04 - Distribuição dos Custos Diretos aos Departamentos

Diretoria	Setor	Custo
Diretoria de Desenvolvimento Institucional	Tecnologia da Informação	18.167,98
	Comunicação	5.556,98
	Total do Departamento	23.724,96
Diretoria de Administração e Planejamento	Compras	7.171,78
	Infraestrutura	637.368,44
	Audiovisual	2.850,00
	Recursos Humanos	8.959,02
	Almoxarifado	5.640,71
	Transporte	5.383,93
	Financeiro/Contabilidade	----
	Total do Departamento	667.373,88
Diretoria de Ensino	Biblioteca	7.200,00
	Secretaria Escolar	----
	Coordenação de Cursos Técnicos	----
	Direto do Departamento	52.517,64
	Total do Departamento	59.717,64
Administração Geral	81.198,87	
Diretoria de Pesquisa	30.422,99	
Diretoria de Extensão	33.225,43	
Departamento de Serviços Compartilhados	143.713,04	
Total dos Departamentos	1.790.103,29	

Fonte: Dados da Pesquisa.

A análise dos elementos de despesa utilizados no período possibilitou ainda identificar outros custos que podem ser alocados diretamente a cursos, referente a custos com bolsas de estudos e materiais laboratoriais que podem ser alocados diretamente a cursos específicos. A Tabela 05 evidencia estes custos que, pela análise do elemento de despesa, podem ser identificados diretamente a cursos.

Tabela 05 - Custos Diretos de Cursos

Identificação do custo	Valor
Custos diretos separados de cursos fora da amostra (Química, Panificação, Biotecnologia, Biblioteconomia)	73.636,40
Custo com bolsas de estudo devem ser alocados diretamente a cursos da amostra conforme beneficiário	409.346,00
Total	482.982,40

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com a identificação de todos os custos indiretos incorridos no período de apropriação aos setores responsáveis, ainda não se atingiu o objetivo de apropriar os custos indiretos aos diversos cursos que a instituição oferta para a sociedade. Para tal, faz-se necessário, inicialmente, identificar quanto que cada departamento auxiliar irá absorver de custo indireto de outros departamentos. Para tal, foi necessário estabelecer, conforme Martins (2003), a hierarquização entre estes departamentos, para distribuição dos seus custos entre eles, bem como os critérios de rateio desta distribuição. Um dos critérios iniciais para esta alocação é que os Departamentos com atividades fins (Ensino, Pesquisa e Extensão) recebam custos indiretos dos departamentos auxiliares e não distribuam seus custos para eles.

Durante a tentativa de identificar um critério de rateio adequado, percebeu-se que não existiam informações suficientes para defini-lo em relação ao consumo de determinado material ou ao volume de trabalho. Assim, em entrevista com o contador da entidade e com o Diretor de Ensino, buscou-se identificar em que proporção os departamentos consumiam custos. Assim, estabeleceu-se percentuais para o rateio. Estes percentuais foram desenvolvidos em conjunto pelo contador e Diretor de Ensino, tendo em vista a percepção destes da realidade institucional.

Com a identificação do custo total de cada Setor/Departamento, foi possível identificar o montante de custos do Departamento de Ensino. O rateio dos custos indiretos do Departamento de Ensino foi realizado com base no total de vagas ofertadas no período. O total de vagas ofertadas no período foi de 1.195, contando as turmas em andamento, no segundo semestre de 2011. Destas, 818 vagas são ofertadas para os cursos que fazem parte do escopo do estudo. O rateio dos custos do Departamento de Ensino aos Cursos é apresentado na Tabela 06.

Tabela 06 - Acumulação dos Custos Indiretos aos Cursos

Curso Técnico	Quantidade de Alunos	Custo Indireto
Administração	120	204.511,73
Meio Ambiente	48	81.804,69
Secretariado	80	136.341,15
Informática	140	238.597,02
Segurança do Trabalho	120	204.511,73
Transações Imobiliárias	120	204.511,73
Contabilidade	120	204.511,73
Redes de Computadores	70	119.298,51
Outros Cursos	377	642.507,69
Total dos custos Indiretos		2.036.595,99
Custos Indiretos por Rateio		958.614,60
Custos Indiretos com pessoal do setor de ensino não vinculados a cursos		1.077.981,39

Fonte: Dados da Pesquisa.

4.2 RESULTADO ECONÔMICO

Realizada a evidenciação da receita econômica no semestre por curso - Tabela 03 - e a identificação dos custos diretos por curso, com base nos dados coletados, foi possível apurar a Margem de Contribuição Direta de cada curso, conforme apresentado na Tabela 07.

Tabela 07 - Margem de Contribuição Direta por curso no Semestre

Curso Técnico	Receita Econômica A	Custos Diretos B	Custos com bolsas C	Margem de Contribuição Direta D=A-B -C	= D/A
Administração	187.200,00	82.917,95	36.571,14	67.710,91	36
Meio Ambiente	68.832,00	63.423,69	19.504,61	(14.096,30)	-20
Secretariado	128.160,00	47.633,63	32.507,68	48.018,69	37
Informática	222.600,00	115.080,64	48.761,52	58.757,84	26
Segurança do Trabalho	198.000,00	73.479,65	44.698,06	79.822,29	40
Transações Imobiliárias	195.840,00	59.300,82	26.818,84	109.720,34	56
Contabilidade	187.200,00	94.654,58	27.225,18	65.320,24	35
Redes de Computadores	149.940,00	60.002,35	18.285,57	71.652,08	8
Total				486.906,09	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para evidenciação do Resultado Econômico, deve-se reduzir da Margem de Contribuição direta os custos indiretamente identificados com a atividade, conforme apresentado na Tabela 08.

Tabela 08 - Evidenciação do Resultado Econômico no Semestre

Curso Técnico	Margem de Contribuição R\$	Custos Indiretamente Identificados com a atividade R\$	Resultado Econômico Apurado no Período R\$
Administração	67.710,91	204.511,73	(136.800,82)
Meio Ambiente	(14.096,30)	81.804,69	(95.900,99)
Secretariado	48.018,69	136.341,15	(88.322,46)
Informática	58.757,84	238.597,02	(179.839,18)
Segurança do Trabalho	79.822,29	204.511,73	(124.689,44)
Transações Imobiliárias	109.720,34	204.511,73	(94.791,39)
Contabilidade	65.320,24	204.511,73	(139.191,49)
Redes de Computadores	71.652,08	119.298,51	(47.646,43)
Total	486.906,09	1.394.088,29	(907.182,20)

Fonte: Dados da Pesquisa.

A Tabela 07 evidencia a margem de contribuição por curso. Dos cursos pesquisados, somente o curso de Meio Ambiente tem margem de contribuição direta negativa. Assim, este curso não gera receita econômica para cobrir seus próprios custos diretos e, tampouco, contribui para a cobertura dos demais custos indiretos da instituição. Esta discrepância se dá pela relação aos demais especialmente pela pouca oferta de vagas no período em questão, somente quarenta e oito. O curso que tem a maior margem de contribuição direta é o de Transações Imobiliárias. Apesar de ter cento e vinte vagas, mesmo número de cursos como Administração, Contabilidade e Segurança do Trabalho e inferior ao Curso de Informática (140 vagas), este curso obteve, no período analisado, uma margem de contribuição direta superior em relação aos

demais. Esta superioridade ocorre em razão do custo direto com os docentes, uma vez que compromete apenas 30% da sua receita econômica.

Pela análise da Tabela 07, percebe-se ainda que o Curso de Redes de Computadores possui a segunda melhor margem de contribuição. Apesar de ter custos diretos com docentes superiores aos cursos de Segurança do Trabalho e Secretariado, não tem custos elevados com bolsas de estudos a alunos, o que gera economia para o curso. Uma das explicações pode estar na alta empregabilidade de alunos do Curso de Redes, que não recorrem como outros cursos, aos benefícios sociais concedidos pela instituição. Da receita econômica do curso de Redes, somente 12% dela é comprometida com o pagamento de bolsas a alunos. Já nos cursos de Administração, Meio Ambiente, Segurança do Trabalho e Secretariado esta participação ultrapassa 20%.

Os cursos de Administração (36%), Secretariado (37%), Segurança do Trabalho (40%) e Contabilidade (35%) apresentaram um quadro semelhante em relação à sua margem de contribuição direta. Estes cursos apresentaram, conforme a pesquisa, custo de oportunidade semelhante e possuíram, no período, com a exceção do curso de Secretariado, o mesmo número de vagas ofertadas, o que gera uma receita econômica semelhante.

A Tabela 08 apresenta o resultado econômico apurado no período de julho a dezembro de 2011. Constatou-se que o curso que apresenta menor déficit econômico é o curso de Redes de Computadores, seguido do curso de Transações Imobiliárias. Constatou-se ainda que todos os cursos, no período em análise, geraram custos superiores a sua capacidade de gerar receita econômica. O curso mais oneroso é o de Meio Ambiente, seguido do curso de Informática e do curso de Contabilidade.

O curso de Redes de Computadores, por sua vez, é o que menos consome custos indiretos, comprometendo 79% de sua receita econômica. O curso de Informática é o que gera, pelo critério de rateio utilizado - vagas ofertadas - o maior valor de custos indiretos.

Diante da análise da realidade da instituição, algumas hipóteses surgem para explicar este resultado econômico incompatível com o que se prima na correta aplicação dos recursos públicos. Uma das possibilidades é o alto custo com a folha de servidores que onera todos os cursos indiretamente e, também, a baixa carga horária de alguns docentes, como ficou evidente na análise documental realizada ficou caracterizado a baixa carga horária de alguns. Outro fator que chamou a atenção durante o estudo é o alto valor de despesas com serviços terceirizados, no período, o que compromete também o Resultado Econômico dos cursos pelo incremento dos custos indiretos. Uma das soluções para mudar este quadro seria o aumento do número da oferta de vagas, uma vez que a estrutura de custos como os de pessoal é inalterável pela legislação dos servidores públicos e demais custos correntes não podem ser modificados, significativamente, como contratos de terceirizados, luz, telefone entre outros.

Devido ao uso dos critérios de rateio para alocação dos custos indiretos, os gestores devem recorrer à análise da margem de contribuição direta que permite verificar, sem usar nenhum critério de rateio que pode ter distorcido o resultado apurado final, qual curso contribui mais para a formação do resultado. Assim, saberão quais são seus potenciais cursos, aqueles que podem contribuir para melhorar seus resultados econômicos. A utilização de critérios de rateio é criticada na literatura, todavia, teve-se que recorrer a ela, neste estudo, pela carência de informações suficientes da entidade, tais como sistema de almoxarifado, existência de centro de custos ou mensuração de custos de qualquer forma ou de volume de atividades de qualquer espécie. A opção adotada foi verificar pela percepção dos entrevistados critérios de rateio dentro da realidade da instituição.

5 CONCLUSÃO

O tema do estudo aqui apresentado está alinhado com as novas características da gestão pública, que visam incorporar ao Setor Público características de gestão voltadas para resultados, acompanhamento e metas. Desta forma, nos últimos 20 anos, têm aumentado os debates sobre a gestão de custos, na área pública, bem como sobre os mecanismos para transformar isto em algo efetivo.

O objetivo deste estudo foi mensurar o resultado econômico de um Instituto Federal de Ensino. Desta forma, foi realizada uma série de procedimentos que vão, desde a revisão bibliográfica, coleta de dados, entrevistas, até a análise e comparação dos dados coletados, para atender a estes objetivos. Durante a pesquisa bibliográfica percebeu-se que uma das principais razões para a inexistência de sistemas de custos incorporados a realidades do setor público é a falta de uma cultura adequada de informação, gestão e controle de custos. Isto acarreta no despreparo das pessoas para implementar estas metodologias de mensuração. Esta falta de cultura e despreparo do setor, de um modo geral, pode ser uma das possibilidades para a desobrigatoriedade dos órgãos públicos em divulgarem a DRE. Acredita-se que, no futuro, com a evolução da gestão no setor, a DRE passe a ser obrigatório.

Identificou-se que a instituição está despreparada para implantar o sistema de custos e não realiza procedimentos neste sentido a nenhum nível. O estudo evidenciou que o SIAFI é uma das barreiras para implantar sistema gerencial de custos dentro da instituição, bem como o SUAP utilizado pela entidade, pois estes não trazem detalhamento adequado para a mensuração e nem geram relatórios aprimorados que permitam a implantação. Neste sentido, a falta de informações suficientes inviabilizaram a mensuração por meio do Custeio ABC, que era a intenção inicial, quando da proposição do estudo.

Percebe-se que a análise da margem de contribuição é informação relevante também para o setor público. Neste sentido percebeu-se que o Curso de Meio Ambiente tem o pior resultado em relação a esta análise, pois a margem de contribuição é negativa em (R\$ 14.096,30). Este curso tem custos diretos superiores a receita econômica calculada para ele. Isto se dá em razão do alto custo dos docentes vinculados ao curso e a pequena quantidade de vagas ofertadas. Com base neste tipo de informação os gestores podem analisar quando da abertura de novos cursos como estará a relação hora aula versus vagas ofertadas.

Os dados da margem de contribuição permitem concluir que os cursos de Transações Imobiliárias e Redes de Computadores, nesta ordem, são os que mais contribuem para a cobertura dos custos indiretos. Estes cursos têm uma grande oferta de vagas o que impacta diretamente na formação da receita econômica gerada e repercute diretamente no melhor aproveitamento da mão-de-obra direta disponível para os cursos. Cursos com este perfil devem ser incentivados dentro da instituição para alterar o quadro vigente hoje de resultado deficitário.

Pela análise econômica o curso que apresenta pior resultado é também curso de Meio ambiente. Apurou-se que a instituição gerou, no segundo semestre de 2011, um déficit de (R\$ 907.182,20) nos oito cursos selecionados. Constatou-se também que, nesta visão econômica, o curso de Redes é o que gera menor impacto negativo em relação aos demais, sendo o curso de Meio Ambiente o que tem o pior desempenho, no período, seguido pelos cursos de Informática, Contabilidade, Administração, Secretariado, Segurança do Trabalho e Transações Imobiliárias.

Esta evidenciação permite perceber que a instituição tem uma carga de custos diretos e indiretos muito elevada em relação ao nível de oferta de serviços a sociedade. Em que pese à questão da qualidade, realizando a análise pelo ponto de vista econômico a sociedade não obtém retorno necessário e suficiente dos serviços prestados pela entidade, deveria a entidade ofertar um número maior de vagas para incrementar sua receita econômica e melhorar seu resultado.

Neste sentido a instituição deve antes de ofertar novos cursos optar por aqueles que têm maior procura e que tenha a possibilidade de abertura de turmas semestres superiores a 30 alunos. Constatou-se que cursos com poucos alunos impactam negativamente no resultado da instituição. Os gestores da instituição devem analisar ainda o aproveitamento mais adequado da hora aula docente para evitar discrepâncias como ficou evidenciado no curso de meio ambiente. Outro ponto seria a contratação de professores no regime de 20 horas, pois também constatou-se que muitos docentes tem poucas horas aulas em relação ao montante de horas contratadas o que impacta na formação dos custos indiretos da instituição. Assim uma das estratégias para mudar o quadro poderia ser o aumento das horas aula diretas de alguns docentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ALVES FILHO, Emilio Maltez; NASCIMENTO, Artur Roberto. Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor público: um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14.; 2007, João Pessoa-PB. **Anais...** João Pessoa, ABC CUSTOS, 2007.

BACIC, Miguel Juan; VASCONCELOS, Luiz Antonio Teixeira; MARTINEZ, José Valter. O custo aluno em unidades de ensino público municipal. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis - SC. **Anais...** Florianópolis, ABC CUSTOS, 2005.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.133/08**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 12 jan. 2012.

CORBARI, Ely Célia; RIBEIRO, Edinéia Nicolau; CROZATTI, Jaime; CAMACHO, REINALDO. Contabilidade pública gerencial: custo por atividades e resultado econômico em Centro Municipal de Educação Infantil. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14.; 2007, João Pessoa-PB. **Anais...** João Pessoa, ABC CUSTOS, 2007.

FERREIRA, Felipe Ramos; COSTA, Fábio Morais. Gerenciamento de resultados e "nova gestão pública evidências nos departamentos governamentais australianos. *In*: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ANPCONT), 5., 2011, Vitória (ES). **Anais...** Vitória: ANPCONT, 2011.

GASCÓ, Mila. **El gobierno electrónico como herramienta para la accountability y la transparencia: algunas reflexiones**. Barcelona: Instituto Internacional de Gobernabilidad de Cataluña, 2005. 11 p.

GIACOMO, W. A. D. O new public management no Canadá e a gestão pública contemporânea. **Interfaces Brasil/Canadá**, n. 5, 2005.

HOLANDA, Victor Banco de; et al. **Sistema de informação de custos da administração federal: uma política de estado**. Ed. FGV, 2010, 160 p.

HOOD, Christopher, The new public management in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20 n. 2/3 p. 93-109, Elsevier Science Ltd. Grã Betania, 1995.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Perspectives on Cost Accounting for Government. **International Public Sector Study**, n. 12, p. 1-61, set. 2000.

LOPES, Jorge Expedito de; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEREIRA, Dimmitre Morant Vieira Gonçalves. PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da; SANTOS, Ruthberg dos. Um estudo da relação entre o lucro contábil e o disclosure das companhias abertas do setor de materiais básicos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos – BASE**, v. 7, n. 3, p. 208-220, 2010.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de *et al.* A influência da lei de responsabilidade fiscal (LRF) na tomada de decisão pelos gestores municipais. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 16, p. 9-26, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicado ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multinstitucional e Interregional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, 2003.

OLIVEIRA, Janailton Goulart. Gerenciamento de custos na administração pública: o caso do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Brasília, DF, novembro e 2008, 44p. Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de Especialização em Contabilidade Pública da UnB – Universidade de Brasília.

ORMOND, Derry, LOFFER, Elke. **New Public Management: what to take and what to leave**. III Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública Madrid, España, 1998.

PAGNANI, Eolo Marques; OLIVEIRA JÚNIOR, Roberto De. Administração e gestão de custos em saneamento básico: um estudo de empresa pública municipal. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16.; 2009, Fortaleza-CE. **Anais...** Fortaleza, ABC CUSTOS, 2009.

PEREIRA, Adriano de Souza *et al.* Métodos de Formação de Preços Utilizados nas Maiores Indústrias de Santa Catarina. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, ano 6, n. 22, p.19-24, nov. 2003/jan. 2004

QUEIROZ, Edgard José Pessoa; QUEIROZ, Dimas Barreto. Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14.; 2007, João Pessoa-PB. **Anais...** João Pessoa, ABC CUSTOS, 2007

RATTI, Juliano; ALMEIDA, André Graf. Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por exame e comparação com o custo de oportunidade em um centro de diagnose municipal. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14.; 2008, Curitiba-PR. **Anais...** Curitiba, ABC CUSTOS, 2008.

REINERT, José Nilson; REINERT, Clio. Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior. *In*: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis - SC. **Anais...** Florianópolis, ABC CUSTOS, 2005

RIBEIRO FILHO, J. F. **Controle gerencial para entidades da administração pública**. 2º Prêmio STN de Monografia (1997) - Ministério da Fazenda Escola de Administração Fazendária ESAF - Diretoria de Cooperação Técnica e Pesquisa. set. 1997.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, FGV, 43(2):347-69, mar-abr 2009. SEGURO-BA. **Anais...** Porto Seguro, ABC CUSTOS, 2004. Disponível em: <<http://www.escolagov.ms.gov.br/control/ShowFile.php?id=51059>>. Acesso em: 10 jul. 2012.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. Apuração do custo de ensino por aluno: aplicação a uma instituição federal de ensino superior. *In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. Anais eletrônicos...* Curitiba, Paraná: Enanpad, 2004. CD-ROM.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas** – Uma Proposta. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, [1996].

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

YOUNG, David William; PADOVANI, Emanuele. **Moving Toward the New Public Management Paradigm**, n. 20. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1389512>, Jan. 2009.

YIN, R. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman; 2010.