

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
PARA A TOMADA DE DECISÃO: UMA ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DOS
GASTOS NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS GAÚCHAS**

Luiz Marcelo Lopes da Silva

Trabalho de Conclusão apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Diego de Oliveira Carlin

Porto Alegre,
2013 / 01

A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO PARA A TOMADA DE DECISÃO: UMA ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DOS GASTOS NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS GAÚCHAS¹

Luiz Marcelo Lopes da Silva²

Diego de Oliveira Carlin³

RESUMO:

Este artigo analisa a relevância da informação de custos no setor público sob o ponto de vista da tomada de decisão. Para tanto, elaborou-se uma pesquisa em quatro universidades federais, com o fim de identificar a forma como os recursos estão sendo alocados na atividade específica do ensino superior e se as informações fornecidas são confiáveis e relevantes de modo que auxiliem os gestores públicos no processo decisório. A compreensão desses conceitos é de fundamental importância para o planejamento e a mensuração de resultados da gestão pública, além de favorecer a transparência e o controle social, principalmente em um momento onde se exige maior probidade e responsabilidade dos administradores públicos. O referencial teórico faz análise dos aspectos que envolvem a gestão de custos no setor público, sob o ponto de vista da sua eficiência e eficácia e da melhoria da qualidade da informação. Quanto ao tratamento dos dados, as despesas com ensino superior foram consideradas como custos, através do método do custeio direto. Depois, através da relação entre a evolução do custo pela variação das vagas ofertadas, procurou-se mensurar a eficiência relativa da gestão pública. Por fim, discorre sobre a implementação do subsistema de informações de custos para o setor público, evidenciando seus benefícios como ferramenta de gestão, sem esquecer os desafios a serem enfrentados para atingir a plena efetividade. Quanto aos resultados da pesquisa, estes apontam para uma limitação nas informações divulgadas, demonstrando que ainda há divergências na condução dos gastos públicos.

Palavras Chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Sistema de Informações de Custos. Administração Pública.

ABSTRACT:

This article examines the relevance of cost information in the public sector by the point of view of decision making. To this end, it was elaborated a survey in four federal universities, in order to identify how resources are being allocated in the specific activity of higher education and whether the information provided is reliable and relevant in order to assist public managers in the decision-making process. Understanding these concepts is crucial for planning and measuring results of public management, in addition to promoting transparency and social control, especially at a time which demands greater probity and accountability of

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no primeiro semestre de 2013, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando em Ciências Contábeis pela UFRGS. (marcelo.lmls@gmail.com)

³ Orientador: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Doutorando em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (diego.carlin@ufrgs.br)

public managers. The theoretical reference of the causes that involve cost management in the public sector, by the point of view of efficiency and effectiveness and improving the quality of information. Regarding the treatment of the data, spending on higher education were considered costs, by the direct costing method. After, through the ratio between changes in the cost by the variation of the vacancies offered, sought to measure the relative efficiency of public management. Finally, it discusses the implementation of the cost information subsystem for the public sector, highlighting its benefits as a management tool, without forgetting the challenges to be faced to reach full effectiveness. Regarding the results of the research, these point to a limitation in the information disclosed, demonstrating that there are still differences in the conduct of public spending.

Keywords: Public Sector Accounting. Cost Information System. Public Administration.

1 INTRODUÇÃO

Com a redemocratização do País, a Gestão Pública brasileira entrou em processo de modernização, impulsionado tanto pelas reformas administrativas adotadas desde então quanto pelo aumento da participação popular no debate político, onde se viu uma preocupação crescente com a melhoria da qualidade do gasto público (HOLANDA *et al.*, 2010).

Nesse contexto, os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetivamente as políticas públicas. Dessa forma, exige-se a necessidade de um sistema de informações de custos que lhes auxilie nas decisões acerca do destino dos recursos públicos e ainda permita a devida transparência na sua divulgação para a sociedade.

Assim sendo, o movimento institucional e normativo para a questão dos custos no setor público toma força a partir da edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que organizou o orçamento e definiu as regras para a contabilidade pública. Em 1967, a administração pública passou por uma reforma administrativa liderada por Roberto Campos, então Ministro do Planejamento, que resultou na publicação do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabeleceu que a “contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (HOLANDA *et al.*, 2010, p. 42).

Outros atos normativos surgiram desde então, tais como a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. A primeira estabelece que a administração pública deve manter sistema de custos, e a segunda disciplina o sistema de contabilidade federal, no qual, dentre os subsistemas que o compõe, está o de custos. Chegasse, então, ao momento atual, no qual o Brasil se alinha aos padrões internacionais de

contabilidade, os quais afetaram sistematicamente os procedimentos contábeis tanto para o setor privado quanto para o público.

Assim, a edição da NBC T 16.1, pelo Conselho Federal de Contabilidade, trouxe novos regramentos para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujo objetivo “é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos (...) do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas”.

Desse modo, com a edição desses dispositivos, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público se alinha com os parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao buscar maior transparência na gestão pública. Para Platt Neto *et al.* (2005), a prestação de contas para a sociedade é o que legitima a transparência, vista pela LRF como um princípio de gestão, e visa fornecer ao público informações relevantes e compreensíveis sobre as atividades financeiras do Estado.

Tendo em vista esses objetivos, a NBC T 16.11 trouxe os procedimentos a serem seguidos pela administração pública na adoção do sistema de custos previsto pelo § 3º, do artigo 50, da LRF. De acordo com a Norma, o sistema de informações de custos do setor público deve registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pelas entidades públicas.

É nesse contexto, portanto, que se situa o problema desta pesquisa, conforme explanado a seguir.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

A questão de pesquisa deste artigo será:

Qual a relevância da informação de custos no setor público para a tomada de decisão no caso das Universidades Federais?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é analisar a relevância da informação de custos no setor público para a tomada de decisão nas Universidades Federais.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Contextualizar as informações de custos para o setor público no momento atual;
- b) Identificar se as informações publicadas no modelo atual sobre os gastos públicos possuem os atributos e características previstos na NBC T 16.11;
- c) Verificar como o Sistema de Informações de Custo pode contribuir para a qualidade da informação com o objetivo da tomada de decisão; e
- d) Analisar esse impacto nas Universidades Federais.

1.3 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa se justifica pela relevância de que os recursos públicos devem ser aplicados de forma eficiente e eficaz, visando sempre o bem comum, e que a busca pela transparência na divulgação dos gastos públicos para sociedade seja o foco de uma administração responsável e não apenas uma formalidade legal. Nesse sentido, sua importância se situa no objetivo de demonstrar que os dados financeiros publicados no Portal da Transparência devem ser claros, objetivos, transparentes e que sejam capazes de gerar informações de custo fidedignas para a tomada de decisão, de forma a contribuírem para a melhoria da Gestão Pública.

Quanto à oportunidade, a pesquisa se justifica pelo contexto atual, no qual a sociedade brasileira vem exigindo de seus governantes maior probidade no trato da coisa pública. Há mais de duas décadas, o País vem caminhando no sentido da modernização de sua administração, buscando o fim da corrupção e fortalecendo suas instituições. Para que esse objetivo seja plenamente atingido, vai depender de continuar investindo em ferramentas que auxiliem o processo administrativo e facilite o controle do Patrimônio Público, como é o exemplo de um sistema de informações de custos, um dos objetos de análise deste estudo.

Por fim, a pesquisa se justifica ainda pela contributividade acadêmica, pois acrescenta à discussão do custeio dos gastos públicos a questão da aplicabilidade do SICSP para a tomada de decisão, indo além do seu objetivo principal que é gerar informações para o controle social. Embora isso se dê no campo teórico, este estudo não se afasta do regramento legal, tais como, das que disciplinam a divulgação de dados e informações na administração pública e das que tratam da criação do Subsistema de Informações de Custos para o Setor Público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são abordados os fundamentos teóricos que embasam o presente estudo, a importância da informação de custos para o setor público, quais os aspectos legais relacionados ao tema e a apresentação do Subsistema de Informações de Custos do Governo Federal.

2.1 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Cruz (1991 *apud* CATELLI *et al.*, 2001, p. 118) define que “gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa”. No setor público, gestão é a administração adequada, na qual se prioriza de forma eficaz e eficiente os recursos financeiros tendo em vista o interesse coletivo (BONEZZI; PEDRAÇA, 2008).

Dessa forma, conforme Almeida Correia *et al.* (2010), a gestão de custos no setor público surge como ferramenta essencial na formação do conhecimento, como um meio de controle e de acompanhamento dos processos e dos procedimentos administrativos, além de ser um instrumento para a busca da eficiência e da eficácia no serviço público, permitindo a avaliação do desempenho dos gestores e da entidade governamental.

Corroborando com esse pensamento, Pereira e Silva (2003, p. 8) destacam que “a busca pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de forma a atender o maior número de ‘clientes’”. Nessa mesma linha, Silva (1999, *apud* PEREIRA e SILVA, 2003, p. 6) afirma:

A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos. Com a consequente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão, e, ainda, para servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle.

Para Araújo e Silva (2010, p. 6), “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são também poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados”.

Contudo, na realidade, os gestores públicos desconhecem onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. Conforme Araújo e Silva (2010, p. 3), “o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos

formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência”. Ainda segundo os autores, “o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

Assim, surge a necessidade de um sistema de custos como instrumento que viabilize e possibilite os meios necessários para que a Administração Pública atinja suas metas estabelecidas, de forma eficiente, econômica e eficaz (ALMEIDA CORREIA *et al.*, 2010). Na Seção 2.4, adiante, será tratado da implementação do subsistema de informações de custos no âmbito federal.

2.2 LEGALIDADE DO CONTROLE DE CUSTOS

Esta seção aborda os aspectos legais da informação de custos no setor público, destacando os principais dispositivos que regulamentaram o assunto ao longo do tempo.

Segundo Monteiro *et al.* (2001), o marco inicial da Contabilidade de Custos no âmbito da Administração Pública no Brasil se deu com a promulgação da Lei nº 4.320/64, quando tratou da apuração de custos na área industrial. Diz o texto:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Posteriormente, o Decreto-lei nº 200/67, ao tratar das normas de administração financeira e de contabilidade, a informação de custos passou a fazer parte dos relatórios gerenciais da administração. Assim expressa o artigo 79: “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Em 4 de maio de 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101, que ficou nacionalmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, em seu artigo 50, § 3º, estabeleceu que a administração pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Mais tarde, a Lei n. 10.180/2001 organizou e disciplinou o Sistema de Contabilidade Federal, cuja finalidade desse sistema é registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar, além de outros casos, os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. A Lei

também concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal.

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade pelo Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade editou a NBC T 16, que se constitui de um conjunto de dispositivos denominado de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, visando o alinhamento da Contabilidade Pública aos padrões internacionais de Contabilidade.

A seguir, desses dispositivos, serão analisados os aspectos conceituais daqueles que tratam direta ou indiretamente sobre a gestão de custos para o setor público.

O primeiro deles, a NBC T 16.1, conceitua a Contabilidade Pública com o ramo da Ciência Contábil que aplica os princípios e as normas contábeis na gestão patrimonial das entidades públicas. As informações geradas sobre os resultados alcançados e as mutações do patrimônio devem possibilitar o processo de tomada de decisão e a prestação de contas. Ela determina que a aplicação dos conceitos da Contabilidade Pública é obrigatória para todos os entes que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos.

A NBC T 16.2, além de outras considerações, apresenta o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. De acordo com a Norma, “o sistema contábil público representa a macroestrutura de informações sobre registro, avaliação, evidenciação e transparência dos atos e dos fatos da gestão pública com o objetivo de orientar, suprir o processo de decisão e a correta prestação de contas”. O sistema contábil público é estruturado nos seguintes subsistemas:

- Subsistema de Informações Orçamentárias;
- Subsistema de Informações Financeiras;
- Subsistema de Informações Patrimoniais;
- Subsistema de Compensação; e
- Subsistema de Custos.

O Subsistema de Custos coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre: (i) custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; (ii) otimização dos recursos públicos; e (iii) custos das unidades contábeis.

A NBC T 16.6 estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas e especifica as formas de divulgação, que pode ser, entre outras, a disponibilização nos meios de comunicação eletrônicos de acesso público. Ela

orienta ainda que a escolha pela forma da divulgação pode decorrer de disposições legais, regulamentares ou de iniciativa da própria entidade.

Por fim, a NBC T 16.11 conceitua o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresenta o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público - SICSP.

O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública e é de uso obrigatório em todas as entidades do setor público. A NBC T 16.11 elenca ainda os atributos da informação de custos. Para atender aos propósitos deste artigo, foram transcritos a seguir os seguintes:

relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;

utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;

oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;

valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;

comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;

Além disso, para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público.

2.3 TRANSPARÊNCIA E PUBLICIDADE

Esta seção trata da obrigatoriedade e da abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na administração pública, trazendo para o centro da discussão a divulgação das contas públicas e sua relevância para o processo decisório.

O princípio da publicidade é assegurado pela Constituição Federal em seu artigo 37, e visa tornar transparentes os atos da Administração Pública. Dessa forma, este princípio impõe que gestores deverão prestar contas dos atos, obras e serviços à sociedade, conforme tratado pelo artigo 70 da Constituição, em seu parágrafo único:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos

quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Seguindo esse princípio, em 2000, a LRF, no artigo 48, apresenta a prestação de contas como instrumento de transparência da gestão fiscal, e a esta deverá ser dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Cruz *et al.*, (2001, apud Platt Neto *et al.*, 2005) apresentam o entendimento dado à transparência na LRF da seguinte forma:

A transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Conforme Platt Neto *et al.* (2005), a transparência como princípio da gestão fiscal responsável vai além da publicidade, ela deve ainda possibilitar a evidenciação e a compreensibilidade da informação divulgada.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515):

A mais comumente utilizada dessas expressões é a divulgação adequada, mas isso pressupõe um volume mínimo de divulgação compatível com o objetivo negativo de evitar que as demonstrações sejam enganadoras. Divulgação justa e divulgação completa são conceitos mais positivos. A divulgação justa subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial. Divulgação completa pressupõe a divulgação de toda informação relevante.

Ainda conforme Platt Neto *et al.* (2005, p. 5), “a evidenciação ou divulgação está intimamente ligada às características qualitativas que devem ser inerentes às informações contábeis”. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), a informação deve ser relevante, confiável, compreensível, comparável, útil para a tomada de decisão, entre outras características.

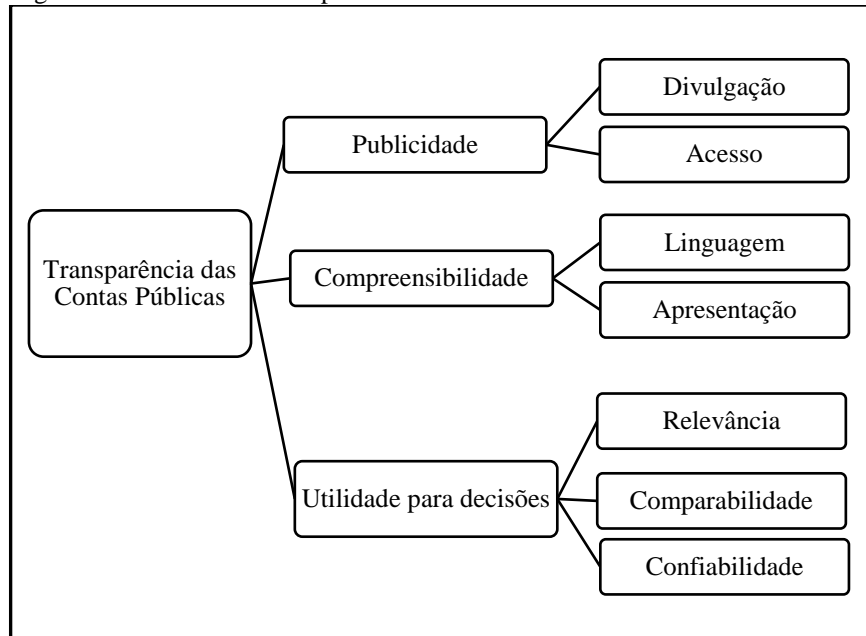
A divulgação das contas públicas pressupõe o fornecimento de informações confiáveis e relevantes aos interesses dos usuários, apoiando o processo decisório, conforme ilustrado na Figura 1.

Quanto à utilidade para decisões, a transparência se fundamenta na relevância das informações. Esta é a qualidade da informação pertinente à questão analisada, ou seja, ela deve estar associada, de maneira útil, a ações que visem facilitar ou aos resultados esperados (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Em linhas gerais, para os autores, “a relevância é a capacidade que a informação teria de ‘fazer diferença’ numa decisão”.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 99) definem que “a confiabilidade é a qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar”. Seguindo o conceito do FASB, os autores acima afirmam que a comparabilidade, por sua vez, é “a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”. Nesse

caso, a utilidade da informação aumenta quando se é possível comparar a entidade com outra, ou entre ela mesma em períodos distintos. Destaca-se, contudo, que essas premissas foram definidas para o setor privado.

Figura 1: Elementos da Transparência das Contas Públicas



Fonte: Platt Neto *et al.* (2005, p. 7)

Por fim, quanto aos meios de divulgação, o Decreto nº 5.482/05 e a Portaria Interministerial nº 140/06, disciplinaram a divulgação dos dados pelos órgãos da Administração Pública Federal através da Internet. Conforme o artigo 1º, da portaria, “os órgãos e entidades da Administração Pública Federal deverão manter em seus respectivos sítios eletrônicos na rede mundial de computadores página denominada ‘Transparência Pública’”.

O artigo 7º estabelece que “as páginas de Transparência Pública conterão informações sobre a execução orçamentária e financeira, licitações, contratos, convênios, despesas com passagens e diárias dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, além de outros conteúdos que vierem a ser estabelecidos”.

2.4 SUBSISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

Criado pela Portaria nº 157, de 09/03/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, o Subsistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC é, conforme definição do portal da STN (2013), “um Data Warehouse que se utiliza da extração de dados dos sistemas

estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações”. Assim sendo, o SIC ficou a cargo da STN, que é o órgão responsável pelos assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal.

Dessa forma, o SIC tem por objetivo registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública utilizando as informações disponíveis em sistemas de informações tanto orçamentários quanto de pessoal já existentes. Segundo Holanda *et al.*, (2010, p. 73):

Trata-se, pois, em primeiro lugar, de utilizar as informações orçamentárias disponibilizadas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), as informações físicas, constantes do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigplan), e as informações de pessoal, que conformam o conteúdo do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape), articulando-as todas num mesmo banco, num mesmo data warehouse, dando a elas, porém, o necessário tratamento contábil e, desse modo, convertendo-as em informações de custo.

Para Mantega (2010 *apud* Holanda *et al.*, 2010), o SIC possibilita comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, melhorando a gestão dos gestores, além de fornecer as informações de custos para a formulação da proposta orçamentária, que permitirá a execução das despesas e prestação dos serviços e políticas públicas.

Nesse sentido, Borges, Mário e Carneiro (2011) afirmam que o SIC se constitui em uma proposta de sistema que permita a todos os órgãos da administração pública federal apresentar, para seus gestores e para sociedade, informações referentes aos custos de seus projetos, serviços e políticas públicas.

A adoção de um sistema de custos no âmbito da Administração Pública surgiu da necessidade de atender ao art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que a obriga a fornecer informações de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (STN, 2013).

Conforme Holanda *et al.* (2010), o SIC apresenta duas grandes vantagens. A primeira é o fato de que as informações já se encontram disponíveis e são constantemente atualizadas nos sistemas que fazem parte da estrutura e estão em operação. Ademais, esses sistemas não sofrerão quaisquer interferências com a nova apropriação dos seus dados pelo sistema de custos. A segunda “é que todo o ajuste contábil necessário para a conversão dos diferentes insumos informacionais em dados sobre custos é processado única e exclusivamente pela equipe da Secretaria do Tesouro Nacional”. Ainda segundo os autores, a equipe é “capacitada e alocada especificamente para esta finalidade”.

Contudo, além de superar a questão teórica envolvida em torno da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público, o SIC ainda apresenta a dificuldade de identificar a informação objetiva dos custos. Segundo Holanda *et al.* (2010, p. 81):

Isto [ocorre] porque, obviamente, não somente a informação disponibilizada nos sistemas estruturantes atuais não foi originalmente produzida para ser transformada em dados sobre custos, como também envolve forçosamente toda a diversidade de características típicas das atividades de cada órgão finalístico.

Na mesma linha, Monteiro *et al.* (2010, p. 12) afirmam que:

(...) para a evolução do SIC, é essencial enfrentar o desafio de pensar um novo modelo de alocação das despesas orçamentárias relativas à área-meio, com o intuito de permitir sua distribuição para os produtos aos quais elas servem, gerando um custo de programas e órgãos mais preciso.

Para Fernandes (2011), o sucesso do SIC vai depender da postura do Tesouro Nacional, no sentido de promover as diretrizes necessárias para a melhoria da qualidade do gasto público associada ao desenvolvimento de um trabalho integrado entre a promoção da cultura da gestão de custos no setor público e a promoção da qualidade em padrões de excelência na gestão pública. Segundo o autor, superados esses desafios, o SIC é capaz de gerar informações de custos de forma confiável e consistentes a partir das pré-existentes nos sistemas estruturantes de gestão orçamentário-financeira, gestão de pessoal e gestão organizacional da administração pública federal, desde que devidamente ajustadas para a contabilidade de custos.

3 MÉTODO DE PESQUISA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) de acordo com seus objetivos (b) pela forma de abordagem do problema e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva. Para Gil (1999), as pesquisas deste tipo se propõem a estabelecer relações entre variáveis e possuem a característica de utilizarem técnicas padronizadas de coleta de dados. Conforme, Andrade (2002 *apud* RAUPP; BEUREN, 2003), na pesquisa descritiva, o pesquisador se detém a observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem interferir neles.

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa quantitativa. Os estudos desse tipo são caracterizados pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto para a coleta quanto para o

tratamento dos dados. Sem contar ainda, que é frequentemente utilizado em estudos descritivos, uma vez que associa variáveis com relações de causalidade entre os fatos (RAUPP; BEUREN, 2003).

Em relação aos procedimentos, esta pesquisa lançou mão de estudo de caso e de pesquisa documental. De acordo com GIL (1999, p. 72) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo do seu detalhamento”. Para Yin (1981 *apud* GIL, 1999), o estudo de caso ocorre quando os limites do fenômeno e o contexto da sua realidade não são claramente definidos e no qual são utilizadas várias fontes de evidência. A pesquisa documental, por sua vez, utiliza materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada (...) buscando extrair dela algum sentido e aplicar-lhe algum valor (SILVA; GRIGOLO, 2002 *apud* RAUPP; BEUREN, 2003).

3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Conforme visto na subseção 2.4, as informações de custos devem ser relevante, útil, oportuna, comparável e possuir valor social. Nesse contexto, esta pesquisa se propõe a avaliar se as informações disponíveis sobre os gastos públicos atendem a esses atributos.

Para tanto, elaborou-se um estudo de caso nas Universidades Federais, com o fim de identificar a forma como os recursos estão sendo alocados na atividade específica de ensino superior utilizando-se das informações das seguintes instituições: Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Universidade Federal de Pelotas – UFPel e Universidade Federal de Rio Grande – FURG.

Considerando a particularidade de cada uma das instituições estudadas e a complexidade de se trabalhar com a grande quantidade de informações que gira em torno da gestão pública, o acesso direto e presencial aos relatórios gerenciais, nesse caso, se tornaria inviável e dispendioso, além do tempo de que precisaria para a conclusão de um trabalho desse porte. Dessa forma, o tipo de amostragem utilizado nesta pesquisa é por acessibilidade ou por conveniência, pois se trata de uma amostragem não probabilista, na qual se seleciona somente os elementos aos quais se tem acesso, admitindo-se que eles, de alguma forma, representam o universo estudado (GIL, 1999).

Assim sendo, a coleta do dado foi realizada por pesquisa nos sítios eletrônicos de dois órgãos federais. A primeira, para extração dos dados financeiros, ocorreu no Portal da Transparência do Governo Federal, mídia mantida pela Controladoria-Geral da União – CGU. Nesse caso, fez-se *download* de consultas consolidadas referentes ao período de 2007 a 2011.

A Figura 2 apresenta, como o exemplo, o cabeçalho das “DESPESAS - GASTOS DIRETOS” referentes ao exercício de 2010.

Figura 2: Despesa – Gastos Diretos

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R
1	Código Órgão Superior	Nome Órgão Superior	Código Órgão Subordinado	Nome Órgão Subordinado	Código Unidade Gestora	Nome Unidade Gestora	Código Grupo Despesa	Nome Grupo Despesa	Código Função	Nome Função	Código Subfunção	Nome Subfunção	Código Programa	Nome Programa	Código Ação	Nome Ação	Linguagem em Cidadã	Valor
2	26000	MINISTERIO DA EDUCACAO	26244	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	153114	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	1	Pessoal e Encargos Sociais	ZZ	Diversos	XXX	Diversos	XXYZ	Pessoal, Encargos Sociais e Dívida	wxyz	Pessoal, Encargos Sociais e Dívida		901.988.889,75

Fonte: Portal da Transparência⁴ (2013).

A segunda coleta trata dos dados quantitativos das vagas ofertadas em cada uma das universidades estudadas, os quais foram extraídos das Sinopses Estatísticas do Ensino Superior publicadas anualmente pelo portal do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP, órgão vinculado ao MEC, conforme exemplo demonstrado pela Figura 3.

Figura 3: Sinopse Estatística do Ensino Superior

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	9 - Instituições Federais								
2									
3	9.3 - Número de Concluintes, Número de Cursos, Matrículas nos Cursos de Graduação Presenciais e a Distância e Funções Docentes, segundo as Regiões Geográficas e as Instituições Federais - 2010								
4									
5									
6									
7	Região / Instituições Federais	Concluintes		Cursos		Matrículas		Funções Docentes	
8		Graduação Presencial	Graduação a Distância	Graduação Presencial	Graduação a Distância	Graduação Presencial	Graduação a Distância	Total	Em Exercício
91	Sul	15.905	1.395	935	52	135.132	25.447	14.861	14.023
92	Universidade Federal da Integração Latino-Americana	0	-	6	-	202	-	24	24
100	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	183	-	8	-	1.208	-	223	221
101	Fundação Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA	496	-	50	-	5.494	-	452	430
102	Fundação Universidade Federal do Rio Grande	794	0	58	9	7.828	128	1.042	745
103	Universidade Federal de Pelotas	1.298	0	95	4	13.276	3.337	1.120	1.120
104	Universidade Federal de Santa Maria	2.035	0	116	10	15.347	1.915	1.622	1.548
105	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	3.051	553	112	8	23.327	1.730	2.730	2.730
106	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Espírito Santo	35	-	16	-	916	-	181	181
107	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-Rio-Grandense	87	0	15	1	1.268	71	201	191
108	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul	78	-	23	-	1.114	-	178	174

Fonte: INEP⁵ (2013).

Para efeito de análise, as subfunções das contas foram reclassificadas conforme o objetivo que se propôs atingir. Nesse processo, foram criadas quatro variáveis: Demais Despesas, Ensino Superior, Pessoal Aposentado e Pessoal Ativo. As subfunções que faziam parte do Grupo Pessoal e Encargos Sociais foram realocadas nas variáveis Pessoal Ativo e

⁴ Disponível em:

<http://arquivos.portaldatransparencia.gov.br/PortalTransparenciaEscolheTipoDePlanilha.asp?origem=PortalComprasDiretasOEOrgaoSuperior&Exercicio=2011>. Acesso em: 1/07/2013.

⁵ Disponível em:

http://download.inep.gov.br/informacoes_estatisticas/2010/sinopses_estatisticas_ed_superior/sinopse_educacao_superior_2010_2.zip. Acesso em: 1/07/2013.

Pessoal Aposentado. A subfunção ensino superior, independentemente do grupo da despesa a que pertencia, permaneceu na variável de mesma nomenclatura. Todas as demais subfunções que não compuseram as variáveis anteriores passaram a compor a variável Demais Despesas. O Anexo I traz todas as subfunções com a sua devida reclassificação.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao setor público – Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários – 5ª edição, (2012, p. 54):

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42/1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

Quanto aos dados estatísticos da educação superior, foram consideradas as matrículas nos Cursos de Graduação Presenciais e a Distância referentes ao período de 2007 a 2011.

Por fim, quanto ao tratamento dos dados, a despesa com o ensino superior despendida pelas universidades foi considerada como custo direto através do rateio dessa despesa pelo total de alunos matriculados. Posteriormente, procura-se demonstrar a evolução desse custo com a variação das vagas ofertadas para mensurar a eficiência relativa da gestão pública.

4 RESULTADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Considerando que a despesa pública é efetuada por meio de diferentes estágios, que compreendem procedimentos e operações com finalidade específica, a comparação das despesas entre os mais diversos órgãos da Administração Pública podem não corresponder à realidade de fato, uma vez que, por exemplo, gastos da União com a Segurança Nacional não necessariamente se correlacionam com os gastos em Educação. Isso faz sentido, dada a complexidade de cada uma dessas funções. Como aqui o intuito é a melhor comparação entre os dados avaliados, procurou-se relacionar as despesas de natureza semelhante e efetuadas por um determinado órgão específico, neste caso, o Ministério da Educação – MEC.

A Tabela 1 apresenta as variáveis das despesas das instituições de ensino estudadas com seus valores após a reclassificação comentada na seção anterior.

Tabela 1: Despesas executadas de 2007 a 2011

GRUPO	2007	2008	2009	2010	2011	Total Geral
UFPeI	283.529.152,36	323.105.102,35	319.510.468,21	312.969.820,66	393.492.487,06	1.632.607.030,64
Demais Despesas	38.144.757,42	39.890.514,68	24.655.424,21	18.427.174,04	21.105.922,80	142.223.793,15
Ensino Superior	60.797.758,94	68.325.412,65	58.776.267,61	79.104.534,18	68.586.694,85	335.590.668,23
Pessoal Aposentado	61.873.310,64	70.195.204,88	80.211.225,15	74.959.346,28	101.662.095,64	388.901.182,59
Pessoal Ativo	122.713.325,36	144.693.970,14	155.867.551,24	140.478.766,16	202.137.773,77	765.891.386,67
UFSM	444.301.501,72	533.729.808,49	607.754.073,11	576.692.135,07	805.801.817,65	2.968.279.336,04
Demais Despesas	76.582.168,49	80.346.767,99	86.051.556,70	82.251.674,89	113.703.219,35	438.935.387,42
Ensino Superior	48.527.497,57	69.634.107,85	72.218.060,02	80.353.619,94	84.714.006,65	355.447.292,03
Pessoal Aposentado	103.256.940,93	122.516.448,65	139.118.956,64	129.618.795,47	179.606.778,73	674.117.920,42
Pessoal Ativo	215.934.894,73	261.232.484,00	310.365.499,75	284.468.044,77	427.777.812,92	1.499.778.736,17
FURG	172.977.477,80	197.996.933,39	247.105.453,15	246.297.504,42	335.031.737,99	1.199.409.106,75
Demais Despesas	36.041.525,22	38.030.399,63	48.532.316,12	45.911.017,10	53.487.039,52	222.002.297,59
Ensino Superior	19.567.588,66	21.083.698,19	29.592.170,16	46.906.315,98	55.899.997,79	173.049.770,78
Pessoal Aposentado	28.139.671,55	34.366.209,50	40.789.379,01	39.656.231,34	57.631.604,67	200.583.096,07
Pessoal Ativo	89.228.692,37	104.516.626,07	128.191.587,86	113.823.940,00	168.013.096,01	603.773.942,31
URGS	649.112.781,49	740.456.391,07	876.538.129,69	782.552.902,84	1.076.669.600,29	4.125.329.805,38
Demais Despesas	69.419.501,19	73.964.893,06	84.529.488,42	74.046.773,95	83.853.618,45	385.814.275,07
Ensino Superior	91.179.758,56	91.453.254,32	112.435.843,71	108.253.181,01	136.186.613,40	539.508.651,00
Pessoal Aposentado	195.502.952,03	226.495.746,64	256.142.551,30	235.638.079,14	322.097.669,57	1.235.876.998,68
Pessoal Ativo	293.010.569,71	348.542.497,05	423.430.246,26	364.614.868,74	534.531.698,87	1.964.129.880,63
Total Geral	1.549.920.913,37	1.795.288.235,30	2.050.908.124,16	1.918.512.362,99	2.610.995.642,99	9.925.625.278,81

Fonte: Adaptado do Portal da Transparência⁶ (2013).

A partir da análise horizontal, pode-se perceber que os gastos das quatro maiores universidades federais gaúchas evoluíram positivamente no período de 2007 a 2011, com exceção do ano de 2010, que teve uma leve redução. A Tabela 2 apresenta os números índices dessa análise:

Tabela 2: Análise horizontal

Despesas (números índices)	2007	2008	2009	2010	2011
Universidade Federal de Pelotas	100,00	113,96	98,89	97,95	125,73
Universidade Federal de Santa Maria	100,00	120,13	113,87	94,89	139,73
Universidade Federal do Rio Grande	100,00	114,46	124,80	99,67	136,03
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	100,00	114,07	118,38	89,28	137,58

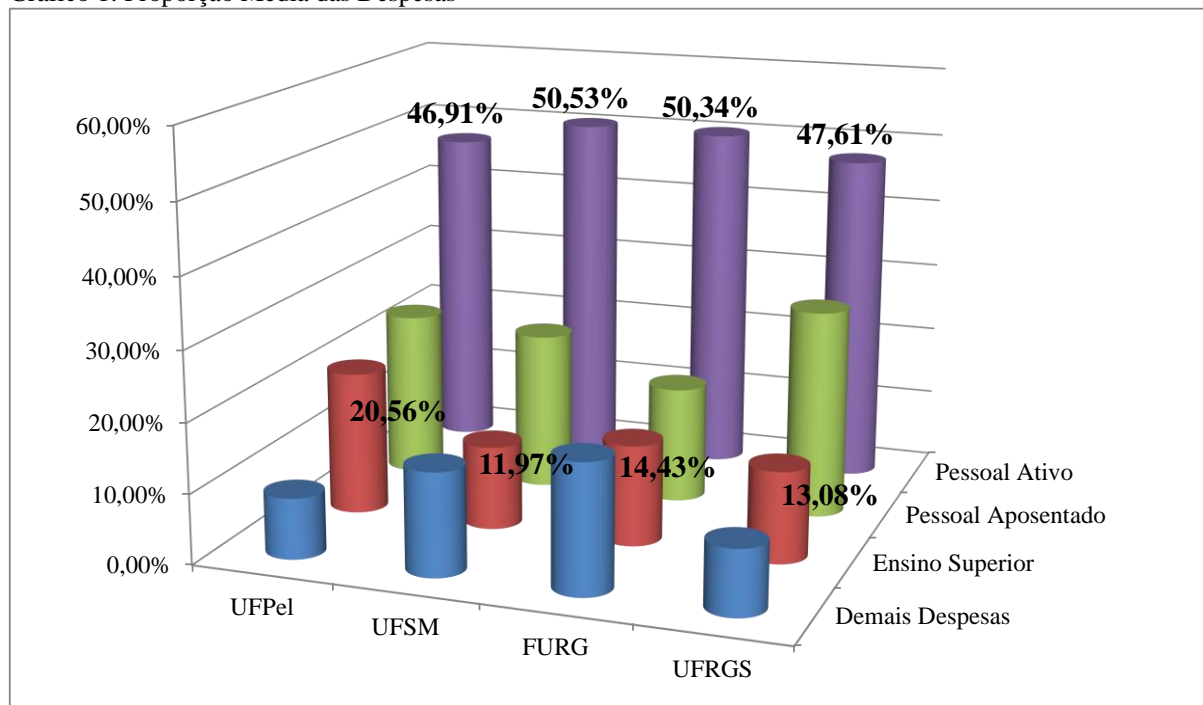
Fonte: elaborado pelo autor.

Considerando apenas a proporção das despesas, observa-se que os gastos com pessoal são os mais significativos das universidades, correspondendo, em média, a mais de 45% das despesas totais. De forma individual, as despesas para todas as universidades tiveram o

⁶ Disponível em: (<http://www.portaldatransparencia.gov.br/planejamento/index.asp>). Acesso em: 21/06/2013.

mesmo desempenho médio durante o período analisado, como se pode comprovar através do Gráfico 1:

Gráfico 1: Proporção Média das Despesas



Fonte: Elaborado pelo autor.

Como o objetivo do presente análise é demonstrar as possibilidades de detalhamento das informações disponíveis no Portal da Transparência do Governo Federal e a forma como o SICSP pode contribuir para que as informações financeiras publicadas pelos gestores consigam mensurar os custos dos órgãos que compõem a Administração Pública, este estudo procurou correlacionar as despesas das universidades analisadas com as suas ofertas de vagas em cada período. A seguir está detalhado o quantitativo dos alunos matriculados em cada período:

Tabela 3: Alunos matriculados por universidade

Alunos Matriculados	2007	2008	2009	2010	2011	Total
Universidade Federal de Pelotas	7.976	9.114	11.120	16.613	21.490	66.313
Universidade Federal de Santa Maria	11.370	11.740	15.171	17.262	18.505	74.048
Universidade Federal do Rio Grande	6.379	6.503	7.133	7.956	8.901	36.872
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	21.526	21.662	27.491	25.057	25.026	120762
Total Geral	47.251	49.019	60.915	66.888	73.922	297.995

Fonte: INEP⁷ (2013), adaptado pelo autor.

⁷ Disponível em: (<http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>). Acesso em: 21/06/2013.

Da mesma forma que as despesas, a quantidade de vagas ofertadas para os cursos de graduação evoluíram positivamente de 2007 a 2011. Com exceção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, que ofertou mais vagas até 2009 e teve um retrocesso nos dois anos seguintes, as demais universidades tiveram variação positiva em todos os anos. A Universidade Federal de Pelotas apresentou um crescimento de 169,4% de 2007 para 2011, ante os 62,7% da Universidade Federal de Santa Maria e os 39,5% da Universidade Federal do Rio Grande.

Retomando a questão da mensuração dos custos, aqui se percebe a primeira dificuldade para se identificar como as despesas são alocadas em cada atividade, dado que as informações publicadas, ainda que muitas estejam detalhas por funções, programas específicos ou ações, não foi possível afirmar o que era custo e o que simplesmente era despesa. No entanto, para efeitos de análise, considerou-se a variável Ensino Superior como custo direto com alunos matriculados em nível de graduação. Dessa forma, quando se compara a evolução das despesas com a progressão do número de alunos matriculados, observa-se que o desempenho difere para cada uma das instituições estudadas, conforme o Gráfico 2, que demonstra a evolução do indicador $\Delta d/\Delta v$.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Antes, porém, o indicador $\Delta d/\Delta v$ mede a variação percentual da despesa dado a variação percentual de alunos matriculados. O ano base 2007 é considerado como 100%, e os índices são calculados em relação ao ano imediatamente anterior. Abaixo, na Tabela 4, os resultados obtidos:

Tabela 4: Variação percentual do indicador $\Delta d/\Delta v$

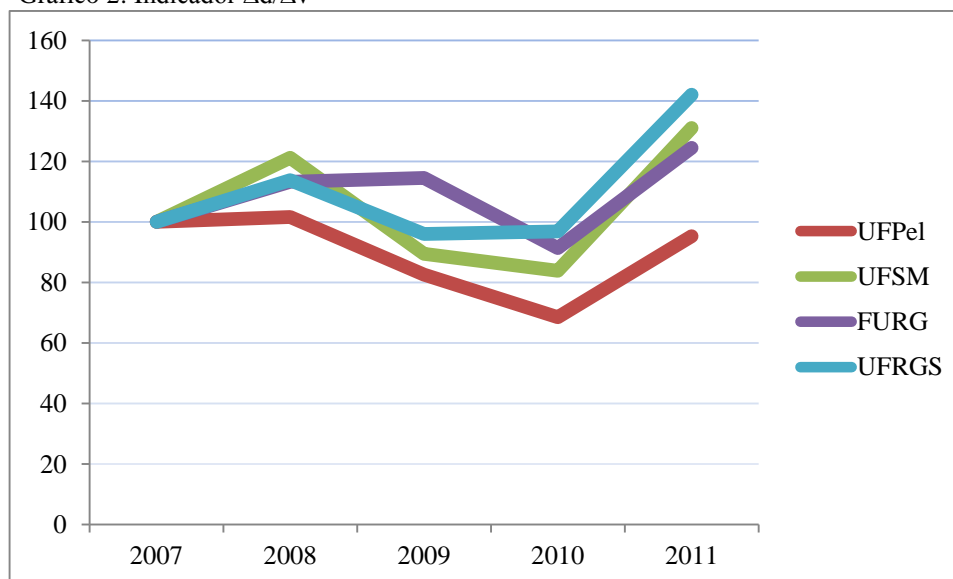
Despesas (números índices)	2007	2008	2009	2010	2011
Universidade Federal de Pelotas	100,00	101,58	82,58	68,47	95,31
Universidade Federal de Santa Maria	100,00	121,16	89,48	83,80	131,04
Universidade Federal do Rio Grande	100,00	113,24	114,52	91,32	124,51
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	100,00	113,80	95,96	96,81	142,01

Fonte: elaborado pelo autor.

Entendendo o resultado: para cada índice maior que 100, a despesa aumentou em número percentual maior que o da oferta de vagas. Por outro lado, quando menor que 100, a variação da oferta de vagas foi maior percentualmente que a evolução da despesa. A título de

demonstração, o ano de 2011, a UFPel apresentou índice 95,31, isso indica que a variação da sua despesa foi 4,69% (100% - 95,31%) menor que a de matrículas.

Gráfico 2: Indicador $\Delta d/\Delta v$



Fonte: elaborado pelo autor.

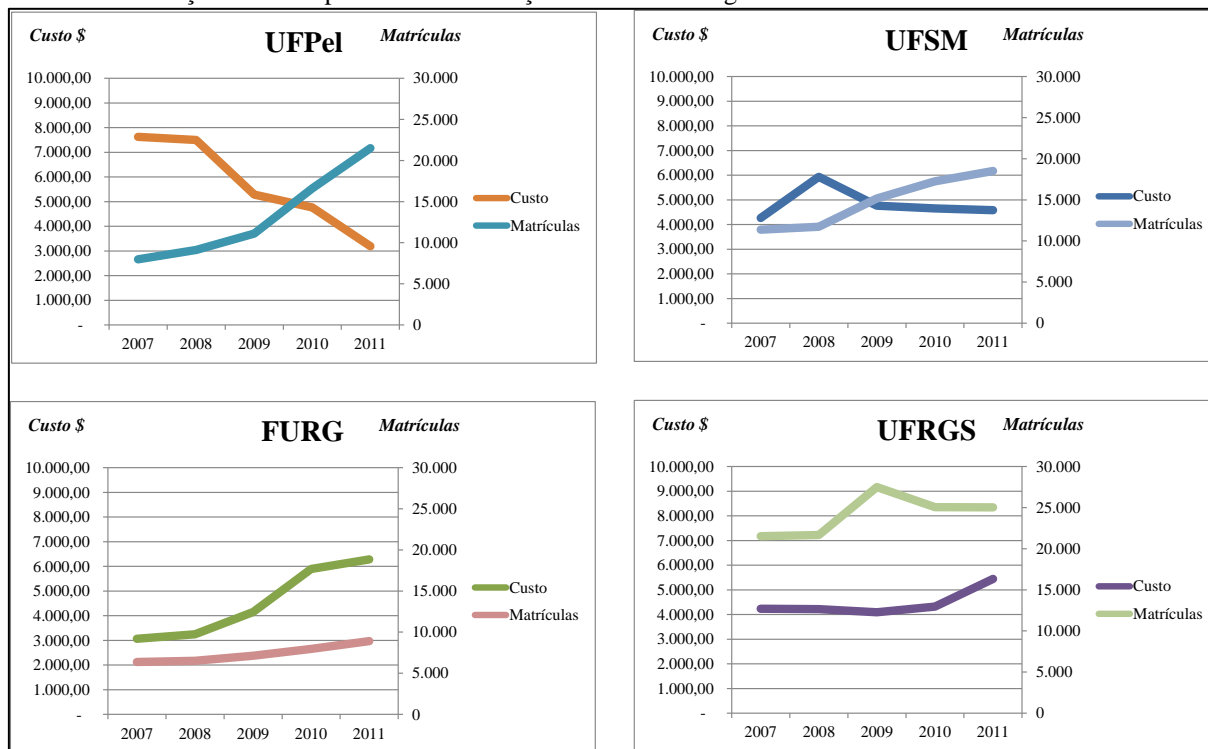
Retomando o raciocínio, por meio da interpretação do Gráfico 2, constata-se que apenas a UFPel teve aumento das despesas com ensino superior menor que o aumento do número de alunos matriculados. Todas as outras três universidades tiveram aumento das despesas que superaram o aumento do número de vagas. Observa-se aqui, portanto, a ocorrência de uma hipótese de mensuração da eficiência relativa da aplicação dos recursos. Obviamente, a análise carece de outros critérios para uma avaliação efetiva, como seria o caso de alguma das instituições aumentarem os investimentos em aperfeiçoamento tecnológico sem, no entanto, expandirem sua oferta de vagas. Contudo, há uma tendência de relação direta entre a variação do dispêndio com o ensino superior e a quantidade de alunos matriculados.

Como se pode perceber, mesmo demonstrando ser um critério para se avaliar a eficiência dos gastos com o ensino superior, isoladamente esse indicador não dá uma resposta conclusiva de quanto eficiente foi a gestão dessas instituições. Para superar essa divergência, foi necessário analisar individualmente cada uma delas, comparando a evolução das vagas com o aumento do custo por aluno, conforme apresentado no Gráfico 3.

O Gráfico 3 mostra que a Universidade Federal de Pelotas – UFPel apresentou redução dos custos por aluno, enquanto que sua oferta de vagas aumentou. Foi a única entre as quatro universidades que apresentou uma relação absolutamente inversa entre o custo x vagas. O custo com ensino superior por aluno caiu de R\$ 7.622,59, em 2007, para

R\$ 3.191,56, em 2011, ou seja, uma queda de 58%. Por outro lado, no mesmo período o número de matrículas aumentou 169,43%, saltando de 7.976 para 21.490 alunos.

Gráfico 3: Evolução do custo por aluno X Evolução na oferta de vagas



Fonte: Elaborado pelo autor.

A Universidade Federal de Santa Maria – UFSM teve um desempenho semelhante à UFPEL a partir de 2008, quando os custos por aluno atingiram o valor máximo de R\$ 5.931,36 e desde então começaram a cair, ao contrário das matrículas, que tiveram um leve crescimento. No cômputo geral, os números variaram positivamente em 7,26% de 2007 a 2011. O custo passou de R\$ 4.268,03 para R\$ 4.577,90 e a oferta de matrícula de 11.370 para 18.505.

Por sua vez, a Universidade Federal de Rio Grande – FURG apresentou apenas crescimentos crescentes em ambas variáveis. Os custos aumentaram em 104,73%, de 2007 a 2011, o que representa sair de R\$ 3.067,50 e ir para R\$ 6.280,19. Nesse mesmo período as vagas oferecidas foram expandidas de 6.379 para 8.901 matrículas.

Finalmente, os dados estatísticos da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. No decorrer do período analisado houve oscilação na oferta de vagas. De 2007 a 2009 as vagas aumentaram 27,71%. Já em 2011, apresentavam queda de 8,96%. Efetivamente, os números passaram de 21.526 alunos matriculados em 2007 para 25.026 em 2011, um aumento real de 16,26% nos cinco anos estudados. Os custos se mantiveram relativamente estáveis até 2010, com um pequeno crescimento de 2% nesse período. Contudo, apenas em 2011, os custos cresceram cerca de 25,95%, atingindo o total de R\$ 5.441,81 por aluno.

Quando combinados, as quatro universidades apresentaram desempenhos distintos, tanto na variação da despesa, quanto na da oferta de vagas. Com isso, pode-se afirmar que a contabilização das despesas, conseqüentemente, a apropriação dos custos, pelo menos nesses casos analisados, não seguiram os mesmos critérios ou os mesmos métodos de rateio. Isso pode ser evidência de que os recursos públicos são alocados sem seguir um padrão específico, independentemente se por vontade do gestor público, pelo perfil da instituição pública ou mesmo por algum programa ou ação específica de governo. Assim, eles que acabam sendo registrados numa conta inadequada ou mesmo ficando fora da apropriação correta, como foi o caso, neste estudo, dos gastos com pessoal, os quais não tiveram sua escrituração devida, o que impossibilitou identificar o que era custo e que era despesa administrativa.

5 CONCLUSÃO

O item 12 da NBC T 16.11 define que as informações de custos devem ser, entre outros atributos, capaz de influenciar as decisões de seus usuários e permitir a comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. Assim, quando relevante, a informação de custo no setor público contribui positivamente no processo decisório, influenciando nas formulações e nos ajustes dos programas e das políticas públicas. Da mesma forma, quando comparável, ela possibilita melhorar a eficiência da aplicação dos recursos públicos.

A NBT T 16.11 orienta ainda que “os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos”.

Nesse contexto, este artigo procurou demonstrar como o Sistema de Informações de Custos pode contribuir no processo de melhoria da qualidade da informação sobre os gastos públicos de forma a atingir os atributos mencionados acima. Assim sendo, foram escolhidas como objeto de estudo as despesas publicadas no Portal da Transparência do Governo Federal de quatro universidades federais, onde se buscou avaliar se elas atendem o objetivo proposto.

Os resultados encontrados demonstraram que a resposta para esta questão é negativa. A partir da análise desenvolvida, conclui-se que as informações sobre os custos ainda apresentam algumas limitações, tais como, falta de clareza do que é custo ou despesa, as informações publicadas no portal da transparência, apesar de cumprirem com o objetivo de demonstrar a correta aplicação dos recursos públicos, elas pecam por falta de relevância para

a tomada de decisão, pois não é possível apurar, por exemplo, quanto custa realmente para os cofres públicos a formação de um aluno universitário.

Faltam ainda informações para se identificar o próprio objeto de custo, como foi visto ao longo da pesquisa, que para sua elaboração foi necessário recorrer a outros meios para levantar os dados quantitativos das vagas oferecidas nas universidades estudadas. Deste modo, a divulgação das contas públicas ainda tem muito que ser aprimorada.

Para pesquisas posteriores, recomenda-se uma análise das características qualitativas das informações das contas públicas, visando à busca por sua relevância. Para isso, será necessário acompanhar de forma prática os resultados da implantação do subsistema de informações de custo. Nesse sentido, ressalta-se a necessidade de detalhar os dados financeiros contemplando as múltiplas dimensões de análise: social, ecológica, tecnológica, política, econômica, demográfica, cultural e legal.

Destaca-se, por fim, a necessidade da criação, mediante o desenvolvimento de futuras pesquisas, de um modelo para a avaliação da transparência das contas públicas, que contemple as dimensões e variáveis relevantes identificadas. Desta forma, será possível orientar o gestor público no sentido de aperfeiçoar a ação estatal, visando uma transparência adequada que favoreça o exercício da função administrativa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA CORREIA, Silvia Luiza *et al.* Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos – ACP. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais... ABC**, 3 a 5 de nov. 2010. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3303>. Acesso em: 23 jun. 2013.

ARAÚJO, Roberto Pinto de; SILVA, Lino Martins da. Aplicação da Contabilidade de Custos na Administração Pública - Experiências na Marinha do Brasil e na Força Aérea Brasileira. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais... ABC**, 3 a 5 de nov. 2010. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/view-public?ID_TEXTO=3316>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BONEZZI, Carlos Alberto; PEDRAÇA, Luci Léia de Oliveira. **A Nova Administração Pública**: reflexão sobre o papel do Servidor Público do Estado do Paraná. 2008. 42 p. Monografia (Pós-Graduação em Formulação e Gestão de Políticas Públicas) – U. E. L. – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2008. Disponível em: <http://www.escolade-governo.pr.gov.br/arquivos/File/artigos/administracao_e_previdencia/a_nova_administracao_publica.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2013.

BORGES, Thiago Bernardo; MÁRIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** ABC, 7 a 9 de nov. 2011. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/download?ID_TEXTO=3494>. Acesso em: 28 mai. 2013.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988. Texto Constitucional de 5 de outubro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 dez. 2012.

_____. **Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006.** Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_Interministerial.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2012.

_____. **Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011.** Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 24 dez. 2012.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005.** Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm>. Acesso em: 23 dez. 2012.

_____. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 26 jun. 2013.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp-101.htm>. Acesso em 23 dez. 2012.

_____. Presidência da República. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l-10180.htm>. Acesso em: 26 jun. 2013.

_____. STN/MF. 2012. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários. Portaria Conjunta STN/SOF nº 02/2012, de 13 de julho de 2012. 5 ed. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_I_PCO2012.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2013.

CATELLI, Armando *et al.* **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.128, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc>. Acesso em: 30 jun. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.129, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc>. Acesso em: 30 jun. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.133, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc>. Acesso em: 30 jun. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.366, de 2 de dezembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc>. Acesso em: 30 jun. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.437, de 2 de abril de 2013.** Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1437.doc>. Acesso em: 30 jun. 2013.

CRUZ, Flávio da *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal comentada:** Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346 p.

FERNANDES, Julio Cesar de Campos. O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 4., 2011, Brasília. **Anais...** Centro de Convenções Ulysses Guimarães, 25 a 27 mai. 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_065_JCCF.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

HOLANDA, Victor Branco de *et al.* **Sistema de informação de custos na administração pública federal : uma política de Estado.** 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira *et al.* **O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil.** Publicado no I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_D_E_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2013.

PEREIRA, Jerônimo Rosário Tanan; SILVA, Alcione Carvalho da. A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari. **Anais...** ABC, 15 a 17 de out. 2003. Disponível em: <http://www.abcus-tos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1709>. Acesso em: 23 jun. 2013.

PLATT NETO, Orion Augusto *et al.* Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. In.: Congressos Revista Econômica CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** USP, 10 e 11 out. 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/89.pdf>>. Acesso em: 21 nov. 2012.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. (org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-87.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Sistema de Informação de Custos no Governo Federal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/content/article/56-sistema-de-informacoes-de-custos>>. Acesso em: 30 mai. 2013.

		Demais Despesas
		Demais Despesas
		Demais Despesas
		Demais Despesas
	Ensino Superior	Ensino Superior
	Educação Infantil	Demais Despesas
	Educação de Jovens e Adultos	Demais Despesas
	Educação Especial	Demais Despesas
	Difusão Cultural	Demais Despesas
	Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	Demais Despesas
	Desenvolvimento Científico	Demais Despesas
	Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	Demais Despesas
	Lazer	Demais Despesas
	Transferências para Educação Básica	Demais Despesas
Cultura	Formação de Recursos Humanos	Demais Despesas
	Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico	Demais Despesas
	Difusão Cultural	Demais Despesas
Direitos da Cidadania	Formação de Recursos Humanos	Demais Despesas
	Assistência Comunitária	Demais Despesas
	Custódia e Reintegração Social	Demais Despesas
	Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	Demais Despesas
Urbanismo	Planejamento e Orçamento	Demais Despesas
	Tecnologia da Informação	Demais Despesas
Gestão Ambiental	Controle Ambiental	Demais Despesas
Ciência e Tecnologia	Administração Geral	Demais Despesas
	Tecnologia da Informação	Demais Despesas
	Cooperação Internacional	Demais Despesas
	Desenvolvimento Científico	Demais Despesas
	Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia	Demais Despesas
	Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	Demais Despesas
	Petróleo	Demais Despesas
	Álcool	Demais Despesas
Agricultura	Administração Geral	Demais Despesas
	Normatização e Fiscalização	Demais Despesas
	Formação de Recursos Humanos	Demais Despesas
	Promoção da Produção Animal	Demais Despesas
Organização Agrária	Planejamento e Orçamento	Demais Despesas
	Formação de Recursos Humanos	Demais Despesas
	Ensino Profissional	Demais Despesas
	Extensão Rural	Demais Despesas
	Promoção Comercial	Demais Despesas
Indústria	Mineração	Demais Despesas
Comércio e Serviços	Turismo	Demais Despesas
Comunicações	Empregabilidade	Demais Despesas

	Transporte	Normatização e Fiscalização	Demais Despesas
		Controle Ambiental	Demais Despesas
	Desporto e Lazer	Planejamento e Orçamento	Demais Despesas
		Formação de Recursos Humanos	Demais Despesas
		Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	Demais Despesas
		Desporto de Rendimento	Demais Despesas
		Desporto Comunitário	Demais Despesas
	Lazer	Demais Despesas	
	Encargos Especiais	Outros Encargos Especiais	Demais Despesas
Investimentos	Administração	Tecnologia da Informação	Demais Despesas
	Segurança Pública	Policimento	Demais Despesas
	Assistência Social	Assistência Comunitária	Demais Despesas
		Alimentação e Nutrição	Demais Despesas
	Saúde	Planejamento e Orçamento	Demais Despesas
		Administração Geral	Demais Despesas
		Assistência Hospitalar e Ambulatorial	Demais Despesas
		Suporte Profilático e Terapêutico	Demais Despesas
		Vigilância Sanitária	Demais Despesas
		Ensino Superior	Ensino Superior
	Educação	Administração Geral	Demais Despesas
		Tecnologia da Informação	Demais Despesas
		Formação de Recursos Humanos	Demais Despesas
		Assistência Hospitalar e Ambulatorial	Demais Despesas
		Ensino Fundamental	Demais Despesas
		Ensino Profissional	Demais Despesas
		Ensino Superior	Ensino Superior
		Educação Especial	Demais Despesas
		Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	Demais Despesas
		Desenvolvimento Científico	Demais Despesas
		Transferências para Educação Básica	Demais Despesas
	Cultura	Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico	Demais Despesas
		Difusão Cultural	Demais Despesas
	Direitos da Cidadania	Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	Demais Despesas
	Urbanismo	Tecnologia da Informação	Demais Despesas
	Ciência e Tecnologia	Tecnologia da Informação	Demais Despesas
		Desenvolvimento Científico	Demais Despesas
		Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia	Demais Despesas
		Álcool	Demais Despesas
	Agricultura	Planejamento e Orçamento	Demais Despesas
		Administração Geral	Demais Despesas
		Normatização e Fiscalização	Demais Despesas
		Ordenamento Territorial	Demais Despesas
Promoção da Produção Animal		Demais Despesas	
Organização Agrária	Ordenamento Territorial	Demais Despesas	

		Extensão Rural	Demais Despesas
	Comércio e Serviços	Turismo	Demais Despesas
	Comunicações	Administração Geral	Demais Despesas
	Desporto e Lazer	Desporto de Rendimento	Demais Despesas
		Desporto Comunitário	Demais Despesas
		Lazer	Demais Despesas
Inversões Financeiras	Educação	Ensino Superior	Ensino Superior