



## **UMA PROPOSTA DE ELABORAÇÃO DA DRE PELO MIAR NA PERSPECTIVA DAS NBC T SP 16: UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE INFORMÁTICA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**

**AUTORA: FABRÍCIA PEREIRA CAVALCANTI SILVA**

### **RESUMO**

O presente estudo sugere o MIAR-Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado para a correta elaboração da DRE das entidades públicas e como requer a NBCT SP 16. A pesquisa ocorreu no CIn- Centro de Informática da UFPE – Universidade Federal de Pernambuco, sendo descritiva, explicativa e exploratória. A metodologia foi estudo de caso. Utilizou-se de entrevistas, banco de dados, caso-piloto, protocolo de atividades, plano de entidades, e de contas. Os substratos teóricos foram: o MIAR, NBCT SP 16 e o princípio da realização da receita com a confrontação dos custos. Os principais resultados foram: 1. a elaboração da DRE das 08 coordenações do CIn, consideradas centros de resultados; 2. as análises gerenciais de desempenho de cada coordenação; 3. as receitas econômicas foram identificadas e mensuradas pelo custo de oportunidade e benchmarking dos serviços prestados - com os custos diretamente alocados sem rateio; 4. foram acumulados relacionando-os às atividades prestadas trimestralmente; 5. os valores arrecadados pelo orçamento foram considerados como capitais e não como receitas; 6. as orientações da Portaria 09/2009 do MEC foram utilizadas para uma adequação contábil ao SIAFI e MIAR; Sob esses aspectos as demandas gerenciais do CIn-UFPE foram atendidas além de revelar os porquês do ótimo indicador de desempenho e a elaboração da DRE por centro de responsabilidade. Vislumbra-se novos estudos quanto a contabilidade divisional e custo de oportunidade conceitos introduzidos pela NBC T SP 16, bem como preço de transferência no setor público.

**PALAVRAS-CHAVES:** DRE, NBC T SP 16, MIAR, Portaria 09/2009-MEC, Gestão Pública.

### **1. INTRODUÇÃO**

A Lei 4.320/64, em seu artigo 85, demonstrou a importância da Contabilidade no suporte e acompanhamento da Gestão Pública. Esta Lei, entretanto, deve ser compreendida como uma tentativa do legislador em aproximar a essencialidade da contabilidade de custos à mensuração e análise do resultado econômico por aqueles que tenham interesse na situação econômica e financeira do Estado.

Neste sentido, a implantação do sistema de informação de custos no setor público, e suas análises são concretizadas a partir do quanto é o custo para realizar os projetos e atividades,



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

por unidades orçamentárias, e, não em função dos benefícios econômicos esperados pela variação econômica das atividades da entidade (Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Portaria Conjunta nº 3 da STN e SOF, 2008).

O Modelo de Sistema de Acumulação de Custo idealizado pelo governo federal, e estabelecido pela Portaria 68/2007 da SOF volta-se à manutenção continuada dos serviços públicos, adotando-se a modelagem da acumulação tradicional e por processo. O Sistema de Custeio é por dados históricos. A identificação dos custos associados às atividades é realizada por meio de conceitos de rastreamento pelo *ABC – Activity Basic Costing*, dos recursos aplicados aos serviços prestados (MPOG, 2008). O que se percebe, portanto, em nível federal, é uma acumulação dos custos totais com adoção de critérios subjetivos de rateios.

As instituições de ensino público federal passaram pelo mesmo critério de estruturação da informação contábil, conforme a Portaria 09, de 31 de dezembro de 2009. Neste documento, as despesas são mensuradas e identificadas a fim de apropriar os custos totais. A classificação e acumulação dos custos se faz pela associação de tais gastos aos centros de responsabilidade e de custos. Essas atividades, contudo, poderão ser mensuradas conforme o programa orçamentário de governo adotando-se critérios subjetivos de rateios (Portaria 68 da SOF, 2007).

A reflexão a partir dessas situações, portanto, passa pela possibilidade de mensurar o numerário dos gastos com rateios, mas não o desempenho dos centros de responsabilidade, bem como as das unidades e órgãos públicos, de forma descentralizada, não orçamentária sem utilizar critérios subjetivos de rateios, como requerido, principalmente, pelas NBC T SP 16.1 e NBC T SP 16.6. Esta pesquisa está relacionada, de modo geral, à aplicação de caminhos metodológicos e conceituais advindo da NBC T SP 16, aos quais identifiquem e estejam aptos a elaborar corretamente a DRE, e, de forma a auxiliar o processo decisório em instituições educacionais de ensino público federal.

**Neste sentido, questiona-se: O MIAR, à luz da NBC T SP 16, seria um instrumento contábil capaz de identificar e acumular o Resultado, no CIn da UFPE, atendendo aos pleitos gerenciais do gestor?**

Este estudo está organizado como segue. Esta seção introduz a discussão sobre como e por que identificar e acumular o resultado econômico no setor público por centros de responsabilidade e desempenho. A seção 2 apresenta a Revisão da Literatura. A seção 3 são os



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

objetivos geral e específico do estudo. Na seção 4 explica-se a metodologia. O caso do CIn – Centro de Informática, os aspectos ambientais, o plano de eventos, o plano de entidade e o plano de contas sugeridos constam na seção 5. A descrição e análise dos dados ocorrem na seção 6, e no item 7, a conclusão da pesquisa. 8. Referências.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

O corpo conceitual introduzido pelas NBC T SP 16 tem como função específica controlar os gastos dos mapas orçamentários, minimizar os riscos da gestão pública, e obter outras informações não divulgadas adequadamente pela contabilidade (Nascimento, 2008).

Nesse sentido, a NBC T SP 16.1 revela a necessidade de uniformizar os critérios contábeis entre as entidades consolidadas para garantir a comparabilidade intrínseca aos processos de avaliação da gestão pública pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades seja unidade orçamentária ou administrativa.

Outro aspecto é que utilizando-se da abordagem incremental do PL, o resultado econômico do País é medido a partir do confronto das macro-variações sofridas pelo patrimônio público, informadas na Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP (Silva, 2002) sem atender a NBC T SP 16.6. Acontece que, os ativos são contabilizados pelo valor de entrada ou custo histórico ao contrário de marcar a mercado seu valor como predisse Hendriksen e Van Breda (2004). Isto equivale dizer, que a contabilidade do governo não mensura o resultado econômico, mas o resultado financeiro, porque sua mensuração não é realizada em bases econômicas validadas pelo mercado. Ou seja, o resultado econômico do Brasil é enviesado, distorcido, subavaliado porque não registra os fatos administrativos e econômicos das unidades não orçamentárias; portanto, pouco serve ao processo decisório.

A NBC T SP 16.6, outrossim, trouxe em seu conteúdo a Demonstração do Resultado Econômico sob a ênfase da trilogia eficiência – eficácia – efetividade, como segue no item 36:

- (a) receita econômica dos serviços prestados dos bens ou dos produtos fornecidos, obtida sob o conceito de custo de oportunidade;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) = (a) – (b) resultado econômico apurado.

### **2.1 PORTARIA DO MEC 09/2009**

A Portaria 09/2009 do MEC estabeleceu as áreas de responsabilidade das universidades federais de ensino público às quais são medidos os custos. A mensuração dos custos, tem como



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

pressuposto a classificação contábil, identificando-se os gastos realizados por meio do enquadramento da despesa na forma do art. 2º, §2º da Portaria. A adequação científica desse estudo à portaria do MEC foi necessária para que o SIAFI pudesse identificar qual centro as despesas e receitas seriam alocados: o campo ou posição 1 foi preenchido pelos códigos do Anexo I; as posições 2 a 5 foram utilizadas para identificar o Plano Interno da unidade gestora (não objeto de estudo); a posição 6 contemplou-se o nível ou etapa de ensino em que a despesa se relaciona conforme o Anexo II. As posições 7 e 8, do código do SIAFI, foram rigorosamente obedecidos conforme o anexo III ao qual indica a categoria de apropriação da despesa; as posições 9 e 10 foram adaptados aos códigos do CIn, pela letra “C”, e o número do Centro de Resultado – de 1 a 8; e a posição 11ª representando a modalidade de ensino em que a despesa é executada conforme a discriminação do anexo IV afim de espelhar o plano de entidade e eventos requeridos pelo MIAR.

## **2.2. MIAR – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado**

A propositura de aplicar um sistema de resultado voltado para uma gestão econômica de IFES foi sugerida por Benedicto (1997), Vasconcelos (1999), Santos (2001), Catelli, Parisi, Santos e Almeida (2001), Maroni Neto (2001), Ribeiro Filho (2002), Depollo e Cavalcanti (2005), Muraro, Souza e Diehl (2007) e Bonacim (2009). Esses pesquisadores perceberam as instituições educacionais de ensino superior do governo brasileiro propícias a um ambiente de criação de valor para a sociedade, não apenas para formar cidadãos, mas, estruturalmente propiciar um sistema de informações e decisões gerenciais.

O MIAR é um conjunto coordenado de atividades que dentro de uma estrutura lógica, identifica, coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos – Receitas e Custos Diretos - formando as características, então, de um sistema de apuração de resultados, responsabilidade e custos (Catelli, 2006). As recomendações de Catelli *et al* (2001), Guerreiro (1989), extraídas a partir do estudo de Tavares e Lustosa (2003) permitem inferir que o Sistema de Apuração de Resultado do MIAR possui os seguintes pré-requisitos que na visão de Parisi, Cornachione e Vasconcelos (1997) o possibilita funcionar adequadamente às necessidades operacionais de uma IFES: 1. Controlabilidade; 2. Variabilidade; 3. Flexibilidade; 4. Economicidade; 5. Custos Diretos; 6. Preço de mercado realizado pelo custo de oportunidade.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

As premissas, anteriormente descritas, que constituem o MIAR dentro da perspectiva de “refletir o modelo natural” da IFES estudada, dependem estruturalmente das recomendações realizadas por Catelli *et al* (2001):

1. O resultado econômico calculado corretamente é o melhor indicador da eficácia empresarial;
2. O gestor precisa conhecer o impacto econômico das decisões que toma;
3. O preço de transferência baseado no mercado é a melhor representação do custo de oportunidade de uma alternativa;
4. Existe a possibilidade de obter no mercado quaisquer serviços internos necessários para o funcionamento de um curso em uma universidade;
5. Todos os eventos econômicos de compras e vendas ocorridas internamente devem ser mensurados pelo preço de transferência baseado no mercado;
6. Existe um preço de transferência no mercado que é dado pela média dos preços de um dado serviço;
7. O método de custeio variável não onera os produtos e serviços com custos para os quais não são responsáveis; e,
8. O modelo de mensuração deve refletir conceitos adequados para que o resultado seja corretamente mensurado.

Ribeiro Filho (2002) referindo-se ao processo de identificação do MIAR, constata que o primeiro passo é reconhecer a transação pelo princípio da realização da receita e confrontação com os custos que afetam diretamente os serviços prestados. Após isso, classificá-las com base no Plano de Contas, ao Plano Interno de cada entidade, ou Plano de Eventos; e, finalmente, escriturar contabilmente por um momento oportunamente.

O Plano de Eventos do MIAR é um tipo de rol que discrimina os eventos econômicos a serem realizados por uma determinada atividade, área ou unidade contábil. Ao complementar a definição de Cavenhaghi (1996) é a listagem de todos os eventos econômicos. Vasconcelos (1999) colecionou os eventos da atividade extensão da UFPE através do relatório emitido pela entidade em seu sítio na *Internet*. O Plano de Entidades é um instrumento que auxilia no processo de localizar onde os eventos econômicos ocorrem na organização. Entidade, para Parisi (1995), “é qualquer unidade da empresa que tem a capacidade de identificar e acumular, segundo seu destino, os custos e receitas”; O Plano de Contas na classificação das receitas e custos tem por função subsidiar o reconhecimento contábil das transações econômicas ocorridas conforme o plano de eventos e o da entidade, objeto de mensuração, em um dado momento. Neste sentido, Parisi (1995) chamou a atenção para o fato de que o plano de contas é influenciado pelo sistema de custeio e mensuração; pelo método de custeio adotado no sistema de apuração do resultado da organização, e, portanto, a maneira como a empresa se organiza influencia na apuração e acumulação do resultado.

### **3. OBJETIVO DA PESQUISA**

O objetivo geral deste trabalho consiste em verificar se o MIAR é adequado às propostas das NBC T SP 16 na identificação e acumulação dos eventos econômicos no Cin da UFPE que



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

venha subsidiar a elaboração correta da DRE no setor público. Para atingir o objetivo geral foram necessários: 1. Comparar, para produzir uma análise crítica, as premissas inerentes ao MIAR com os elementos norteadores das NBC T SP 16; 2. Analisar uma instituição federal de ensino público (a estrutura), a partir de um centro de ensino (unidade gestora), suas características, a realidade físico-operacional, recursos que utilizam e serviços que prestam; 3. Identificar e acumular as receitas e custos das coordenações ou departamentos do CIn do primeiro trimestre de 2009, conforme as premissas do MIAR; 4. Classificar contabilmente os gastos identificados nos Centros de Resultados adequando à Portaria 09/2009 MEC que estabeleceu a classificação dos custos nas IFES.

#### **4. PROCEDER METODOLÓGICO**

Esta pesquisa foi desenvolvida por meio de estudo de caso. Os dados foram obtidos por fontes primárias, extraídos dos gestores e responsáveis pelas coordenações do centro acadêmico. Buscou-se, contudo, respeitar o protocolo do estudo de Caso e o estudo de Caso Piloto. Deste modo, para o estudo de caso utilizou-se de análise documental, e de sistema – SIAFI e Money (onde o gestor contabiliza as origens e aplicações de recursos por evento econômico); entrevistas com os gestores para extrair os fatos administrativos, a fim de identificar e acumular as receitas e despesas conforme o MIAR, NBC T SP 16, e Portaria 09/2009 do MEC; Observação-participante quando instituídos os planos de entidade, de eventos, e de contas como prediz o MIAR no CIn, sobrepostos ao que está formalizado na UFPE. A coleta dos dados restringiu-se aos fatos administrativos ocorridos em 1º de janeiro a 31 de março de 2009, nas 08 coordenações do centro acadêmico estudado de modo a estruturar o plano de eventos, de entidade e de contas do MIAR.

#### **5. O CASO DO CENTRO DE INFORMÁTICA- CIn da UFPE**

##### **5.1. O Centro de Informática**

O Centro de Informática foi criado em 1999, pela Resolução nº 03, de 11 de agosto do mesmo ano, mas, anteriormente, estava ligado ao Centro de Ciências Exatas e da Natureza (CCEN) conjuntamente com o Departamento de Estatística. Em 1981, entretanto, foi criado o Departamento de Informática (DI) ainda ligado ao CCEN, transformando-se em Centro Acadêmico. Sua missão desde 1999 é “Contribuir para o bem da humanidade, promovendo o desenvolvimento das pessoas, da ciência, da tecnologia e da sociedade por meio da informática”. Seu modelo de gestão está desassociado da formalidade contábil do



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

setor público pois a eficiência e o desempenho de sucesso são marcas do CIn pelos projetos e ações de empreendedorismo a que se submetem.

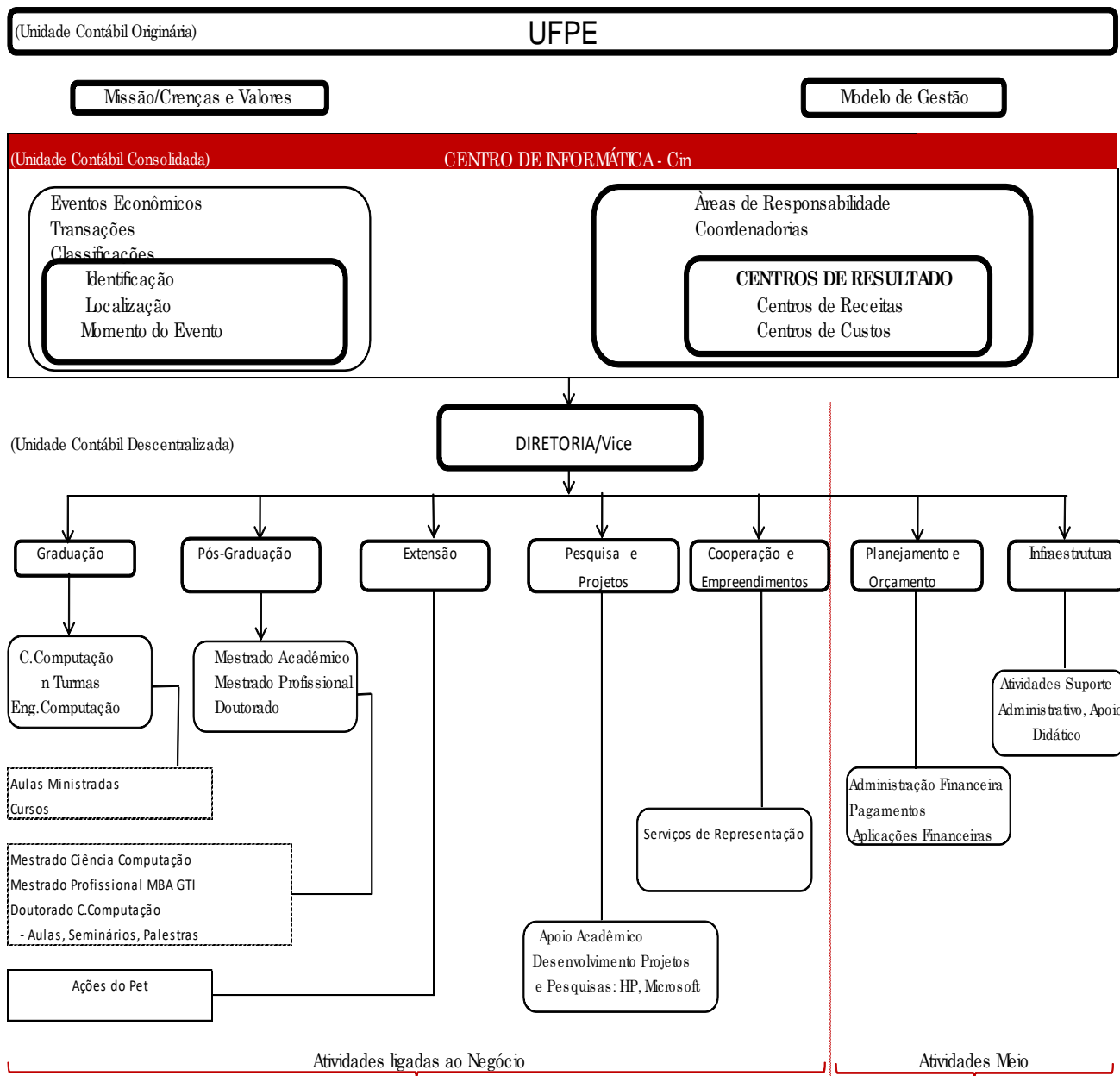


Figura 1 – MIAR sistematizado pela NBCT SP 16.1 E 16.6 no CIn  
Fonte: Própria da autora, 2010.

A figura 1 mostra como o CIn está gerencialmente sistematizado dentro da perspectiva do Plano de Entidade do MIAR e NBC T SP 16.1 e 16.6. Como se verifica, a estrutura existente no CIn é de 08 (oito) coordenações que foram transformadas em centros de responsabilidade e desempenho neste estudo.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

## 6. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Em face à limitação do número de páginas neste trabalho, abordou-se apenas um centro de responsabilidade e de desempenho: Graduação. Apresenta-se a DRE da Graduação orientado pela NBC T SP 16.6, pela Portaria 09/2009 do MEC e das premissas do MIAR quanto a acumulação do 1. Trimestre de 2009:

<b>DRE Graduação 1º Trimestre de 2009</b>	<b>(R\$)</b>
<b>Receita Operacional</b>	<b>3.524.710,28</b>
Cursos Ofertados	2.461.372,50
Ciência da Computação	1.552.500,00
Engenharia da Computação	908.872,50
Secretaria	85.200,00
Receitas de Transferência da Pós-Graduação	978.137,78
<b>(-) Custo dos Serviços Prestados</b>	<b>3.192.417,02</b>
Ordenados e Salários	2.217.964,53
Encargos da Folha de Pagamento	941.304,16
Preço de Transferência da Infraestrutura	31.333,33
Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento	1.815,00
<b>(=) Margem de Contribuição Operacional</b>	<b>332.293,26</b>
<b>(-) Custos Fixos Identificáveis</b>	<b>9.794,05</b>
Gratificação de Docentes Coordenadores do Centro	6.875,91
Encargos e Salários	2.918,14
<b>Resultado do Centro Graduação</b>	<b>322.499,21</b>

**Fonte: Autora, 2010.**

A medição da Receita Operacional dos Cursos Ofertados teve como base o plano de Eventos Ensino com seus custos diretamente associados quais foram: os salários e os encargos da folha de pagamento dos docentes que ensinam na Graduação; e, os serviços cobrados pelas Coordenações de Infraestrutura e Planejamento e Orçamento pois fornecem atividades e equipamentos de apoio às aulas da Graduação. Quanto à atividade Secretaria os eventos econômicos referiram-se ao atendimento prestado aos usuários internos e externos à Graduação. A avaliação econômica da receita dos eventos ENSINO e SECRETARIA foi atestada pelo Mercado Ativo sob a condição do menor preço à vista por meio de Benchmarking Operacional de cada evento. O Resultado Econômico do Centro Graduação do CIn, portanto, resulta da comparabilidade desses valores, marcados à mercado ativo, excluídos os custos variáveis diretos e fixos identificáveis. Estes referiram-se aos professores da Pós-Graduação cedidos para ensinar na Graduação e seus custos diretamente associados. Os custos fixos não identificáveis foram lançados no Centro Diretoria para não criar viés de rateios.





9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

BENCHMARKING DO CURSO DE CIENCIA DA COMPUTAÇÃO DA UFPE													
n. ordem	IES	UF	Nível do Curso			Enade	CPC	CI	IGC Faixa	CPC	IGC Contínua	IGC Contínua	Enade
			CPC	CPC Contínuo	IGC Faixa								
1	Centro Universitário da Bahia - FIB	BA	S/	S/	S/	3	4	3	224,00	Presencial	PJ Dpriv c/Fins Lucro		
2	Centro Universitário FEEVALE - FEEVALE	RS	3	2,51	3	4	4	4	309,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
3	Centro Universitário Franciscano - UNIFRA	RS	3	2,63	3	4	4	4	299,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
4	Centro Universitário SENAC - SENACSP	SP	4	3,05	4	4	4	4	322,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
5	Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC					4	S/	4	343,00		PJ Dpub Estadual		
6	Fundação Universidade Federal de Viçosa - UFV					4	4	5	400,00		PJ Dpub Estadual		
7	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas	BH	S/	S/	3	4	4	4	303,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
8	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP	SP	4	3,27	3	4	S/	4	382,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
9	Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro - PUC/Rio	RJ	S/	S/	S/	5	4	4	387,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
10	Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS	RS	4	3,52	4	4	S/	4	321,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
11	Universidade de Brasília - UNB					4	S/	4	389,00		PJ Dpub Federal		
12	Universidade de Caxias do Sul - UCS	RS	3	2,9	3	4	S/	4	297,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
13	Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC	RS	4	3,21	4	4	S/	4	302,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
14	Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS - Canoas	RS	S/	S/	S/	4	4	4	330,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
15	Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS - São Leopoldo	RS	3	2,51	2	4	4	4	330,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
16	Universidade Estadual de Londrina - UEL					4	S/	4	329,00		PJ Dpub Estadual		
17	Universidade Estadual de Maringá - UEM					4	S/	4	352,00		PJ Dpub Estadual		
18	Universidade Estadual de Santa Cruz - UESC					4	S/	4	298,00		PJ Dpub Estadual		
19	Universidade Estadual do Norte Fluminense Darcy Ribeiro - UENF					4	S/	4	374,00		PJ Dpub Estadual		
20	Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE					4	S/	4	321,00		PJ Dpub Estadual		
21	Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho - UNESP					3	4	4	374,00		PJ Dpub Estadual		
22	Universidade Federal da Paraíba - UFPB					4	3	4	305,00		PJ Dpub Federal		
23	Universidade Federal de Alenas - UNIFAL - MG					4	S/	4	372,00		PJ Dpub Federal		
24	Universidade Federal de Goiás - UFG					4	S/	4	345,00		PJ Dpub Federal		
25	Universidade Federal de Itajubá - UNIFEI					4	S/	4	389,00		PJ Dpub Federal		
26	Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF					4	S/	4	349,00		PJ Dpub Federal		
27	Universidade Federal de Lavras - UFLA					3	5	4	404,00		PJ Dpub Estadual		
28	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFGMS					3	4	4	314,00		PJ Dpub Federal		
29	Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG					4	4	5	413,00		PJ Dpub Federal		
30	Universidade Federal de Ouro Preto - UFOP					4	S/	4	350,00		PJ Dpub Federal		
31	Universidade Federal de Pelotas - UFPEL					4	S/	4	350,00		PJ Dpub Federal		
32	Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC					4	4	4	372,00		PJ Dpub Federal		
33	Universidade Federal de Santa Maria - UFSM					3	4	4	347,00		PJ Dpub Federal		
34	Universidade Federal de São Carlos - UFSCAR					4	5	4	403,00		PJ Dpub Federal		
35	Universidade Federal de São João del Rei - UFSJ					4	4	5	403,00		PJ Dpub Federal		
36	Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP					4	4	4	334,00		PJ Dpub Estadual		
37	Universidade Federal de Uberlândia - UFU					4	4	4	348,00		PJ Dpub Estadual		
38	Universidade Federal do Espírito Santo - UFES					S/	4	4	303,00		PJ Dpub Federal		
39	Universidade Federal do Paraná - UFPR					4	4	4	340,00		PJ Dpub Federal		
40	Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ					S/	4	4	390,00		PJ Dpub Federal		
41	Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS					4	5	4	415,00		PJ Dpub Federal		
42	Universidade Federal Fluminense - UFF					S/	4	4	327,00		PJ Dpub Federal		
43	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ					4	4	4	320,00		PJ Dpub Federal		
44	Universidade Luterana do Brasil - ULBRA - Canoas	RS	3	2,69	3	4	S/	4	302,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
45	Universidade Luterana do Brasil - ULBRA - Gravataí	RS	3	2,42	3	4	S/	4	302,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
46	Universidade Presbiteriana Mackenzie - MACKENZIE	SP	4	3,09	4	4	5	4	314,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro		
47	Universidade Tecnológica Federal do Paraná					S/	4	4	298,00		PJ Dpub Federal		

NOTAS EXPLICATIVAS

- 1 - Critério inicial da Amostra para o Custo de Oportunidade : nível de IGC equivalente ao Cin da UFPE;
- 2 - A Fonte de avaliação: MEC - [www.emec.mec.gov.br](http://www.emec.mec.gov.br);
- 3 - Do total de 277 universidades que ofertam o curso, 47 apresentaram o melhor IGC da UFPE, independentemente se IFES públicas ou privadas;
- 4 - Para mensurar o custo de oportunidade selecionou-se as IFES privadas que cobram mensalidades pelo curso ministrado;
- 5 - Dentre as 47 IFES, 15 foram IFES Privadas; Portanto, aproximadamente 32% da amostra : 15/47;
- 6 - O critério final de seleção dos melhores cursos, desprezados, foi a combinação do IGC Contínuo igual ou maior, do que o Cin da UFPE e do IGC Contínuo do curso do MEC, dentre as 15 IFES privadas anteriormente selecionadas.

Planilha 1 – Benchmarking dos Cursos Ofertados na Graduação

Fonte: Autora, 2010



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

<i>UFPE - Universidade Federal de Pernambuco</i>												
<i>CIn - Centro de Informática</i>												
<b>CUSTO DE OPORTUNIDADE DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO</b>												
Nome do Curso												
CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO												
Nome da Instituição							Ano/Entrada Vestibular	nº Créditos	MENSALIDADES			Total
PUC - RIO							2009.1ª Entrada	p/Período	1ª Mens	2ª Mens	3ª Mens	1º trim/09
PUC - RS							2009.1ª Entrada	23	1.916,00	1.916,00	1.916,00	5.748,00
<b>PUC - SP</b>							<b>2009.1ª Entrada</b>	<b>Ppolítico</b>	<b>1.211,83</b>	<b>1.211,83</b>	<b>1.211,83</b>	<b>3.635,49</b>
<b>1.035,00</b>												<b>3.105,00</b>
Nome do Curso							ENGENHARIA DA COMPUTAÇÃO					
Nome da Instituição							Ano/Entrada Vestibular	nº Créditos	MENSALIDADES			Total
PUC - RIO							2009.1ª Entrada	p/Período	1ª Mens	2ª Mens	3ª Mens	1º trim/09
<b>PUC - RS</b>							<b>2009.1ª Entrada</b>	<b>23</b>	<b>1.916,00</b>	<b>1.916,00</b>	<b>1.916,00</b>	<b>5.748,00</b>
<b>1.211,83</b>												<b>3.635,49</b>
<b>NOTAS EXPLICATIVAS</b>												
1 - Para selecionar as instituições de ensino utilizou-se do Benchmarking - rating MEC, conceito contínuo por curso ofertado;												
2 - PUC-Rio e PUC-RS trabalham com o sistema de créditos. A grade curricular dos cursos de graduação do Cin baseiam-se em Créditos;												
3 - A base da comparação das mensalidades entre as instituições foi quantidade de créditos do período (1º trimestre de 2009) a partir do Cin;												
4 - O crédito mensal referente as disciplinas em cada curso de graduação do Cin é 23, de acordo com as grades curriculares dos cursos;												
5 - O valor das mensalidades na PUC - RS para 2010 tiveram um reajuste de 4,97% com relação a 2009;												
6 - Os valores das mensalidades na PUC - RS em 2009 foram calculadas a partir dos valores de 2010 descontado 4,97% de reajuste;												
7 - O centro responsável pelos cursos de Ciência da Computação e Engenharia da Computação na PUC - Rio é CTC-Centro Técnico Científico;												
8 - O valor da Mensalidade da PUC SP foi a praticada, menor valor a vista que a mensalidade autorizada pelo MEC.												

Planilha 2 – Custo Oportunidade  
 Fonte: Autora, 2010.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Cin - Centro de Informática	Avaliação Econômica de Cursos do Cin	Quantidade de Alunos 2009.1				Valores a CO e Preços das Mensalidades (Mercado)	Receita Econômica 2009			1º Trimestre acumulado		
		jan	fev	mar	Trim/09		jan	fev	mar			
											50	50
<b>Graduação</b>												
Ciência da Computação		50	50	50	500	1.035,00	51.750,00	51.750,00	51.750,00	51.750,00	51.750,00	517.500,00
Engenharia da Computação		25	25	25	250	1.211,83	30.295,75	30.295,75	30.295,75	30.295,75	30.295,75	302.957,50
<b>Pós Graduação</b>												
Mestrado Profissional em Computação		40	40	40	40	1.276,00	51.040,00	51.040,00	51.040,00	51.040,00	51.040,00	153.120,00
Mestrado Acadêmico												
Mestrado Inter-Institucional												
<b>Doutorado</b>												
Amadeus												
<b>Extensão</b>												
MBA Gestão TI		60	60	60	60	625,00	37.500,00	37.500,00	37.500,00	37.500,00	37.500,00	112.500,00

Planilha 3 – Apuração da Receita da Graduação no Trimestre

Fonte: Autora, 2010

Os dados levantados com base no Plano de Entidade, Eventos e Contas do MIAR permitiram elaborar a Demonstração de Resultado, acumulando seus resultados mensalmente, além de permitir a contabilização pelo SIAFI na forma da Portaria 09/2009 do MEC, de modo individualizado e particularizado para atender a NBC T SP 16.1 e 16.6 como segue:



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO CONSOLIDADO**

DESCRIMINAÇÃO	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO										TOTAL Cm
	Centro de Ciências Sociais Aplicadas										
	Departamento de Ciências Contábeis										
	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis										
	Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis										
	PPG - CC										
	MESTRADO em CONTABILIDADE										
	UFPE										
	Centro de Informática U.F.P.E										
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO DO 1º TRIMESTRE CONSOLIDADO - 2009</b>											
	UNIDADES DE NEGÓCIOS			UNIDADES DE APOIO E SUPORTE			UNIDADES DE APOIO E SUPORTE			DIRETORIA	TOTAL
	GRADUAÇÃO	EXTENSÃO	COOPERAÇÃO E EMPREENDIMENTOS	EXTENSÃO	COOPERAÇÃO E EMPREENDIMENTOS	RECEITA	PROJETOS	NEGÓCIOS	PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO		
<b>RECEITA OPERACIONAL</b>	<b>3.524.710,28</b>	<b>1.440.299,00</b>	<b>501.933,84</b>	<b>227.202,89</b>	<b>5.694.146,01</b>	<b>37.949,72</b>	<b>244.263,49</b>	<b>282.213,21</b>	<b>426.362,00</b>	<b>6.402.721,22</b>	<b>6.402.721,22</b>
Dos Serviços Prestados	2.546.572,50	1.440.299,00	497.846,34	1.400,00	4.486.117,84	9.999,99	96.537,49	106.537,48	417.500,00	5.010.155,32	5.010.155,32
Receita de Transferência	978.137,78	-	4.087,50	225.802,89	1.208.028,17	27.949,73	87.726,00	115.675,73	8.862,00	1.332.565,90	1.332.565,90
Transferência Externa	-	-	-	-	-	-	60.000,00	60.000,00	-	60.000,00	60.000,00
<b>(DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>(-) CUSTO OPERACIONAL</b>	<b>3.192.417,02</b>	<b>1.248.023,40</b>	<b>18.907,80</b>	<b>238.151,04</b>	<b>4.697.499,26</b>	<b>28.924,65</b>	<b>65.184,24</b>	<b>94.108,89</b>	<b>39.623,19</b>	<b>4.831.231,34</b>	<b>4.831.231,34</b>
Dos Serviços Prestados	3.159.268,69	189.123,47	17.092,80	235.922,04	3.601.407,00	28.924,65	63.369,24	92.293,89	25.841,02	3.719.541,91	3.719.541,91
Preços de Transferência	33.148,33	1.058.899,93	1.815,00	2.229,00	1.096.092,26	-	1.815,00	1.815,00	13.782,17	1.111.689,43	1.111.689,43
<b>= MARGEM OPERACIONAL</b>	<b>332.293,26</b>	<b>192.275,60</b>	<b>483.026,04</b>	<b>(10.948,15)</b>	<b>996.646,75</b>	<b>9.025,07</b>	<b>179.079,25</b>	<b>188.104,32</b>	<b>386.738,81</b>	<b>1.571.489,88</b>	<b>1.571.489,88</b>
RECEITA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DESPESA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>(-) CUSTOS FIXOS</b>	<b>9.794,05</b>	<b>7.755,02</b>	<b>232.332,25</b>	<b>27.199,36</b>	<b>298.327,46</b>	<b>3.264,68</b>	<b>46.526,36</b>	<b>49.793,04</b>	<b>318.713,61</b>	<b>666.834,11</b>	<b>666.834,11</b>
Custos Identificados	9.794,05	7.755,02	6.529,36	27.199,36	70.709,57	3.264,68	46.526,36	49.793,04	318.713,61	439.216,22	439.216,22
Preço Transferência	-	-	225.802,89	-	227.617,89	-	-	-	-	227.617,89	227.617,89
<b>RESULTADO ECONÔMICO DO TRIMESTRE</b>	<b>322.499,21</b>	<b>184.520,58</b>	<b>250.693,79</b>	<b>(38.147,51)</b>	<b>698.319,29</b>	<b>5.760,39</b>	<b>132.550,89</b>	<b>138.311,28</b>	<b>68.025,20</b>	<b>904.655,77</b>	<b>904.655,77</b>
<b>(-) DESPESA NÃO OPERACIONAL</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>RESULTADO LÍQUIDO DO TRIMESTRE</b>	<b>322.499,21</b>	<b>184.520,58</b>	<b>250.693,79</b>	<b>(38.147,51)</b>	<b>698.319,29</b>	<b>5.760,39</b>	<b>132.550,89</b>	<b>138.311,28</b>	<b>68.025,20</b>	<b>904.655,77</b>	<b>904.655,77</b>

Planilha 4- DRE Acumulada no 1. Trimestre de 2009  
Fonte: Autora, 2010.



## 7. CONCLUSÃO

A escolha do MIAR permitiu obter as informações necessárias para responder à questão problema pela pretensão de atender aos objetivos geral e específico do estudo de caso. Assim, os serviços prestados nas coordenações do CIn geram resultados positivos superiores aos custos das diversas atividades prestadas, inclusive àquelas que auxiliam as atividades principais de ensino, pesquisa e extensão, como a Infraestrutura. As atividades finalísticas e as atividades de suporte e apoio puderam ser identificadas e avaliadas com um único indicador de desempenho, inscrita na DRE do 1. Trimestre consolidado de 2009. Assim, o MIAR serve às instituições públicas federais como apoio ao processo de gestão e decisão favorecendo uma identificação das receitas e custos sem a adoção de critérios arbitrários de rateio. Para tanto, a entidade deve possuir um forte controle interno para alocar diretamente os gastos aos eventos econômicos e ao plano de entidade principalmente os CIF's como energia elétrica, telefone, mão-de-obra e seus encargos. Pelo MIAR foram lançados no Centro de Responsabilidade Diretoria para não trazer viés à pesquisa. A metodologia do MIAR, entretanto, integrado ao SIAFI teve por finalidade dar suporte à gestão durante os ciclos de planejamento-execução e controle, e mensurar cada área de responsabilidade - oito coordenações, e, os resultados de seus serviços.

Cabe destacar, a necessidade de estudar sobre a aplicabilidade dos conceitos da contabilidade divisional e custo de oportunidade na área pública pois foram introduzidos pela NBC T SP 16. Um dos aspectos a serem abordados, em decorrência do estudo de caso piloto, é o comportamento dos gestores ao transformar Centros de Custos em Centros de Desempenho e a adoção de preços de transferência nas entidades do setor público.

## 8. REFERÊNCIAS

BENEDICTO, Gideon Carvalho de. *Contribuição ao Estudo de um Sistema de Contabilidade Gerencial para Uma Gestão Eficaz das Instituições de Ensino*. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA USP para obtenção do título de Doutor em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 1997.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan. *Fluxo de Caixa Livre para o Cidadão: Uma aplicação da Teoria Residual dos Dividendos para a Evidenciação da Distribuição da Renda Gerada pelo Estado*. Dissertação apresentada a USP ao programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis; São Paulo, 2009.

CATELLI, Armando. *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica -GECON*. Editora Atlas. São Paulo, 2006.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

PARISI, Cláudio. SANTOS, Edilene Santana. ALMEIDA, Lauro Brito de. *Um Sistema para a Gestão Econômica de Organizações Governamentais Empreendedoras*. Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública ± v.1, n.1(nov 1937) Ano 52 , N. 3 (Jul-Set/2001). Brasília: ENAP, 2001.

CAVENAGHI, Vagner. *O Modelo de Gestão Econômica (GECON) Aplicado à Área de Produção*. Caderno de Estudos, nº14. FIPECAFI; São Paulo,1996. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad14/modelo.pdf> > acesso 19.05.2009.

**CIn - Centro de Informática da UFPE**. Disponível em [www.cin.ufpe.br](http://www.cin.ufpe.br) > acesso em 19.10.2009.

DEPOLO, Celso. CAVALCANTI, André. *Uma Análise Referente Ao Modelo GECON No Setor Público Federal: Um Estudo De Caso*. São Paulo, 2005. Disponível em <http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000117.pdf> > acesso em 15.03.2010.

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição a Teoria da Comunicação da Contabilidade*. Tese de Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do Título de Doutor em Contabilidade. São Paulo, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F.Van. *Teoria da contabilidade*. 5.ed. São Paulo, 2004.

**LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) > acesso em 29.06.10

LOPES, Jorge. *O Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas*. Editora Universitária - UFPE. Recife, 2006.

MARONI NETO, Ricardo. *Análise Comparativa de Modelos de Mensuração de Resultados: Uma Abordagem Teórica Sobre os Fatores Ambientais*. Dissertação apresentada à FEA USP para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2001.

MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal. Orientações para o Desenvolvimento e Implantação de Metodologias e Sistemas de Geração e Emprego de Informações de Custos no Governo Federal*. Disponível em: <http://www.portalsof.planejamento.gov.br/fundamentosdecustosV31-PublicacaoDOU.pdf> > acesso em 17.11.08.

MURARO, Mirna. SOUZA, Marcos Antônio de. DIEHL, Carlos Alberto. *Gestão Econômica em Instituição de Ensino Superior*. Revista Redalyc, 2007. Disponível em <http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=76240804> > acesso em 02.06.09.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira. *A contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os Parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil*. XII Prêmio Tesouro Nacional, 2008. Disponível em:

[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIipremio/corpo\\_mono\\_prem\\_pr13\\_temas3.html](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIipremio/corpo_mono_prem_pr13_temas3.html).>acesso em 19.05.09.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

- NBC T SP 16.** Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade, 2008. Disponível em <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=2873> > em 19.05.09.
- PARISI, Cláudio. *Uma Contribuição ao Estudo de Modelos de Identificação e Acumulação de Resultado*. Dissertação apresentada à faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1995.
- PARISI, Cláudio. CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno. VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro. *Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado sob a Ótica do Gecon*. Cadernos de Estudos, nº15. FIPECAFI. São Paulo, 1997. Disponível em <http://www.fea.usp.br/cadernos> > acesso em 21.05.09.
- PORTARIA CONJUNTA STN/SOF No 3, De 14 De Outubro de 2008. *Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências*. Disponível em [http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunt\\_a3.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunt_a3.pdf) > acesso em 24/05/2009.
- PORTARIA Nº 09 MEC, de 31 de dezembro de 2009. Ministério da Educação. Secretaria Executiva. Subsecretaria de Planejamento e Orçamento. Brasília, 2009,
- PORTARIA Nº 68, de 21 de dezembro de 2007. *Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG*. Secretaria de Orçamento Federal.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Modelo Gerencial para a Eficácia de Hospitais Públicos: Análise no Âmbito de uma Entidade de Ensino e Assistência*. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.
- SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo*. Ed. Atlas. São Paulo, 2002;
- TAVARES, Sheila Lisboa. LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. *Modelo de Apuração de Resultados de Cursos Específicos em Universidades Privadas*. Brasília, 2003. Disponível em <http://www.unb.br> > acesso em 19.05.1009.
- VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro. *Modelo para Avaliação de Desempenho: uma Aplicação à Atividade de Extensão Universitária*. Tese de doutorado apresentada à FEA/USP. São Paulo, 1999.
- YIN, Robert K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Bookman; Porto Alegre, 2005.