UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

FABRÍCIA PEREIRA CAVALCANTI SILVA

UMA PROPOSTA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RESULTADO NA PERSPECTIVA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE INFORMÁTICA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

RECIFE
2010

FABRÍCIA PEREIRA CAVALCANTI SILVA

UMA PROPOSTA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RESULTADO NA PERSPECTIVA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE INFORMÁTICA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO.

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Pernambuco, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador:
Prof. Dr. Jeronymo Libonati

RECIFE
2010

Silva, Fabrícia Pereira Cavalcanti

Uma proposta de identificação e acumulação de resultado na perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo de caso no Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco / Fabrícia Pereira Cavalcanti Silva. - Recife : O Autor, 2010.

318 folhas : fig., tab., gráf., quadro, abrev. e siglas.

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo Libonati

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2010.

Inclui bibliografia, apêndice e anexos.

1. Gespública. 2. Resultado econômico. 3. IFES – Portaria09/2009 do MEC. 4. Identificação e acumulação de resultado do Gecon. I. Libonati, Jeronymo (Orientador). II. Título.

657 CDD (22.ed.) UFPE CSA 2011-020

Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis
Coordenação

UMA PROPOSTA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RESULTADO NA PERSPECTIVA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE INFORMÁTICA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO.

Fabrícia Pereira Cavalcanti Silva

Dissertação submetida ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 26 de agosto de 2010.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Jeronymo José Libonati (Dr.)

Examinador Interno: Marco Tullio de Castro Vasconcelos (Dr.)

Examinador Externo: Claudio Parisi (Dr.)

Na vida

Morre lentamente quem se transforma em escravo do hábito, repetindo todos os dias os mesmos trajetos, quem não muda de marca, não arrisca vestir uma cor nova e não fala com quem não conhece.
Morre lentamente quem faz da televisão o seu guru.
Morre lentamente quem evita uma paixão, quem prefere o escuro ao invés do claro e os pingos nos "is" a um redemoinho de emoções, exatamente a que resgata o brilho nos olhos, o sorriso nos lábios e coração aos tropeços.
Morre lentamente quem não vira a mesa quando está infeliz no trabalho, quem não arrisca o certo pelo incerto, para ir atrás de um sonho.

Pablo Neruda.

AGRADECIMENTOS

Entrego este trabalho a Deus, a Nossa Senhora e à Santa Terezinha do Menino Jesus, pois a força, coragem e perseverança concedidas foram vitais para a conclusão deste trabalho.

Agradeço a Loura e ao Padre Oscar pelo apoio espiritual e de fé, pela paciência nos momentos em que confessei as fraquezas, os erros, incredulidades e as indecisões.

Agradeço ao meu companheiro Ricardo Wagner (gordinho) pelo amor, carinho, e companheirismo, pois sem o seu apoio não seria possível a conquista de mais um sonho. Agradeço a todos os amigos que oraram juntos para este momento.

Ao mestre, com carinho: a todos os professores do CCSA que fizeram parte dessa história. Especialmente ao meu orientador, José Jeronymo Libonati, que sempre esteve presente, e pronto para ouvir, discutir, aconselhar, e dar-me a direção e firmeza necessárias. Sem sua dedicação, força, aceitação e sacrifício na tarefa de orientar, sem dúvida, eu não teria chegado até aqui. Um verdadeiro Pai.

Ao Professor José Francisco Ribeiro Filho que me acolheu na UFPE desde a especialização. Agradeço pelo amor com que se dedica em sua missão de ensinar. Agradeço pelo respeito, admiração, confiança, as ideias, e debates teórico-filosóficos. Mais do que educador, verdadeiro espelho de vida e alma.

Ao Professor Hermano Perrelli pela disponibilidade, confiança e atenção dispensadas na aplicação do Estudo de Caso no CIn, pois sem isso não teria desenvolvido a pesquisa de campo.

Ao Professor Claudio Parisi pela ajuda ao enviar-me uma cópia de sua dissertação, receber e aceitar o projeto desta pesquisa, sendo sua participação fundamental ao desenvolvimento do modelo (MIAR) na administração pública.

A Família Vasconcelos – Marco Túlio, Ana Fontes e Públio – pelo carinho que sempre me trataram e, claro, pelos ensinamentos de vida, religião e fé.

Agradeço aos dirigentes das empresas que aceitaram participar do estudo como casos-piloto: Agronol Agroindústria S/A, Dislub Combustíveis, Cassil

Assessoria Contábil Ltda e SR Auditores Independentes S/c, nas pessoas de Jefferson, Roberval, Heloísa, Santos e Maciel, respectivamente.

Agradeço ainda, a Aposchesf – Associação dos Aposentados da Chesf, pela admiração, apreço aos meus estudos, ao meu ofício (docente e técnica), permitindo-me aplicar os conhecimentos adquiridos no mestrado em diversas atividades na entidade. Mais que isso, agradeço os conselhos e luz espiritual emanados das experiências de vida daqueles que fazem a Aposchesf.

Agradeço aos professores Benedito Luiz Correia e Cláudia Mellia, do CODAI, que me apoiaram no intento de fazer mestrado enquanto ainda estava no estágio probatório. Ao professor André Callado – UFRPE, pela força, confiança, respeito, sendo fundamental seu apoio no processo de seleção.

Aos técnicos administrativos da UFPE: do mestrado, da especialização, da biblioteca, e da controladoria (Paula Araújo) pela paciência, cordialidade, respeito e amizade no dia a dia do fazer mestrado. Agradeço especialmente a Dinamérico e a Luciano, pela aptidão em orientar os alunos de pós em suas tarefas e responsabilidades administrativas, possibilitando-nos crescer não apenas como alunos, sobretudo como pessoas.

Aos meus colegas de turma Públio, Arthur, Andresson, Luis Carlos, Josimar, Daniel, João, Airton, Vladênia, Márcio, Lucy e Wermeson. Agradeço pela força de Michelle da turma passada, e Luis Marcelo da turma seguinte, os quais estiveram próximos dos dias e noites de estudos, *papers*, apresentações, artigos científicos, e que me motivaram em cada dia continuar nessa estrada em que se aprende a superar as dificuldades, servir e amar aos outros...

Finalmente, agradeço aos meus amigos de turma Márcia Ferreira Neves Tavares e Rodrigo Gayger Amaro, pela amizade, respeito, carinho, admiração, força, fé, luta e união, que temos desde o 1º dia quando nos conhecemos até hoje. Espero que tais sentimentos sejam repassados aos nossos filhos, e permaneçam eternamente.

Agradeço a Deus e a Nossa Senhora por entender que amar, ouvir, perdoar, ser caridosa e misericordiosa são lições que se aprendem quando se decide ensinar.

RESUMO

Este Estudo de Caso - Uma proposta de identificação e acumulação de resultado na perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo de caso no Centro de Informática da UFPE - vem na perspectiva de inserir nas questões de governo (administração pública) o debate sobre o resultado econômico como única medida de desempenho capaz de mensurar a eficiência, a eficácia e a efetividade esperadas das entidades públicas, legalmente, desde 1964. As abordagens teóricas aplicadas foram: gestão econômica (Gecon), o MIAR, modelo que identifica, mensura e acumula receitas e custos; e a teoria sócio-interacionista de Vygotsky. Convencionou-se por um estudo de caso, aplicando perguntas semi-estruturadas, banco de dados, relatório do estudo, caso-piloto, e protocolo de atividades. A pesquisa foi descritiva, explicativa e exploratória aplicada ao Centro de Informática da UFPE - CIn. Os principais resultados foram que as premissas do MIAR, e o modelo de mensuração do Gecon são aderentes em 92% às premissas da NBC T SP 16; Os Centros de Responsabilidade transformados em áreas de resultado, permitiu identificar e acumular as receitas das atividades e custos diretos e fixos dos serviços prestados aos usuários. Os Centros de Resultados estudados foram Graduação, Pós Graduação, Extensão, Cooperação e Empreendimentos, Pesquisa e Projetos, Planejamento e Orçamento, Infraestrutura e Diretoria que compõem o CIn. A mensuração das receitas foi realizada pelo custo de oportunidade a partir do plano de eventos de cada centro. O estabelecimento do preço foi obtido por meio de *Benchmarking* entre empresas que prestam serviços e qualidades semelhantes aos serviços prestados em cada Centro de Resultado do CIn. Os custos diretos foram identificados por meio de sua natureza e o local da ocorrência da receita de serviços, sendo associado a ela. Para isto foi utilizado o plano de contas sugerido pelo estudo, o plano de entidades e o de eventos. Os custos comuns identificados e acumulados foram àqueles obtidos por meio de preço de transferência, mensurado pelo custo de oportunidade entre as unidades. Os custos fixos não identificados foram considerados como de responsabilidade da entidade como um todo (diretoria) e não de um Centro de Resultado específico para não responsabilizar indevidamente um serviço prestado ao cidadão. Para identificar e acumular os eventos dos Centros de Responsabilidade e de Custos da Portaria 09/2009 do MEC, realizou-se uma adequação contábil e de sistema, introduzindo os códigos C (de CIn) e 1-8 (identificação do Centros de Resultados) representando a 9ª e 10ª posição no código SIAF. Através do MIAR verificou-se existir contribuições operacionais em todos os Centros de Responsabilidade principalmente em Infraestrutura, responsável por atividades de suporte e apoio operacional às demais atividades do CIn. A demonstração de resultado do centro Graduação permitiu inferir que a abertura de um novo curso viria a agregar um desempenho operacional positivo em 9%. A partir da classificação da Portaria 09/2009 foram analisados não apenas os gastos, mas os desempenhos dos Centros de Responsabilidade A, C, E, F, I, por meio dos eventos e das atividades desempenhadas nos Centros de Responsabilidade transformados em Centros de Resultados denominados de Graduação (01), Pós Graduação (02), Extensão (03), Cooperação e Empreendimentos (04), Pesquisa e Projetos (05), Planejamento e Orçamento (05), Infraestrutura (06) e Diretoria.

Palavras-Chaves: NPM, Gespública, Resultado Econômico, IFES- Portaria 09/2009 do MEC, Identificação e Acumulação de Resultado do Gecon.

ABSTRACT

This case study, An identification and accumulation of outcomes proposal in the perspective of the Norms Brazilian of Accounting of the Public Section: a case study in the Center of Computer Science of UFPE, comes in the perspective from inserting in government's issues (public administration) the debate on the economical outcomes as only performance measure capable to indicate efficiency and the effectiveness that waited of the public entities, legally, since 1964.
The applied theoretical approach were: the economical administration (Gecon) that extols an own method of identification and accumulation of outcomes; public choices theory, elites theory, voluntary changes of the public finances theory, and the Cultural historical Vygotsky´s theory. At highlights of NBC T SP intended to investigate and to extract empiric verifications if there would be apply of the Gecon´s method of identification and accumulation of outcomes in an academic center of a Federal Institution of higher education; as well as to adapt it the accounting classification of the expendutires instituted in the Internal Plan foreseen in the Entrance 09/2009 of MEC; to evaluate the advantages and disadvantages of identifying the costs to the revenues, and to accumulate them in centers of outcomes according to the views of Gecon´s measurement. As it is looked for answers of the type " as " and " why ", was stipulated by a case study, applying appointments, database, report of the study, case-pilot, and protocol of activities. The research was descriptive, explanatory and exploratory applied at CIn - Center of Computer Science of UFPE. The principal results were that the premises of the Gecon´s model of identification and outcomes accumulation are adherent in 92% to NBC T SP 16 concerning the accounting´s model of measurement of the outcome. Leaving that prerogative was applied in way decentralized in CIn a count of outcomes, not just demonstrating the costs, but the revenues of rendered services and exchange transactions. Thus it was to assign fixed and indirect costs without traceability. In that way, the responsibility centers were transformed in outcomes areas, where they were identified and accumulated revenues of the exchange transactions and directly tracing costs of the services rendered to the users. The outcomes´s centers studied were Graduation, Pos Graduation, Extension, Cooperation and Enterprises, Researches and Projects, Planning and Budget, Infrastructure and Management. The mensurement of the revenues was accomplished by the opportunity cost starting from the plan of events of each center. The establishment of the price was obtained through Benchmarking among companies that render services and qualities similar to the services rendered in each outcomes area of CIn. The identified and accumulated common costs were the those obtained through transfer price, calculated for the opportunity cost among the units. The fixed costs not identified they were considered as of responsibility of the entity as a whole (Management) and not of a center of specific outcomes for not making responsible a service improperly rendered to the citizen. To identify and to accumulate the events of the centers of responsibility and costs according to the PI, starting from the outcomes areas, it would be necessary to accomplish an accounting adaptation and of system, introducing the codes C (of CIn) and 1-8 (identification of the result centers) representing to 9th and 10th position in the code SIAF.
Through MIAR it was verified to exist operational contributions in all the centers of responsibility and outcomes mainly in Infrastructure, responsible for support activities

and operational from the other centers of CIn. The performance demonstration from Graduation allowed to infer that the opening of a new course would come to join to a positive operational acting at 9%.
Starting from the classification of the Entrance 09/2009 MEC they were not just analyzed the expenses, but the performance of the centers of responsibility A, C, E, F, I, through the events and the activities carried out in the centers of responsibility transformed in outcomes areas called Graduation (01), Pós Graduation (02), Extension (03), Cooperation and Enterprises (04), Researches and Projects (05), Planning and Budget (05), Infrastructure (06) and Management.

Passwords: **NPM, Gespública, Outcomes, IFES - Entrance 09/2009 of MEC, Identification and Accumulation of outcomes from Gecon**.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AAA - American Accounting Association

ABC - Avaluation Basic Costing

CF - Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CIn - Centro de Informática

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

DVP- Demonstração das Variações Patrimoniais

ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária

Gecon - Gestão Econômica

GesPública - Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização

IASB - International Accounting Standards Board

IEO - Independente da Execução Orçamentária

IFAC - International Federal of Accountants

IFES Instituições Federal de Ensino Superior

IFRS - International Financial Reporting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF 2000

MEC - Ministério da Educação

MIAR - Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado

MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

MPR - Mutação Patrimonial da Receita

NBC T SP 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica aplicadas ao Setor Público

NPM - New Public Management

PAC - Pacote de Aceleração do Crescimento Econômico

PGPE - Programa de Gestão Pública Empreendedora

PI - Plano Interno

PIB - Produto Interno Bruto

PL - Patrimônio Líquido

PPA - Planejamento Plurianual Orçamentário

REO - Resultante da Execução Orçamentária

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira

SOF - Secretaria do Orçamento Federal

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

UFs - Unidades Funcionais

VPL - Valor Presente Líquido

LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS, TABELAS E QUADROS

Figura 1: Mecanismo de Emissão dos Padrões Internacionais Públicos..... 40
Figura 2: Integração dos Sistemas de Governo..... 44
Figura 3: Apuração do Resultado Econômico antes da NBCT-SP 16.1..... 59
Figura 4: Representação do Resultado Econômico no Setor Público..... 65
Figura 5: Problemática das Mensurações no Setor sem Fins Lucrativos..... 68
Figura 6: Tomada de Decisão conforme o MIAR..... 109
Figura 7: Método de Identificação MIAR do Gecon. 113
Figura 8: Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado para Instituição de Ensino Público..... 118
Figura 9: Modelo de Identificação e Acumulação do Resultado – MIAR..... 127

Gráfico 1: O Processo de Mensuração dos Eventos Econômicos..... 101
Gráfico 2: Problema Principal da Contabilidade Tradicional..... 103
Gráfico 3: Modelo do Sistema de Apuração de Resultado conforme o MIAR.... 125
Gráfico 4: Alcance Conceitual da NBC T SP..... 130
Gráfico 5: Plano da Entidade..... 145

Tabela 1: Pontos Controversos Contábeis..... 50
Tabela 2: Experiências Internacionais sobre Custos..... 87
Tabela 3: Configuração dos Projetos de Pesquisas que geram Renda ao CIn.. 140
Tabela 4: Critério de Avaliação das Receitas Econômicas do Centro de Pós-Graduação..... 195
Tabela 5: Cálculo da Cota de Depreciação..... 257

Quadro 1: Modelo de Mensuração de Custos - Governo Federal..... 88
Quadro 2: Critérios de Custeamento e Serventia..... 91
Quadro 3: Aspectos do Modelo de Decisão e Mensuração..... 95
Quadro 4: Pré-Requisitos do Sistema de Apuração do MIAR..... 107
Quadro 5: Características Qualitativas do Sistema de Informação do MIAR..... 121
Quadro 6: Premissas do Sistema de Apuração do MIAR..... 122
Quadro 7: Plano Interno da UFPE conforme Portaria 09/2009 do MEC..... 126
Quadro 8: Comparativo entre Abordagens da NBC T SP e Gecon..... 128
Quadro 9: Receitas de Oportunidade do Curso de Ciência da Computação..... 165
Quadro 10: Receita de Oportunidade do Curso Engenharia de Computação.... 166
Quadro 11: Receita da Atividade Secretaria..... 168
Quadro 12: Créditos do Curso Mestrado e Doutorado Acadêmico..... 169
Quadro 13: Carga Horária das Disciplinas..... 169
Quadro 14: Períodos dos Cursos no 1º Trimestre do Ano Letivo..... 171
Quadro 15: Receita de Oportunidade para Orientar/Instruir Alunos em Informática no Trimestre..... 172
Quadro 16: Preço de Transferência no 1º Trimestre..... 173
Quadro 17: Salários-Base Fixados da Capacitação Nível 1..... 174

Quadro 18: Composição da Folha de Funcionários..... 174
Quadro 19: Valor Folha de Pagamento de Docentes e Técnicos no 1º Trimestre..... 175
Quadro 20: Cálculos dos Custos com Salários e Encargos Sociais em Real (R4) 177
Quadro 21: Encargos Sociais..... 177
Quadro 22: Quantitativo de Instalações com os Equipamentos e Energia Utilizados pela Graduação..... 178
Quadro 23: Preço de Transferência da Infraestrutura no 1º trimestre de 2009.. 179
Quadro 24: Resumo dos Custos Operacionais da Graduação no 1º trimestre de 2009..... 180
Quadro 25: Coordenadores do CIn..... 182
Quadro 26: Custos Operacionais Relativos à Atividade Ensino..... 184
Quadro 27: Quantitativo de Cursos Ofertados e Alunos Matriculados/Mês no 1º Trimestre 2009..... 185
Quadro 28: Estimativa de Resultado com o Curso Sistemas de Informação..... 186
Quadro 29: Receita de Oportunidade dos Cursos de Mestrado e Doutorado Acadêmico..... 196
Quadro 30: Valor Acumulado no Trimestre dos Cursos de Pós-Graduação..... 197
Quadro 31: Remuneração Mensal dos Técnicos Administrativos..... 199
Quadro 32: Composição Contábil da Despesa com Pessoal..... 199
Quadro 33: Estrutura da Carga Horária do Curso MBA GTI no 1º Trimestre 2009..... 200
Quadro 34: Honorários Devidos aos Professores do Quadro de Carreira, no Curso MBA GTI..... 201
Quadro 35: Grade de Disciplinas Ministradas em 2008-2009..... 204
Quadro 36: Valor do Custo no Trimestre..... 205
Quadro 37: Cálculo dos Encargos Sociais sobre a Folha de Pagamento..... 206
Quadro 38: Preço de Transferência Devido pela Pós-Graduação a Outros Centros de Resultados..... 207
Quadro 39: Preço de Transferência da Graduação..... 209
Quadro 40: Quantidade de Materiais por Unidade Requisitados pela Pós-Graduação..... 210
Quadro 41: Preço de Transferência da Infraestrutura..... 211
Quadro 42: Preços de Transferência, Devido pela Pós-Graduação a Outros Centros de Resultados..... 212
Quadro 43: Composição dos Custos Fixos Identificados no Trimestre..... 213
Quadro 44: Discriminação dos Custos da Extensão..... 218
Quadro 45: Técnicos da Extensão..... 219
Quadro 46: Técnicos do Centro Cooperação e Empreendedorismo..... 226
Quadro 47: Cálculos dos Custos com Salários e Encargos Sociais em R$..... 226
Quadro 48: Encargos Sociais sobre Gratificações aos Coordenadores..... 229
Quadro 49: Quadro de Técnicos Administrativos..... 235
Quadro 50: Folha de Pagamento do Centro Pesquisa e Projetos..... 235
Quadro 51: Encargos Sociais de Pesquisa e Projetos..... 235
Quadro 52: Encargos Sociais sobre Gastos Fixos de Pessoal..... 238
Quadro 53: Receitas da Área Planejamento e Orçamento..... 244

Quadro 54: Funcional de Técnicos Administrativos..... 245
Quadro 55: Encargos Sociais sobre a Folha dos Técnicos da Área Planejamento e Orçamento..... 246
Quadro 56: Custos Fixos da Área Planejamento e Orçamento..... 247
Quadro 57: Ficha de Requisições – Situação Hipotética..... 253
Quadro 58: Receita de Oportunidade – Arrendamento Materiais..... 254
Quadro 59: Técnicos da Infraestrutura..... 256
Quadro 60: Salários-Base do Piso de cada Classe de Capacitação Nível 1..... 256
Quadro 61: Cotas de Depreciação por Serviços Prestados dos Materiais..... 258
Quadro 62: Custos Fixos da Infraestrutura..... 260
Quadro 63: Técnicos Administrativos da Diretoria..... 264
Quadro 64: Identificação e Acumulação dos Encargos Sociais sobre a Folha dos Funcionários da Diretoria..... 265
Quadro 65: Despesas não Identificadas..... 266

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO..... 18
1.1 APRESENTAÇÃO..... 18
1.2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA..... 23
1.3. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA..... 26
1.4. HIPÓTESES..... 31
1.5. OBJETIVOS..... 31
1.5.1. Objetivo Geral..... 31
1.5.2. Objetivos Específicos..... 32
1.6. METODOLOGIA..... 32
1.7. LIMITAÇÕES DO ESTUDO..... 34
1.8. JUSTIFICATIVAS..... 36

CAPITULO 2 - REVISÃO DA LITERATURA..... 39
2.1 A CONTABILIDADE E SUAS NORMAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO..... 39
2.2 O SISTEMA DE CONTABILIDADE PELA NBC T- SP 16..... 43
2.2.1. Princípio da Realização da Receita e da Despesa..... 47
2.3. RESULTADO ECONÔMICO NO SETOR PÚBLICO CONFORME A NBCT SP 16..... 51
2.3.1 Formação do Resultado Econômico..... 54
2.3.1.1 O Resultado Antes da NBC T SP 16.6..... 58
2.3.1.2 O Resultado Após a NBC T SP 16.6..... 64
2.3.2 Ganho Social ou Resultado Econômico?..... 66
2.3.3 Receitas Econômicas pela NBC T SP 16.6..... 71
2.3.4 Custo de Oportunidade..... 74
2.3.4.1 Preços de Transferência e Centros de Resultados..... 80
2.3.5 Custos para o Resultado Econômico de uma IFES de acordo com a NBC T SP 16..... 84
2.4 O RESULTADO ECONÔMICO DAS IFES PÚBLICAS CONFORME O GECON (GESTÃO ECONÔMICA) 92
2.4.1 O Modelo de Mensuração do Gecon Aplicado às IFES..... 94
2.4.2 O Sistema de Apuração do Resultado Tradicional numa IFES Federal..... 102
2.4.3 A Influência da Atividade Operacional das IFES na Apuração do Resultado..... 105
2.4.4 O Modelo de Identificação do MIAR Aplicado às IFES..... 108
2.4.4.1 A Classificação: Plano de Entidades, Plano de Eventos e Plano de Contas..... 113
2.4.5 Representação do MIAR para uma IFES Federal..... 117
2.4.6 Sistema e Método de Custeamento do Miar do Gecon..... 121
2.4.7 Modelo de Acumulação do MIAR..... 124
2.5 NBCT SP-16 E O MIAR: UMA COMPARAÇÃO..... 128

CAPÍTULO 3 - ESTUDO DE CASO..... 131
3.1 O CENTRO DE INFORMÁTICA (CIN) DA UFPE – SUA HISTÓRIA..... 131
3.2 DESCRIÇÃO DO CASO..... 134
3.2.1 Uma visão Sistêmica do Objeto do Estudo: o CIn..... 134
3.2.2 Condução do Estudo de Caso..... 145
3.2.3 Análise das Evidências..... 153
3.2.4 Os Centros de Resultados da Pesquisa..... 157
3.2.4.1 CENTRO DE RESULTADO - GRADUAÇÃO..... 157
3.2.4.2 CENTRO DE RESULTADO - PÓS-GRADUAÇÃO..... 193
3.2.4.3 CENTRO DE RESULTADO - EXTENSÃO..... 217
3.2.4.4 CENTRO DE RESULTADO - COOPERAÇÃO E EMPREENDEDORISMO.... 223
3.2.4.5 CENTRO DE RESULTADO - PESQUISA E PROJETOS..... 232
3.2.4.6 CENTRO DE RESULTADO - PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO..... 240
3.2.4.7 CENTRO DE RESULTADO - INFRAESTRUTURA..... 249
3.2.4.8 DIRETORIA DO CIn..... 261

CONCLUSÃO..... 278

REFERÊNCIAS……... 289

APÊNDICES…… 305
APÊNDICE 1 Protocolo do Estudo de Caso……... 305
APÊNDICE 2 Correspondências do Estudo..... 307
APÊNDICE 3 Modelo do Plano de Contas por Centros de Resultados..... 308
APÊNDICE 4 Benchmarking e Custo Oportunidade dos CR..... 317

ANEXOS..... 318

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

1.1 APRESENTAÇÃO

Na corrente desenvolvimentista os governos têm se organizado administrativamente, desde a década de 80, para enfrentar as crises e depressões econômicas que assolam mundialmente esses países.

Na Austrália, assim como na Nova Zelândia, por exemplo, ao retirar da plataforma de governo as políticas econômicas protecionistas, vivenciaram dificuldades econômicas sucessivas, agravadas pelas pressões fiscais sobre os gastos públicos, o que conduziu a uma ampla reforma administrativa federal. Em um sentido mais amplo, vem desde 1988 buscando uma forma de mensuração e de prestação de contas voltada ao desempenho. No Canadá, a reforma no setor público ocorreu em função da grande pressão fiscal, aonde, em 1994, o déficit público chegou atingir a casa dos 6% do PIB (Produto Interno Bruto). Contudo, o governo canadense alcançou o equilíbrio nas contas no biênio 1997-1998, em quase trinta anos. Já a Dinamarca, Finlândia e Suécia apresentavam um dos maiores setores públicos, com as despesas girando em torno de 55% do PIB em 1999. Portanto, o enfoque das reformas foi direcionado, principalmente, para reduzir os gastos públicos, embora as medidas econômicas não tenham sido prioridade no processo de contenção das despesas públicas. Na Holanda, nos anos 80 e 90, embora tivesse uma estrutura de poder político, voltada para a coalizão e cooperação, as reformas se concentraram na busca de novos métodos e constructos para o planejamento governamental e para a coordenação da tomada de decisões; efetivaram-se análises das tarefas centrais do Estado para a identificação do negócio central dos ministérios do governo por meio de uma visão de tarefas realocadas ou reduzidas. A Nova Zelândia, contudo, realizou diversas privatizações; transformou os organismos estatais em corporações, e implementou reformas, amplas e radicais, nas áreas econômicas, fiscais e de bem-estar. A Suécia, por sua vez, em meados dos anos 90, viveu uma depressão econômica que culminou em

uma crise fiscal com déficits e dívida pública sem precedentes. Desde então, o governo sueco tem objetivado desenvolver uma melhor qualidade e flexibilidade na prestação de serviços públicos, atrelado às restrições orçamentárias para atingir resultados (Talbot, Daunton e Morgan, 2001). Na Normandia, até 2003, em virtude da inclusão, na Declaração de Bologna pelo Parlamento, de novas concepções, a reforma da plataforma governamental teve por fim a auditoria de desempenho e a concentração dos objetivos administrativos para o controle de resultado, mais que o foco tradicional dos custos (Pettersen e Solstad, 2007).

Nos Estados Unidos, Al Gore, em 1993, lançou o documento "Reinventando o Governo: administração com qualidade e com menores custos", espalhando a ideia de que a perspectiva empresarial poderia ser ajustada ao setor público, aproximando-se de uma abordagem mais ampla e negocial que a tradicional e burocrática de gestão, o que sugeriu:

> [...] um governo que coloque os usuários em primeiro lugar mediante a criação de um claro sentido de missão, empunhando o leme mais do que os remos, delegando autoridade, substituindo normas e regulamentações por incentivos, formulando orçamentos baseados em resultados, expondo as operações do governo à concorrência, procurando soluções de mercado mais do que soluções administrativas e, quando isso não for possível, medindo o sucesso das ações de governo em termos de satisfação do usuário.

O Brasil, neste sentido, tem buscado alinhar os objetivos de república com os de governo, na tentativa de responder a essa nova filosofia governamental, e às questões de risco, vividos pelos governos internacionalmente. Por isso, são percebidos movimentos estruturantes e estruturadores, a partir da reforma de 1995, denominados de gerencial.

Para Bresser Pereira (2001), a reforma de 1995 representou a adoção, pelo governo brasileiro, de um modelo de gestão pública inspirado na gestão das empresas privadas, e que a partir disso, tem retirado aprendizado, buscado a autonomia e responsabilidade de seus agentes, perseguido o modelo internacionalmente desejado pela *New Public Managment* (NPM). Ainda, segundo o autor, a reforma administrativa de 1995 adotou uma abordagem social-democrática e sócio-liberal das funções do Estado. A postura gerencial democrática da administração estaria voltada para uma governança onde o cidadão exerceria um papel fundamental na atuação de governabilidade dos recursos públicos para tomar

parte da responsabilidade política, exigindo, contudo, transparência do mando público. Portanto, esse posicionamento social-democrático, garantiria e asseguraria as liberdades individuais contidas na Constituição Federal de 1988. Social-liberal, pois faria do mercado um excelente agente de alocação de recursos, permitindo a terceirização de serviços e a concorrência administrada.

Como resultado desse movimento estruturante de modelagem gerencial do governo brasileiro, iniciado com a Reforma Administrativa de 1995, encontra-se a edição da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, sua execução permitiu que o Estado passasse a denominar os processos de governar de Gestão Empreendedora, visando gastar menos ou com maior qualidade (LRF, 2000).

O modelo de gestão empreendedora teve seus pilares associados à promoção do desenvolvimento e o bem-estar social do cidadão, de forma a propiciar à reestruturação administrativa, o equilíbrio fiscal contido na LRF, a eficácia da missão governamental das políticas públicas; melhor qualificação na prestação de serviços públicos e redução de custos para a sociedade (PGPE, 2002).

Como parte desse programa de Gestão Pública Empreendedora (PGPE), o governo do então presidente da república Fernando Henrique Cardoso, lançou o Decreto 3.589, ainda em 2000, dispondo sobre a organização do Sistema de Contabilidade Federal. Dessa forma, este órgão antes subordinado à Secretaria do Orçamento Federal (SOF) tornou-se uma Unidade de Responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Assim, a supervisão das atividades contábeis dos órgãos, as orientações normativas, e a supervisão técnica relativamente aos registros orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e custos passaram a ser de responsabilidade do Setor de Contabilidade e do Ministério da Fazenda, sem subordinação ao sistema orçamentário.

A eleição de Luiz Inácio Lula da Silva, em 1º de janeiro de 2003, foi caracterizada pela plataforma de governo que visava o *combate à desigualdade dentro da ordem,* ou seja, afeito às exigências da *NPM (*Singer*,* 2009). Por isso, foram respeitados os contratos privados e os programas anteriormente instituídos no governo de Fernando Henrique para a flexibilização da economia, tanto que, a LRF não foi modificada. Este cenário foi descrito por Rodrigues e Caldeira (2008):

> [...] Nenhuma proposta de alteração "revolucionária" das estruturas produtiva, fundiária ou industrial. Ao contrário, a afirmação do compromisso de estrito respeito a contratos e obrigações do país com a comunidade financeira internacional, via o controle do endividamento público, aumento do superávit primário e o equilíbrio fiscal.

Nesse sentido, em 2005, o governo Lula estabeleceu o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública) e foi anunciado como "o resultado da evolução histórica de uma série de iniciativas do Governo Federal para promover a gestão pública de excelência". Criado por meio do Decreto 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, o Gespública teve contemplado no artigo 2º, deste Decreto, a missão de formular e implementar medidas integradas em agenda de transformações da gestão, necessárias à promoção dos resultados preconizados no plano plurianual, à consolidação da administração pública profissional voltada ao interesse do cidadão, e à aplicação de instrumentos e abordagens gerenciais, objetivando:

> I - eliminar o déficit institucional, visando o integral atendimento das competências constitucionais do Poder Executivo Federal;
>
> II - promover a governança, aumentando a capacidade de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas;
>
> III - promover a eficiência, por meio de melhor aproveitamento dos recursos, relativamente aos resultados da ação pública;
>
> IV - assegurar a eficácia e efetividade da ação governamental, promovendo a adequação entre meios, ações, impactos e resultados;
>
> V - promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética.

Com relação aos programas de orçamentos e custos, ficaram ao encargo da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), que, em 21 de Dezembro de 2007, publicou a Portaria nº 68, instituindo o Comitê Técnico de Orçamento. Este instituto, por meio de Câmaras Técnicas, reúne-se desde sua implantação periodicamente, para discutir ações e estudos nas áreas de tecnologia e informação, programação orçamentária, gestão de pessoas, desenvolvimento institucional, qualidade de gasto, normas e conceitos orçamentários. Nesses encontros, uma das medidas que se mostrou relevante foi a de se constituir um referencial teórico a fim de orientar o desenvolvimento, e a manutenção de sistemas de informação de custos, nas entidades governamentais, para atender às previsões normativas determinadas no

Decreto 3.589/2000 (Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, 2008).

Em relação à contabilidade, o Ministério da Fazenda (órgão central do sistema de contabilidade federal) publicou a Portaria 184, em 25 de agosto de 2008, requerendo a convergência das práticas contábeis vigentes, no setor público, com as normas internacionais de contabilidade.

Entre os fatores de nivelar a atuação da contabilidade pública federal aos padrões internacionais, estaria a necessidade de divulgar informações contábeis transparentes, comparáveis e compreensíveis. O entendimento seria de que a contabilidade federal deveria facilitar o acompanhamento da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, e ainda, possibilitar a economicidade e eficiência na alocação de recursos.

A edição da NBC T SP 16 pelo CFC, em 2008, seria a peça chave nesse processo de modelagem de gestão, que teria como foco o desenvolvimento e o progresso de uma nação cada vez mais pragmática, que caminha sustentada por números. Dessa forma, a teoria contábil e aportes técnicos, vieram participar da reorganização econômica, orçamentária, financeira, patrimonial do Brasil, como centro distribuidor de dados lógicos, coletados no aspectro da continuidade e, sistematizado uniformemente, para suprir as demandas de diversos usuários (NBC T SP 16.2).

Contudo, a busca pela eficiência operacional perseguida pela SOF e STN tem sido a redução dos custos pela constante análise da qualidade do gasto desde a separação dos objetivos orçamentários dos financeiros e contábeis que ocorreram em 2000. Nesse sentido, as técnicas direcionadas ao controle dos gastos assentadas em estudos internacionais, e o esforço em implantar um sistema de informações de custos para gerenciá-los, têm sido a diretiva do Governo Federal.

Embora os órgãos máximos de orçamento e finanças necessitem muito de um sistema de informação sobre os gastos realizados, o sistema de contabilidade federal deveria pressupor que somente um sistema de resultado seria capaz de apropriar o fluxo dos benefícios decorrentes dos gastos incorridos para consubstanciar a missão do GesPública: os resultados da ação pública. Essa percepção coaduna com o proposto pelo IFAC (2000), no qual considera que essa

eficiência viria amparar a idéia de que uma gestão pública é comprometida com o cidadão na medida em que orienta o processo de escolha do administrador a convergir com o interesse público.

Este estudo vem na perspectiva de inserir nas questões de governo (administração pública) o debate sobre o resultado econômico como única medida de desempenho capaz de mensurar a eficiência, a eficácia e a efetividade esperadas nas instituições públicas, legalmente, desde 1964. Propõe a utilização do Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado do Gecon (Gestão Econômica) a partir de um Estudo de Caso no Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

1.2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Pela Lei 4.320/64, ficou demonstrada a importância da Contabilidade no suporte e acompanhamento da Gestão Pública. Esta Lei, entretanto, deveria 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 financeira do Estado. Esta aspiração pode ser notada em seu artigo 85:

> 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.

A partir da reforma de 1995, e dos movimentos estruturantes do GesPública, principalmente a partir da LRF, a contabilidade de custos parece fundamental para o provimento das tomadas de decisões no âmbito governamental. Mas, a visão é de que a contabilidade de custos poderia proporcionar uma melhor avaliação dos resultados alcançados na consecução das metas institucionais. Facilitaria, inclusive, a adoção de medidas corretivas às diversas atividades e ações programáticas. Afinal, ”o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos” (Alonso,1999).

Mas, a eficiência na gestão pública, estabelecida há mais dez anos, aproximadamente, no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, não se pode

relacionar, entretanto, apenas com o que se consome, mas antes, deveria estar atrelada ao quanto se produz e ao quanto se agrega de valor para a sociedade. Mais que isso, para Parisi, Cornachione Júnior e Vasconcelos (1997), o resultado econômico seria o único indicador que poderia refletir todos os fatores críticos para o sucesso. Essa concepção, advinda da Teoria do Lucro, se aplicada ao setor público, decorreria da necessidade de se determinar economicamente o que ocorre operacionalmente nas entidades prestadoras de serviços públicos.

Essa perspectiva foi constatada, em 1996, pelo IFAC, no *Study* 9. Nesse estudo foi demonstrado que as informações sobre os muitos tipos de receitas seriam importantes para o governo em suas tomadas de decisões para subsidiar os cortes orçamentários, viabilizar estudos sobre o impacto tributário na economia, e empréstimos a longo prazo. Além disso, muitos arranjos governamentais possuiriam atividades similares ao setor privado o que requereriam a mensuração de cada receita a fim de viabilizar o controle social com relação às condições financeiras, e o desempenho dessas entidades no atendimento do interesse público.

Logo, mensurar apenas os custos, sem preocupar-se em mensurar e evidenciar adequadamente as receitas poder-se-ia distorcer as avaliações de desempenho, tornando-as incorretas e injustas, com os benefícios futuros decorrentes dos produtos e serviços ofertados.

A estratégia administrativo-econômica do governo federal seria migrar do conceito orçamentário de despesa para o de custo do produto ou serviço prestado, assentado nos moldes da contabilidade patrimonial.

Outrossim, estudos internacionais, demonstram que o fator determinante para adotar-se o conceito de custo, a ser utilizado pela entidade Pública seria o objetivo da contabilidade de custo. É por isso que, muitos objetivos gerenciais como a determinação dos valores dos inventários e outros bens preparados para o Balanço Patrimonial e registrados pelo princípio da competência, recaem na velha discussão sobre o conceito de custo no qual a administração deveria se apoiar (IFAC, 2008).

Neste aspecto, o Study-12, do IFAC (2000), considera que cada um dos modelos conceituais de apropriação de custos estaria vinculado às especificidades das decisões gerenciais e no modo como seria afetado pelos modelos de sistemas de contabilidade e de custos desenhados para a administração pública.

Guerreiro (1989) relembra os modelos de sistemas de custos que apoiariam qualquer organização em sua estrutura gerencial:

> • Sistema de Acumulação de Custos – o seu modelo é desenhado para o sistema de produção da entidade, e como se processam, se por ordem ou encomenda, ou por processo, de forma continuada.
>
> • Sistema de Custeio – associando-se ao modelo de mensuração e forma como os gestores necessitam das informações, se os dados são reais, atuais, históricos, estimados ou pré-determinados;
>
> • Método de Custeio – vincula-se à forma como se identifica o custo ao objeto.

A partir da classificação de Guerreiro (1989), pode-se observar que o Modelo de Sistema de Acumulação de Custo idealizado pelo governo federal, estabelecido pela Portaria 68/2007 da SOF, estaria voltado à manutenção continuada dos serviços públicos, adotando-se a modelagem da acumulação tradicional e por processo. O Sistema de Custeio seria por dados históricos.

A identificação dos custos associados às atividades seria realizada por meio de conceitos de rastreamento (do *ABC – Activity Basic Costing*) dos recursos aplicados aos serviços prestados (MPOG, 2008). Então, o que se percebe é que a relação do custo ao objeto será realizada identificando-se os recursos às atividades desempenhadas através dos *"cost drivers"* ou, direcionadores de custos, empregando-se possivelmente critérios e estimativas arbitrários.

Em síntese, não se tem praticado sobre a mensuração do resultado econômico público. Enfoca-se a identificação dos custos totais onde tem se dado vazão a critérios de rateios. Demonstra-se o sistema de acumulação que será por custos, mas no modo tradicional. Relata-se que serão formados Centros de Custos, mas não de resultados (STN, 2009).

O Sistema de Informação de Custo, embora seja uma realidade, a forma de realizar suas análises permanecerá baseada na estrutura-funcional-programática - instrumentos de organização administrativa pública. Será concretizada a partir do quanto é o custo para realizar os projetos e atividades, por órgão ou setores, e, não em função dos benefícios esperados (variação econômica patrimonial). O Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 15 de Outubro de 2008, especifica:

> Item 9.7. Um dos possíveis critérios para apuração de custos pode ser a utilização dos parâmetros da classificação orçamentária:
> 1 – Classificação Institucional: Apuração de Custos por Departamento (órgão);
> 2 – Classificação Funcional: Apuração de Custos por Função ou Subfunção;
> 3 – Classificação Programática: Apuração de Custos por Programa.

Igual tratamento percebe-se às orientações emitidas pela portaria SOF nº 68/2007 da Secretaria de Orçamento Federal. A discussão governamental volta-se, claramente, para a característica de Centros de Custos, para determinar qual o sistema de acumulação de custo, e o método de custeamento a ser utilizado, e não o de resultado.

Contudo, a NBC T SP 16.6 apresenta o conceito de Resultado Econômico, de modo que seria necessário buscar modelos contábeis que atendessem a esta exigência da Norma, e das Leis 4320/64 e LRF.

De qualquer forma, o Sistema de Custo tem sido um fator de inovação para a administração pública. Sua implantação dar-se-á de maneira gradual e integrada aos demais sistemas do governo federal. Contudo, aguarda-se uma ampliação do poder preditivo das informações emitidas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

1.3. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Esta pesquisa está relacionada, de modo geral, à aplicação de caminhos metodológicos e conceituais advindo da NBC T SP 16, os quais identifiquem e estejam aptos a determinar o resultado econômico de forma a auxiliar o processo decisório em instituições educacionais de ensino público. A depender da forma como o custo será identificado, apurado e acumulado pelo Sistema de Custo do governo, o desempenho das IFES será significativamente afetado.

Nas instituições de ensino público federal, a partir da reforma do Plano Interno das Unidades Orçamentárias, vinculadas ao Ministério da Educação – MEC, por meio da publicação da Portaria 09, de 31 de dezembro de 2009, as despesas serão identificadas para apropriar os custos totais, e o gerenciamento far-se-á a partir da classificação de tais gastos em centros de responsabilidade e de custos.

Mas, essas atividades que compõem os serviços prestados nas unidades administrativas da instituição de ensino poderão ser executadas conforme o programa orçamentário de governo por meio de critérios subjetivos de rateios.

Na Portaria 68 da SOF (2008) as diretrizes recomendadas foram:

> Os órgãos e entidades vinculadas devem ter flexibilidade para modelar, implementar, operacionalizar e manter seus sistemas de custos, observadas normas operacionais vigentes, por tipo de órgão ou entidade, e conferida liberdade a cada organização para:
> - escolha do método de custeio;
> - definição dos objetos de custeio, itens de custo, Centros de Custos, cost drivers, critérios de rateio, e outros elementos da estrutura de custos; e
> - definição das rotinas operacionais de alimentação de dados, de manutenção, assim como proceder aos ajustes de modelagem, entre outros.

Verificam-se, a partir desses dados, dois pontos de discussão que podem ser levantados: 1. que a *proxy* tem se processado ao nível do Sistema de Identificação, Mensuração e Acumulação de Custo, e não sobre o modo como apurar o resultado econômico: medir as receitas e os custos a ela associados; 2. Há prerrogativas legais para que a identificação e mensuração dos custos sejam pelo *ABC*, adotando-se o método de custo histórico, e o sistema de acumulação tradicional e de rateios.

A proposta, então, desta pesquisa, envolveria um modelo capaz de identificar e acumular não apenas os custos, mas um modelo de *performance* gerencial que inclui um Sistema de Informações Contábeis (perspectiva da nova gestão pública) contemplando os elementos de mensuração necessários para se obter o resultado da atuação gerencial pública.

Pensou-se, então, no Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado - MIAR – da Gestão Econômica (Gecon), por utilizar conceitos e técnicas de excelência contábil-gerencial, adotando uma visão de mercado ativo, dentro e fora da organização.

A perspectiva deste estudo é de que esse mecanismo auxiliará com eficácia o processo decisório numa instituição de ensino público federal, a partir, não apenas de Centros de Custos, como requer a Portaria 09/2009, mas do desempenho (receitas menos despesas) em cada Centro de Responsabilidade.

Segundo Shepperd e Valencia (1996) a educação tem sido uma das atividades que tem desenvolvido diversos expedientes para aumentar a competitividade, ora simulando mercados ora devolvendo atividades aos mercados. Um exemplo disto seria o esquema do Voucher, onde o mercado presta o serviço e o Estado financia atividades econômicas baseadas no regime de troca livremente acordadas, tais como: as linhas de financiamento do Credito Educativo do Governo Federal - CREDUC, que viabilizam a educação em instituições privadas aos menos favorecidos. E neste sentido, utilizar os conceitos de mercado do Gecon neste segmento, não seria um problema. Ao contrário, poderia haver dupla convergência entre os princípios do modelo de gestão do GesPública, e os princípios contábeis da NBC T SP 16 com o modelo.

Os estudos de Benedicto (1997), Vasconcelos (1999), Santos (2001), Ribeiro Filho (2002), Depollo e Cavalcanti (2005) e Bonacim (2009) vieram ratificar o modelo genuinamente brasileiro do Gecon, como um meio efetivo de medir a eficácia e a eficiência do processo gerencial em instituições federais de ensino público. Pelos resultados obtidos pode-se observar que a gestão econômica seria capaz de prover ações prospectivas de antecipação de cenários e identificar oportunidades a fim de combinar de forma permanente recursos escassos com as necessidades ilimitadas.

O sentido da discussão até aqui apresentada poderia ser traduzido como uma problemática existente entre os recursos advindos da Lei Orçamentária Anual (LOA), o modelo de gestão assentados nos princípios e visão do GesPública, os interesses dos usuários de uma instituição pública (de ensino - tecnocratas, burocratas e sociedade) e o modo como o sistema de contabilidade aplicada ao setor público deveria prover suas informações.

Logo, a perspectiva desta pesquisa tem vislumbrado um processo decisório suportado em informações econômicas. Dessa forma, seria obrigatório refletir sobre o papel do controle gerencial, entendido como o processo sistemático de mensuração de resultado para orientar cursos de ação numa entidade pública. Refletir, sobretudo, a viabilidade conceitual do MIAR - Gecon, para mensurar adequadamente as receitas e custos, uma vez que a utilização de rateios poderia causar entropia ao processo de identificação, mensuração e acumulação de custos, e afetar o resultado, sub ou super avaliando-o (Catelli e Guerreiro, 1993).

“O MIAR é um modelo flexível de mensuração de resultado econômico” (Catelli, Parisi, Santos e Almeida, 2001), e, por tal motivo, poderia se adequar ao sistema contábil da área pública proposto pelo governo federal como parte integrante do sistema de ajustes contábeis e mensuração das unidades físicas. Identificaria as transações que impactam o patrimônio da entidade pública e acumularia os saldos dessas operações de forma segmentada, a partir da identificação das receitas e custos de forma descentralizada, por divisões; por conseguinte, mensuraria os custos diretamente relacionados àquelas receitas, e acumularia os saldos dos eventos em cada momento em que as transações econômicas ocorressem. Percebe-se que, se esse método for vinculado ao processo decisório no CIn/UFPE poderia ser um meio de se reconhecer o resultado econômico das atividades de suporte e fim (ensino - pesquisa - extensão), mas, sem adotar métodos de rateio e acumulação tradicionais.

Logo, a mensuração do resultado das atividades pelo MIAR compreenderia a capacidade do sistema da gestão pública de realizar boas práticas econômicas, agregar valor à sociedade, tendo por referência a realização das operações, processos e pessoas, e ampliar o conceito de *accountability*.

Por esse método de apuração, entretanto, aguarda-se que as variações patrimoniais decorrentes dos eventos econômicos realizados pela entidade pública de ensino, sejam efetuadas adequadamente, integrando-se à plataforma do SIAFI por meio de uma adequação às 11 posições de códigos da classificação dos custos, para atender à Portaria 09/2009.

Partindo da perspectiva de que a adequação do MIAR, no sistema de informação contábil numa IFES, subsiste em virtude da aplicação integral da teoria da contabilidade, mediante a adoção das NBC T SP 16, observa-se de longe que o modelo, se aderente aos princípios do GesPública, traria a relevância que se espera da contabilidade no setor público. Isto porque, seriam produzidas informações contábeis estratégicas e operacionais, dos resultados de cada atividade, avançando assim nas questões de desempenho e avaliação das políticas públicas educacionais, e não apenas pairar na discussão de utilidade *versus* relevância da contabilidade de custos no setor público.

O estímulo em se pesquisar sobre a adequação do MIAR, na área pública, vem adiantar-se no debate sobre a mensuração do resultado econômico e o que ele representa para o GesPública.

Além disso, sustenta a perspectiva de avanço da contabilidade gerencial e de custos, no setor público, visto sua funcionalidade gerencial que por essência seria: produzir informações contábeis confiáveis, relevantes, úteis e compreensíveis ao administrador público e ao cidadão (Catelli, Parisi, Santos e Almeida, 2001).

Com o objetivo de reforçar a compreensão da problemática colocada nesta pesquisa, sintetizada no parágrafo anterior e vivenciada no âmbito da entidade de ensino analisada, busca-se a descrição de duas situações, ilustrativas, ocorridas durante o período das entrevistas:

Situação 01 – A instituição de ensino público federal não dispõe de um sistema de mensuração de resultado econômico em cada centro. Com a adoção da Portaria 09/2009, do MEC vislumbra-se obter o numerário de gastos, mas não o desempenho dos centros e suas unidades, de forma descentralizada, como requerido na NBC T SP 16.1;

Situação 02 – Há uma carência no gerenciamento dos custos e receitas dos departamentos que auxiliam as atividades principais de ensino, pesquisa e extensão de uma Instituição Federal de Ensino Superior – IFES. Não se sabe se essas atividades geram resultados positivos superiores aos custos das diversas atividades prestadas por suas coordenações.

A reflexão, portanto, passa pela possibilidade de mensurar uma medida da eficácia tanto organizacional, quanto em cada unidade, individualizadas, de forma a imprimir a otimização do resultado econômico em toda a entidade. Isto tem ocorrido, principalmente, porque não tem havido um processo de comunicação sistemática, ao longo da estrutura organizacional da UFPE, que informe o binômio fluxo de benefícios e fluxo de gastos associados.

Essa possibilidade, prevista neste estudo, está alicerçada no modelo conceitual de Resultado Econômico do (Gecon), que desenvolveu o MIAR, na teoria das escolhas públicas, na teoria das elites, e na teoria sócio-interacionista de Vygotsky.

Contudo, esta pesquisa está estruturada sob a seguinte questão: O MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RESULTADO (MIAR), APLICADO À LUZ DA NBC T SP 16, SERIA UM INSTRUMENTO CAPAZ DE IDENTIFICAR E ACUMULAR RECEITAS E CUSTOS NO CIN DA UFPE?

1.4. PRESSUPOSTOS

O processo de perquirição, em torno da questão, se guiará através do seguinte pressuposto:

P1 – SE as premissas do MIAR estiverem em consonância com a NBCT SP, ENTÃO o sistema de informações de base contábil desenhado pelo governo federal pode recepcionar o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado do MIAR.

A situação P1 advém da curiosidade em clarificar se o MIAR atende às premissas da NBCT SP, pela comparação dos princípios. Esta propositura vem questionar se o modelo pode servir ao Sistema de Informação Contábil e de Custo para o governo federal na tarefa de identificar e acumular o resultado econômico.

Pretende-se com esse pressuposto:

a) Delinear o modelo de identificação, mensuração e acumulação de resultado econômico suportado nas premissas do MIAR do Gecon, adequando-se à realidade operacional e ao processo decisório da instituição de ensino analisada, com a confirmação da adequação de todos os elementos conceituais a serem enfocados no Capítulo 2;

b) Obter uma confirmação do sistema de informações contábil-gerencial existente na entidade, por uma provável superioridade conceitual ou atendimento às necessidades do processo decisório; ou a inexistência de um modelo de identificação e acumulação de resultados (receitas e custos).

1.5. OBJETIVOS

1.5.1. Objetivo Geral

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 Centro de Informática da UFPE.

1.5.2. Objetivos Específicos

a) Comparar, para produzir uma análise crítica, as premissas inerentes ao MIAR com os elementos norteadores das NBC T SP 16;

b) 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;

c) Identificar e acumular as receitas e custos das coordenações ou departamentos do CIn do primeiro trimestre de 2009, conforme as premissas do MIAR, sem se desviar dos princípios das NBC T SP 16, da legalidade e da GesPública;

d) Classificar contabilmente os gastos identificados nos Centros de Resultados, conforme a Portaria 09/2009 MEC que estabeleceu a classificação dos custos;

1.6. METODOLOGIA

Perseguindo a teoria das escolhas públicas, que se volta para as necessidades dos usuários dos serviços públicos, naquilo em que eles mais reclamam por melhorias (Sheperd e Valencia, 1996), a presente pesquisa científica requer a utilização de procedimentos exploratórios para conhecer com maior profundidade um assunto ainda pouco explorado: a utilização do MIAR, “como” um sistema útil à identificação e acumulação de resultados (custos e receitas) no setor público.

Segundo Yin (2005), o tipo de questão de pesquisa proposto é condição necessária para definir o procedimento de pesquisa, sendo que, questões “como” e “por que” estimulam a aplicação de estudo de caso.

A pesquisa pretende investigar um fenômeno – apropriação de receitas e custos – dentro de um contexto, custos de oportunidade das receitas e custos totais de instituições de ensino que, além das atividades fins – ensino, pesquisa e extensão, exerceriam as funções de empreendimento e negócios, e apoio administrativo à execução dessas atividades fins. Assim sendo, pelo procedimento de estudo de caso, tem-se a possibilidade de investigar um objeto de pesquisa restrito dentro de um contexto real: identificar as receitas e custos em cada Centro de Responsabilidade, de modo a espelhar o resultado econômico no serviço de ensino público federal.

O pressuposto orientador do estudo, por outro lado, sugere o MIAR, e as NBC T SP 16 como detentores da estrutura conceitual necessária à implementação e funcionamento de um ambiente de controle gerencial baseado em processo decisório descentralizado, por Centros de Resultados Econômicos a serem enfocados no Capítulo 2. Para demonstrar de forma sistêmica tal processo, o CIN, foi considerado como unidade contábil consolidada, no qual agregaria as informações de seus departamentos, constituindo-se em um Centro de Responsabilidade, e de Resultado, ao realizar suas atividades para a comunidade.

Para esta compreensão, como foi realizado e conduzido o estudo de caso devem ser verificadas as paginas 145 a 156.

Dentro da perspectiva metodológica (fls. 145 a 156), foi vital, entretanto, entender a realidade operacional de modo detalhado do CIn - Centro de Informática da UFPE, que foi a IFES escolhida. Portanto, reconhecer as características da movimentação de recursos, da prestação de serviços, da missão de cada unidade funcional foi fundamental para se atingir os objetivos propostos neste estudo.

Esses elementos, contudo, depois de evidenciados, foram submetidos às premissas conceituais do Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado. Com isso, além de se obter o resultado econômico aderente aos conceitos da NBC T SP 16, verificou-se o atendimento das necessidades informacionais de controle gerencial, a luz do Gecon, no Centro de Ensino estudado. No Capítulo 3 são descritos os resultados do estudo de caso.

Deste modo, entende-se que lidar com estas disposições conceituais para investigar a aplicabilidade e funcionalidade do método de apuração de resultado do

Gecon, na realidade operacional de uma instituição de ensino, seria atrativo a partir da técnica de estudo de caso. Funcionaria, contudo, como um recorte metodologicamente factível, para explorar e daí retirar as respostas das questões da pesquisa.

Para coletar os dados foram utilizadas as técnicas de observação dos fatos, entrevistas não estruturadas e análise documento-conteúdo, estudo de caso piloto, a fim de encontrar os elementos necessários para levantar os possíveis problemas da pesquisa e obter o resultado que se espera do estudo (fls. 145 a 156).

Através da pesquisa exploratória, ao longo de 08 meses (set/2009 a abr/2010), para imersão da realidade operacional do CIn da UFPE, foi adotado o Protocolo de Estudo constante no Apêndice 1 (p. 305) desta pesquisa.

Para analisar os centros e deles extrair as respostas do estudo utilizou-se da pesquisa de Libonati (1996) adotando-se a mesma metodologia apresentada naquela pesquisa.

Portanto, do ponto de vista de uma caracterização do recorte metodológico da pesquisa com base em seus objetivos, pensa-se em delineamentos ***exploratórios,*** na medida em que a revisão da literatura é discutida com o estudo de caso; ***explicativo,*** na medida em que se demonstra como os elementos do resultado econômico são levantados em função do modelo conceitual aplicado; e, ***descritivo*****,** pelo modo como os levantamentos de dados próprios da estrutura foram informados.

1.7. LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O método do Gecon, especificamente, fundamentado na identificação e acumulação de custos e receitas, admite a correta mensuração do resultado econômico (Catelli, 2006). Contudo, o modelo além de se orientar pelas premissas da NBC T SP 16, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, deve se guiar pela Portaria n.09 de 31/12/2009 do MEC, que instituiu o PI das IFES, e as premissas do modelo de mensuração do Gecon aplicado às instituições públicas.

A classificação dos custos, das instituições de ensino público federal vem subsidiar na identificação dos elementos dos Centros de Custos, e gerenciamento das despesas em toda a execução orçamentária a partir de 2009. Dos Centros de Responsabilidade apontados no Apêndice 4, do referido documento, de letras *A, C,*

E, F, I, P, S, X, o estudo se aproximará apenas da Identificação e Acumulação de Resultado Econômico nas Ações Administrativas (A), Contratos e Convênios (C), Planejamento Estratégico (E), Ações Finalísticas (F), Plano de Desenvolvimento Institucional (I), e Dotações Descentralizadas (X), pela limitação do tempo na pesquisa, e o banco de dados fornecido pela entidade.

O banco de dados da pesquisa referiu-se às movimentações contábil-econômicas do ano de 2009, concedido pelo Gestor do CIn através do Programa Money (fl.318/7 e 318/7.1). Por motivo de confidencialidade dos dados, este trabalho não evidenciou as planilhas do programa cumprindo o acordo de preservação dos dados.

Não foi concedido acesso às informações do Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores da UFPE – SICAF, relativamente às compras efetuadas pelo CIn. Por tal motivo foi considerado como mercado ativo as Atas de Registros de Preços coletados no Portal de Compras *on line* do Governo Federal, e subsidiariamente aquelas dos Estados da Bahia, Pernambuco e Aracaju, e da Cidade de Recife.

O controle patrimonial do Centro de Informática não foi entregue pelo gestor, em função de disponibilidade de tempo, e que por tal razão não foi mensurada a depreciação diretamente associada a cada coordenação estudada.

As folhas de pagamento dos ativos e inativos de cada um dos meses do 1º trimestre de 2009 não foram disponibilizadas em virtude de confidencialidade dos dados, mas o estudo teve como base de informação salarial o Portal da Transparência Brasil.

No plano estrutural, esse estudo considera como conjunto das unidades funcionais (*UFs*) a ser estudado no CIn, o local onde as atividades se desenvolvem em 08(oito) unidades, de um universo de 16 (dezesseis). Por conseguinte, os colegiados, a empresa Junior CITI e as ações do ALumni, por serem estruturas que funcionam independente e externo ao CIn, não farão parte da investigação do estudo. As considerações sobre a abordagem do MIAR valerão, portanto, para as análises das 08 unidades, exclusivamente, tendo em vista as especificidades funcionais, como banco de dados, e, tempo de pesquisa. Com relação ao sistema contábil-gerencial testado e à situação anterior às NBC T SP 16, serão estudadas

em decorrência do antes e o após da aplicação do modelo. Logo, as constatações levarão em conta o universo e o percebido, fruto do produto do estudo exploratório, explicativo e descritivo.

1.8. JUSTIFICATIVAS

O estado da arte da contabilidade, nas Instituições Públicas, aproxima-se da Contabilidade Empresarial por meio da concepção do Estado Sócio-Liberal, no qual a burocracia e a eficácia administrativas deram lugar à responsabilização democrática dos agentes e à avaliação institucional (Reis, 2004; Trosa, 2001). A história das instituições governamentais, sua estrutura e cultura são fortes fatores que induzem à presente mudança no setor público.

Dessa forma, este estudo se justifica em, pelo menos, seis dimensões, estruturadas na visão do papel da contabilidade aplicada ao setor público: a eficiência na gestão pública e a necessidade do gerenciamento dos gastos públicos; fatores ambientais, o ressurgimento da teoria da contabilidade no setor público e as implicações conceituais da NBC T SP 16; a interação entre o MIAR e NBC T SP; a interação entre o MIAR e os princípios do GesPública; e, naturalmente servir de prospectiva para novos estudos.

Inicialmente, pretende-se contribuir para uma reflexão em torno da tentativa de transpor para as Entidades Públicas a eficiência econômica que os mercados asseguram à produção de bens e serviços, mantendo ao mesmo tempo seu caráter público. Ao regulamentar o artigo 163 da Constituição Federal, a LRF reintroduziu essa discussão, em torno da necessidade da *transparência* e alocação *eficientes* dos recursos públicos. O que se depreende deste amplo debate é que a eficiência para ser avaliada e acompanhada, necessitaria, antes, ser *mensurada*. Contudo, a avaliação da gestão pública, dependeria não apenas da mensuração, mas do estabelecimento de um processo de comunicação entre os gestores públicos e a sociedade, consubstanciado em indicadores de fácil leitura e interpretação, à semelhança do que ocorre nos sistemas de contabilidade empresarial (Ribeiro Filho, 2005). Este estudo propõe, à luz das contribuições da Ciência Contábil, em especial à Teoria de Gestão Econômica, os parâmetros norteadores para a mensuração do resultado econômico nas entidades da administração pública, de forma que as

visões da Constituição Federal expostas no artigo 37 e da LRF possam ser viabilizadas.

Uma reflexão fundamental se dá em torno desse ambiente, onde o aperfeiçoamento contínuo da contabilidade, para um processo de comunicação de sucesso, deveria ocorrer. Esse aperfeiçoamento passa pelo desenvolvimento de recortes teóricos que contribuam para o entendimento das peças contábeis produzidas, inclusive por *leigos* em contabilidade. Um dos objetivos seria disseminar práticas, que resultassem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal (Ribeiro Filho, 2002). Neste sentido, Silva (2002) e Nascimento (2008) chamaram atenção para que a contabilidade pública estivesse estruturada em função da utilidade dos resultados (antes das edições das NBC T SP 16). Silva exclamava: "A existência de controles paralelos muitas vezes levam a decisões que posteriormente o órgão de contabilidade não confirma". Enquanto Nascimento (2008) reclamava:

> As atuais práticas contábeis, no setor público, no Brasil, decorrem de leis, decretos e portarias que não observaram o postulado ambiental da Ciência Contábil da essência sobre a forma. A contabilidade, ao incorporar a essência econômica de determinado evento relacionado à execução das atividades financeiras governamentais em seus demonstrativos, estará dotando o gestor público de informações fidedignas e que possam ser utilizadas em suas decisões.

Na ótica de Araújo e Neto (2003), em respeito ao posicionamento de Nascimento, a contabilidade deveria se voltar para medir a criação de valor da entidade, pois assim, sua base conceitual passaria a ser rica. Então, seria possível atender tanto às expectativas dos usuários, como também ao gerenciamento interno. Esses propósitos e sugestões, contudo, seriam decorrentes da inadequação do sistema de contabilidade pública federal frente às exigências de informações requeridas pela sociedade antes da edição da NBC T SP 16.

A precariedade das informações sobre os resultados alcançados e a variação do custo *versus* benefícios era evidente. Os demonstrativos contábeis sendo carentes conceitualmente e de valor, desde que passou a ser submissa a STN, em virtude da reestruturação interna, a contabilidade no setor público parece ter percebido sua importância e a necessidade de que nas entidades públicas: 1. sejam

analisadas pelos processos de atendimento ao cidadão-usuário; 2. se possa destacar o valor adicionado à sociedade brasileira; 3. realize a comparação entre a previsão *versus* execução de custos e receitas; 4. seja avaliada a rentabilidade relativa ao desempenho da atividade; 5. se possam atribuir os resultados financeiros, bem como o índice de liquidez (STN, 2009).

Nascimento (2008) resumiria bem essa questão, esclarecendo que o gerenciamento público deveria estar atrelado aos seguintes parâmetros: rendimentos e resultados, e, não nos insumos; Centros de Responsabilidade, atribuindo aos gestores mais compromisso com o desempenho do setor público; adoção da Contabilidade Patrimonial Integral, que tem por base a Teoria da Confrontação Simultânea das Despesas e Receitas a elas associadas (Regime de Competência); seguir as metas de desempenho e, não somente, os orçamentos; e, de que todos os itens que compõem o patrimônio público deveriam ser registrados.

Nesse contexto de mudança, os fatores ambientais podem ser sentidos, de modo a influenciar e restringir a otimização global das entidades públicas em virtude dos efeitos de causas econômicas, políticas, sociais e tecnológicas. Logo, a problemática de pesquisa passa a ser envolvida por restrições econômicas, pela necessidade de conter os déficits orçamentários; pela exigência normativa de produtividade; melhor qualidade dos bens, produtos e serviços públicos ofertados; seleção de funcionários qualificados e motivados. Isto porque, o resultado global da economia e do desenvolvimento social é auferido a partir da interligação e complementaridade entre os setores público, privado e social (Costa Marques, 2007). O que se percebe a partir dos propósitos apresentados, é a necessidade de que os processos operacionais na administração pública sejam formalizados levando-se em conta, a escassez dos recursos à disposição do governo.

CAPITULO 2

REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A CONTABILIDADE E SUAS NORMAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

As Leis 4.320/64 Normas de Direito Financeiro Público, e, 6.404/64 Sociedade por Ações - Privada, representaram um avanço à análise global da posição econômica do Brasil no cenário internacional, retratado à sua época, pela tarefa de consolidar de maneira uniforme as Contas do Governo (Leite, 1984). A NBC T SP 16 e as NIPSAS parecem ser, a essa época, um *flashback* de necessidade de instrumentos de análise econômica e financeira, aos planos e ações do governo.

A abordagem promovida pela racionalidade gerencial da *NPM* assenta-se nos mecanismos de gestão, e um sistema de informação e *accountability* têm sido requeridos para subsidiar a realização dos objetivos das organizações públicas, e comunicar aos *Stakeholders (usuários/clientes)* sobre as variações ocorridas. Contudo, a contabilidade pública como era não permitia sua utilidade nas decisões de investimentos e nem avaliar a real contribuição dos serviços e produtos ao público e justificar pesados tributos junto à sociedade. Por isso, estava sendo um empecilho para o governo atuar nos moldes de um sistema gerencialista voltado para o resultado e o desempenho (Ribeiro Filho, 2009).

A evolução histórica da convergência das normas internacionais públicas, no Brasil, teve seu início com a harmonização das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), de iniciativa do *Internacional Accounting Standards Board* (IASB).

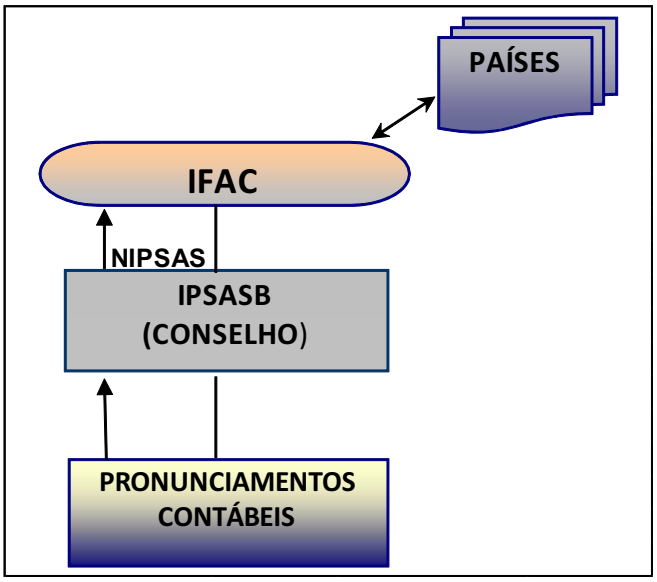
Estes órgãos responsáveis pelo processo de internacionalização vieram acompanhados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, órgão incumbido de interpretar as IFRS, e emitir a plataforma conceitual da adoção das normas internacionais no Brasil. Isto porque, as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NIPSAS) emitidas pelo *Internacional Public Sector Accounting*

Standards Board (IPSASB), são elaboradas e desenvolvidas a partir das IFRS (Nascimento, 2008).

O IPSASB é um comitê independente que emite pronunciamentos em contabilidade e relatórios financeiros para os mais diversos governos, e vem disseminando as melhores práticas em contabilidade. Desta forma, tem permitido criar um fluxo mais adequado de informação contábil no setor público mundialmente. Este órgão pertence à Instituição denominada de *International Federal of Accountants* (IFAC) e representa a categoria contábil, de modo global. Dedica-se a servir ao interesse público pelo desenvolvimento de padrões internacionais de contabilidade.

Ao reconhecer que as normas nacionais de determinado país são diferentes dos padrões existentes, o IPSASB solicita o conhecimento de tais documentos a fim de estudar as questões e, se adequadas, tornar-se-ão, a partir de então, de aplicação internacional (Carlin, 2008). Esse processo, então, pode ser demonstrado como propõe a figura abaixo: os países – como um grande banco de dados - encaminham as solicitações e documentos ao IFAC. Após análises e estudos disseminam as melhores práticas em contabilidade para mundialmente serem conhecidas:

Figura 1 - Mecanismo de Emissão dos Padrões Internacionais Públicos



Fonte: Autor, 2008.

O mecanismo de padronização das normas internacionais no setor público (Figura 1) se deve a um efeito cíclico, que iniciou com estudos dispensados por Governos Nacionais frente a crenças e problemas de ordem contábil na esfera pública. Os estudos 7, 9 e 12 do IFAC refletem bem esse panorama.

Eles se referem especificamente às receitas, relatório de desempenho das entidades públicas, e custos, respectivamente. Todavia, servem como exemplos de que os Estados, internacionalmente, têm buscado resolver seus problemas contábeis por meio de caminhos conceituais, e superar as dificuldades de mensuração, identificação, reconhecimento e avaliação.

No estudo 7 e 9, são examinados conceitos, princípios e questões relativas à definição, classificação e ao efeito de diferentes bases contábeis para o reconhecimento das receitas, bem como a comunicação da situação financeira e desempenho econômico das entidades públicas. Considerou-se que essas informações são importantes para assegurar a mensuração de desempenho, e indicadores tais como retorno do capital empregado. Este seria um dos fatores que tem possibilitado os países melhorarem seus relatórios, de modo que os programas de governo sejam realizados e avaliados sob a plataforma da eficiência, economicidade e efetividade.

O estudo 12, por outro lado, publicado em 2000, vem demonstrando que para as entidades públicas atingirem a eficiência e a efetividade requeridos nos estudos 7 e 9, é necessário uma utilização racional de custos, pois é um mecanismo efetivo de controle dos gastos públicos, se observada a prática da gestão privada. E, assim, passou a admitir que os gestores públicos, mesmo com numerário no orçamento reduzido, e para aqueles com o entendimento equivocado que, custo *versus* benefício – resultado positivo ou negativo da gestão - não precisam ser medidos, deveriam tomar iniciativas para analisar o comportamento dos gastos, as diversas receitas de contraprestação pelo *Fair Value*, e a operacionalidade de cada gestão. Entretanto, esta análise deveria ser realizada após cuidadosas considerações sobre as margens de contribuições dos programas, bem como as consequências da gestão dos gastos a fim de tomar decisões inerentes à continuidade da realização das atividades definidas na estrutura programática.

Como se depreende, a mensuração dos custos, segundo os estudos do IFAC, deveria ser utilizada com a finalidade gerencial e de decisão, pois assim, seria capaz de oferecer informações que auxiliassem os gestores no cotidiano da administração pública. Permitiria, inclusive, "otimizar o processo gerencial nas ações governamentais" (Diniz, Dieng, Diniz, 2006).

A Contabilidade Patrimonial Integral – definição literal do termo estrangeiro – trouxe para o Brasil, essas concepções atuais e orçamentárias, principalmente sobre o reconhecimento e bases de mensuração no tocante a avaliações dos bens, direitos, obrigações, e às variações das transações deles decorrentes (NBCASP, 2008).

Com a edição da NBC T SP 16 tem se demonstrado que o governo brasileiro não tem medido esforços para reformar o arcabouço estrutural dos mapas econômicos, rumo ao desenvolvimento, exigido e estampado pela ordem internacional e no Pacote de Aceleração do Crescimento Econômico – PAC, do GesPública.

Desta forma, a contabilidade aplicada ao setor público eleva-se ao patamar das categorias de transparência, objetividade, prudência, consistência, que a teoria contábil exige para tornar a informação comparável, compreensível, confiável, fidedigna, imparcial, íntegra, relevante, tempestiva, uniforme (sob critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação). Enfim, a relevância e a qualidade da informação contábil encontrada na área privada foram de uma vez por todas trazidas para a administração pública, e com todos os seus atributos de utilidade, verificabilidade, comparabilidade e visibilidade quando publicadas (NBC T 16.5).

Com efeito, têm sido aprovadas Normas da Contabilidade Patrimonial Integral, rumo a 2012, mediante pronunciamentos do CFC, junto ao Grupo Assessor das NBC T SP (destaque-se a participação de representantes do CFC, STN, Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, IFES, Entidades Paraestatais, e outros representantes dos governos federal, estadual e municipal).

Neste aspecto, as NBC T SP vigentes são: NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Atuação; NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; NBC T 16.4 –

Transações no Setor Público; NBC T 16.5 – Registro Contábil; NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBC T 16.8 – Controle Interno; NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

2.2 O SISTEMA DE CONTABILIDADE PELA NBC T-SP 16

A gestão pública utiliza diversos instrumentos para a consecução dos objetivos colimados pela administração, entre os quais a atividade financeira do Estado consiste na obtenção, criação, gestão e no dispêndio dos recursos indispensáveis ao atendimento das funções públicas (Pascoal, 2003). Essa atividade financeira, conforme a plataforma da NBC T SP 16.1 seria respaldada pelos seguintes sistemas básicos:

a) Orçamento: receitas, despesas e crédito público;

b) Administração Financeira: programação financeira;

c) Contabilidade Patrimonial: registro das transações que movimentam o patrimônio de forma imediata ou mediata, inclusive, em virtude dos atos de gestão;

d) Custos: evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade.

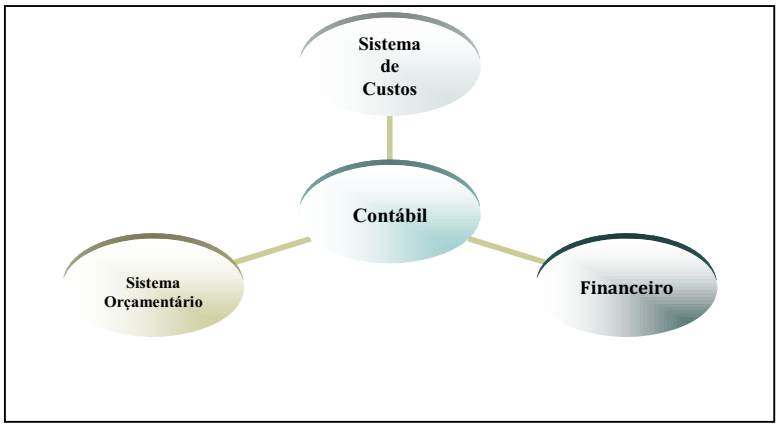
A Contabilidade governamental, no Brasil, cujos métodos estão evoluindo no tempo, tem acompanhado o processo de convergência das normas internacionais pela formulação do sistema de informações de custos, integração dos diversos sistemas, implantação e disseminação de sua utilização pela administração pública.

Esse aporte tecnológico do qual a Contabilidade se reveste, teria por finalidade o efetivo controle sobre os fatos financeiros do Governo, por meio da análise de dados precisos e atuais por ela fornecidos. Este seria o meio que permitiria extrair conclusões confiáveis, de modo a orientar decisões administrativas acertadas (Lee, 2008).

Como visto, a contabilidade pela ótica da NBC T SP 16 seria um sistema de informação que precisaria conter qualidades básicas para cumprir adequadamente a

sua função. Dessa forma, aguarda-se que, em 2012, a contabilidade seja o canal de disseminação dos dados, e informações que irão alimentar os demais sistemas do governo – o elo de integração gerencial que faltava, como pressupõe a Figura 2 a seguir:

Figura 2 – Integração dos Sistemas de Governo



Fonte: Adaptado de Ribeiro Filho, 2009.

Todavia, para que isso realmente ocorra, seria necessário que seus registros fossem verdadeiros, justos, adequados - não enviesados. A simples falta de veracidade implicaria na distorção e ocultamento da verdade, seja por falsidade das informações ou pela utilização equivocada de conceitos quanto ao conteúdo desses registros. A veracidade contábil, portanto, pressupõe que os ativos, os passivos, patrimônio e suas variações representem a realidade da entidade pública (NBC T SP 16.5).

A partir deste cenário, o escopo da NBC T SP 16.5 volta-se basicamente para a comparabilidade da informação contábil e o que dela se poderia extrair. Um de seus efeitos recairia sobre o modo como os registros seriam individualizados, assegurando que o modelo de mensuração contábil expressasse exatamente o valor das transações de modo confiável. Em decorrência disto, pode-se deduzir que as demonstrações públicas só serão comparáveis se a um mesmo evento corresponder divulgação idêntica.

Conforme Silva (2007), para que a comparabilidade aconteça no setor público seria preciso que as Demonstrações Contábeis apresentassem as seguintes características: a) realidade econômica (a essência sobre a forma jurídica); b)

objetividade (avaliação baseada em evidencias); c) evidências suficientes; d) certeza (registro do valor mais provável); e) integridade (informação deve ser completa); f) materialidade (pode excluir elementos não-importantes); g) clareza (deve ser legível e não induzir à confusão). A ideia central sob o enfoque da comparabilidade, então, residiria na expectativa de que a informação contábil fosse, essencialmente, a mesma em todo o universo do setor público para se obter demonstrações convergentes e compreensíveis para todos os usuários. Nesse sentido, ele considera:

> A Contabilidade Pública seria uma verdadeira linguagem nacional dos negócios públicos e facilitaria o entendimento, não só por parte de investidores interessados em fornecer bens e serviços ou aplicar capitais, bem como dos cidadãos que precisam de informações sobre o destino dado aos recursos que lhes são subtraídos mediante a cobrança de impostos.

A NBC T SP 16.5, sob este prisma, expressou a importância e a incumbência do sistema de contabilidade em função dos propósitos da administração pública no Brasil, que seriam: a) medir o desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; b) a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; c) avaliar as metas estabelecidas pelo planejamento; d) auxiliar na avaliação dos riscos e das contingências.

Como se pode perceber, a reestruturação da contabilidade no mundo surgiu das múltiplas inquietações dos governos internacionais pela busca da uniformidade global dos subsistemas governamentais – orçamentário, financeiro, contábil e custos. A finalidade deste arquétipo seria minimizar as divergências da comparabilidade, e atender as necessidades de comunicação entre os mais diversos usuários (IFAC, 2000; Lee, 2008).

Os ensinamentos de Nascimento (2008) demonstram que o corpo conceitual introduzido pelas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, teria como função específica controlar os gastos dos mapas orçamentários, minimizar os riscos da gestão pública, e obter outras informações não divulgadas adequadamente pela contabilidade no setor público.

Neste sentido, o aprendizado organizacional - decorrente da absorção de conceitos contábeis - tornou-se imprescindível e desejável à condução dos recursos

públicos para alinhar a comunicação entre gestores e usuários, na tentativa de fortalecer o controle social (Gespública, 2008-2009; NBC T SP 16.1,2008). As NBC T SP (16.1 e 16.5) vieram reforçar tal perspectiva, ao tratarem das formalidades de escrituração e objetivos da contabilidade aplicada ao setor público. Esclarecem, contudo, que o sistema contábil deveria ser capaz de produzir um conjunto básico e padronizado de informações úteis ao processo decisório, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

Subjacente à visão de procedimentos escriturais, o escopo conceitual da 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. O objetivo disto seria evitar que as organizações somem ativos, passivos, receitas e despesas apuradas com critérios de avaliação e registro diferentes entre si.

Neste sentido, as entidades abrangidas pelo campo de atuação da contabilidade pública levarão em conta, no momento do reconhecimento do fato administrativo, a soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades.

Unidade Contábil, no entender de Hendriksen e Van Breda (2004), visa individualizar o patrimônio de tantos quanto precisarem de sua informação. Seria uma prerrogativa contábil de reconhecer a natureza do fato econômico ligando-o ao ente que o constituiu. O Apêndice II da Resolução CFC nº 750 define bem o princípio da Entidade Contábil:

> **Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
> **Parágrafo único** – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Como se verifica, a contabilidade do governo, adotando integralmente o princípio da Entidade, estará garantindo, essencialmente, um processo contínuo de

identificação e mensuração, que subsidiará informações relevantes ao processo decisório, ao nível dos órgãos “da ponta” até os órgãos diretivos e centrais, na velocidade em que os sistemas do governo permitir.

O entendimento do corpo conceitual da NBC T SP 16.1 permite induzir que os procedimentos de avaliação, mensuração, registro e divulgação das demonstrações contábeis seriam decorrentes da evolução científica da contabilidade. Foi neste sentido que Lee (2008) enfatizou que a autonomia de registros independeria do momento da economia política de um determinado governo e seus representantes eleitos, tampouco de questões técnicas-legais de vários órgãos.

Neste sentido, o IFAC (2000) tem lembrado que o compromisso de qualquer técnica contábil aplicada ao setor público deveria voltar-se para a teoria da contabilidade propiciando a instrumentalização do controle social.

2.2.1. Princípio da Realização da Receita e da Despesa

A NBC T SP 16.1 ao anunciar a definição de Patrimônio Público, demonstra uma preocupação sobre a representação dos fluxos de benefícios atuais ou futuros dos bens e direitos público:

> Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (NBC T SP 16.1).

Como se verifica, a variação patrimonial pode ser formada, conceitualmente, pela prestação dos serviços ou da exploração econômica realizada pela entidade contábil. Essa análise foi admitida pela NBC T SP 16.6 a partir da associação das receitas auferidas (arrecadas ou não) com os custos, mais despesas incorridas (pagas ou não) para sua obtenção

Segundo Guerreiro (1991) essa conclusão seria advinda da Teoria do Lucro onde se percebe sua formação muito mais em virtude da realização da Receita do que o confronto ou associação das Receitas aos Custos.

Conforme Iudícibus (2007), esse é um conceito que reconhece um delineamento associado entre receitas e despesas, mesmo que por estimativas; e um grau decrescente, entre o custo dos ativos e receitas. Isto porque, na visão de

Nascimento (2008) deve haver uma relação de causa e efeito entre as despesas e receitas necessária para identificar os ativos que foram consumidos no processo de obtenção daquelas receitas. Para Hendriksen e Van Breda (1999), contudo, seria a parcela dos fatos contábeis que variam substancialmente o patrimônio no momento em que se correlacionam.

Contudo, os itens que variam a substância patrimonial – custos e despesas - surgem em função de seu uso ou manutenção, e não pela aquisição, e por isso deveriam ser confrontados paralelamente às receitas econômicas advindas das atividades fins no momento em que se originarem. A apuração do resultado econômico, se assim determinado, deixa claro que deve seguir o Princípio da Realização da Receita e da Despesa, totalmente consubstanciado na Resolução do CFC nº 750/93 (Princípio da Confrontação das Receitas com as Despesas).

Para o Study 9 do IFAC, no item 26, este princípio reconheceria os efeitos das transações e outros eventos no período em que ocorressem, resguardando o tempo dos recebimentos de caixa associados. Por este pronunciamento, as informações das receitas relacionadas às despesas seria um importante aspecto para assegurar aos governos uma visão ampliada das condições financeiras. Porque haveria uma predição do volume dos fluxos de caixa e empréstimos, habilitaria ao Estado o conhecimento de obrigações financeiras, a curto e a longo prazos, além de favorecer o acompanhamento do equilíbrio entre as receitas e despesas (itens 124, 130 e 131).

Para as normas internacionais, NICPS 9 e 11 o princípio da realização das receitas associados os custos seria uma prerrogativa para a elaboração das demonstrações financeiras dos governos e formar os resultados, porque se incluiriam todos os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade pública.

Pela norma NICPS 9 (Receitas das transações com contrapartida) o resultado de uma operação pode ser estimado com confiança quando: 1. as receitas podem ser medidas com confiabilidade; 2. é provável que a entidade receba os benefícios econômicos em virtude do potencial serviço prestado derivado da operação; 3. devem ser considerados os períodos ou graus de conclusão dos serviços ou da operação transacionada; 4. quando os custos relacionados e incorridos na transação

podem ser medidos com confiança (item 19). A norma NICPS 11, que trata sobre os Contratos de Construção, estabelece que as receitas deveriam ser reconhecidas aos gastos a elas associados na operação que implique uma contraprestação em serviços públicos.

Essas normas trazem uma ressalva: quando o resultado de uma transação, que implique numa contraprestação, não puder ser estimado com confiança, as receitas devem ser reconhecidas como tais, apenas na proporção dos gastos reconhecidos para sua consecução, e que possam ser recuperados (item 25).

Portanto, para haver a correlação entre as receitas e despesas, de acordo com os enunciados do Study 9, das NICPS, e da NBC T SP 16.1, será necessário que, antes do confronto, as receitas públicas deixem de ser registradas pela arrecadação e passem a ser reconhecidas em virtude de sua razoável certeza de ocorrência futura de modo a refletir positivamente na situação líquida patrimonial da unidade contábil. Quanto às despesas, devem ser reconhecidas a partir da entrega do serviço ou quando o objeto daquela despesa for transferido para a entidade juntamente com os riscos e retornos a ela associados (Nascimento, 2008).

O que se percebe é que antigas práticas contábeis (antes da NBC T SP) distorciam os resultados governamentais. Sobre isso, Silva (2007) ilustra com os estudos de Teshima e informativos da Secretaria do Tesouro Nacional alguns pontos controversos de mensuração, reconhecimento e evidenciação contábeis nos órgãos públicos. Estas inadequações surgiriam em virtude do não reconhecimento por alguns Tribunais de Contas, dos quais o STN seria órgão normatizador dos temas relacionados à responsabilidade fiscal. Desta forma, tem levado à edição de diversas normas e decisões por parte dessas entidades que, não sendo convergentes, estariam afetando a evidenciação do patrimônio público de cada uma delas. Alguns desses pontos seriam:

Tabela 1 – Pontos Controversos Contábeis

Local da Divergência	Item do Desacordo	Pontos Controversos
União	IRRF	Com relação à Receita Tributária, versus Receita de Transferência da União
	INSS Patronal	Aporte Recebido versus Receita Orçamentária
	Lançamento da Receita	Seria determinar qual a fase da previsão e a fase dos valores a receber
	Provisão para Perdas	Consistiria em determinar os devedores duvidosos, a ineficiência de lançamento e a ineficiência na cobrança
	Dívida Consolidada Líquida	As normas editadas pelo STN são diferentes da Resolução do Senado Federal
	Retenção para o Fundef	A conta redutora da receita não guarda similaridade com os valores a compensar no ativo
	Classificação do Ativo e Passivo	Há divergências do Ativo e Passivo Circulante com o Ativo e Passivo Permanente

Fonte: Adaptado de Martins, 2007

Esses estudos apontam para as distorções contábeis que vem ocorrendo em função de como deveriam ser realizados os procedimentos para o reconhecimento dos fatos administrativos, nos órgãos e entidades públicas para atender ao princípio da realização das receitas e das despesas: ativos não contabilizados, mas receitas registradas; receitas registradas sem indicação de ativos a compensar; passivos não contabilizados, mas despesas inseridas no resultado; ganhos e perdas não contabilizados em virtude de sua provável ocorrência.

Para adequar contabilmente os restos a pagar não processados (obrigações empenhadas, mas não liquidadas), por exemplo, cujos fatos seriam PASSIVOS NÃO CONTABILIZADOS, os quais eram considerados antes da NBC T SP 16, como despesa corrente, estariam sendo provisionados e calculados extra contabilmente da seguinte forma:

D = ELP + EL + ENL, onde:

ELP = Despesas Empenhadas, Liquidadas e Pagas

EL = Despesas Empenhadas, Liquidadas e não-pagas
(Restos a pagar processados)

ENL = Despesas Empenhadas e não Processadas
(Restos a pagar não processados)

De acordo com Ribeiro Filho (2009), a falta desse simples registro - de contas a pagar - não contabilizado pelas entidades públicas, prejudicava a previsibilidade, a estimação orçamentária e a projeção de recursos futuros.

Em virtude dessas mudanças - fruto da aplicação teórica do princípio da confrontação das receitas com as despesas, a fase de liquidação garantirá o reconhecimento pelo sistema contábil, da despesa, não mais o empenho, como era no passado. Enquanto as Receitas serão pelo Custo de Oportunidade (NBC T SP 16.6), cujo conceito será visto em capítulo oportuno e mais adiante.

2.3. RESULTADO ECONÔMICO NO SETOR PÚBLICO CONFORME A NBCT SP 16

Catelli *at al* (2001) parecem concordar, parcialmente, com a crítica de Lima (2007), abaixo, pois acreditam que o resultado das atividades governamentais, mensurado por índices físicos e qualitativos, mostra-se insuficiente para se analisar a eficiência da gestão pública.

> Bons resultados, mas descontinuados, sem perspectivas positivas e sem referenciais comparativos; bons resultados intermediários, como "eficiente redução de custos" e "atingimento integral de metas físicas e financeiras" satisfazem aos "mecânicos do planejamento", são ótimos para encher discursos vazios, mas atestam com segurança a baixa qualidade do sistema de gestão e a deficiência gerencial que cuida da rés-pública (Lima, 2007).

A concordância aparece quando não se está incluindo o parâmetro monetário de avaliação dos benefícios com o qual possam ser contrapostos os custos. E asseveram sobre as dificuldades da mensuração restrita aos indicadores físicos e qualitativos:

> Na avaliação das organizações públicas, é usual que resultados sejam definidos por indicadores físicos ou qualitativos. Tais critérios, entretanto, não são isentos de dificuldades. Tais valores, por exemplo, kW/h e mortalidade infantil, são muitas vezes de natureza diversa e de difícil comparação. A aplicação de pesos e ponderações para se apurarem notas e *ratings* deixa largo espaço para arbitrariedades e pressões políticas. Merece um *rating* maior uma atividade que se destacou na geração de benefícios, mas necessitou de enormes subsídios? É bom ou mau desempenho atender a 5.000 famílias carentes a um custo de R$ 50.000,00? (Catelli at al, 2001)

Contudo, Lima conduz a uma reflexão sobre como a contabilidade, no setor público, poderia contribuir, teoricamente, para um sistema de gestão que se apóie em resultados, objetivando a eficácia do produto ou serviço prestado, e não mais em

princípios racional-burocráticos, na rigidez dos padrões de eficiência e controle dos processos físico-financeiros. Com efeito, por mais intensa que seja a elaboração de técnicas de mensuração do desempenho por índices físicos e qualitativos, tais procedimentos limitam a utilização de escalas de natureza diversa para comparar os custos de realização de uma política pública *versus* o seu benefício social. A essa ideia convém se falar sobre Resultado Econômico como uma medida única para avaliar a eficácia e o desempenho da administração pública.

Para Pereira (2006) "resultado econômico de uma organização refere-se à variação de sua riqueza em determinado período". Mais, que isso, caracteriza-o como uma medida da eficácia operacional, entendendo-o como produto das atividades operacionais que possuem objetos de gestão econômica.

Conceitualmente, o resultado econômico poderia ser definido como a quantia que poderia ser consumida sem prejudicar o capital circulante (Hendriksen e Van Breda, 1999). Para Bonacim (2009) resultado econômico de uma entidade pública seria a diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis para a área de responsabilidade que produziu tal receita.

Guerreiro (1989), expressa o seu entendimento no sentido de que todas as atividades necessárias da empresa contribuem para o ganho final do resultado positivo ou negativo de um empreendimento. Todos os esforços da entidade como um todo, desde a aquisição da matéria-prima até a produção e entrega do produto acabado ou prestação do serviço, são essenciais para a operação do negócio.

Reis (2006) é mais enfático ao concluir que o resultado seria a única expressão que agregaria valor a uma empresa, representando o desempenho ótimo. Adverte, contudo, que nem todos os resultados seriam indicadores confiáveis para avaliar a eficácia da qualidade, mas o resultado econômico seria o mais correto.

Parisi (1995) resume sobre o que significaria resultado econômico:

> O resultado econômico é a melhor e mais consistente medida de eficácia da organização; que o valor do patrimônio líquido deve expressar o efetivo valor da entidade, e não o quanto custa ou quanto custou; é necessário contemplar o resultado financeiro das transações que afetam o resultado da gestão; o que caracteriza o aspecto econômico de certa atividade é o relacionamento entre o consumo de recursos aos produtos e serviços gerados; que as atividades não só geram custos, mas resultados; esse pressuposto permite fazer descrições de quais atividades contribuem mais ou menos para a formação do resultado na entidade, se ou quais podem ser

> terceirizadas, e qual a perda econômica de se manter atividades que estrategicamente são deficitárias; que a eficiência é fator intrínseco à medição de desempenho das atividades das áreas e seus gestores;

Seria, por Catelli, Parisi, Santos e Almeida (2001), essa a visão responsável pela busca e utilização do resultado econômico nas entidades públicas: medir a eficiência e eficácia pelo uso racional-econômico dos recursos. Não obstante, o resultado econômico serviria como um instrumento para analisar de que maneira as políticas públicas assentadas nos objetivos previstos foram alcançados, em face da qualidade da produção dos bens e serviços ofertados ao cidadão.

Na visão de Vasconcelos (1999), Santos (2001), Depollo e Cavalcanti (2005) o resultado econômico refletiria as dimensões operacional, econômica, financeira e patrimonial da gestão, que se associariam, respectivamente, aos fluxos físicos, econômicos, financeiros e patrimoniais dos eventos econômicos. Isto, sem dúvida, representaria todos os esforços e benefícios obtidos pela entidade no sentido de cumprir sua missão, levando-se em conta o impacto econômico de todos os eventos - recursos, tempo, quantidade produzida, mercado, público alvo, fornecedores, mão-de-obra qualificada - que alterariam seu patrimônio, sejam decorrentes das decisões internas ou conjunturais.

Contudo, o resultado econômico no setor público poderia modificar a ideia de que os problemas nas prestações de serviços de má qualidade, ou a inércia dos servidores públicos burocratizados pelo tempo seriam identificados e resolvidos pela criação múltipla de indicadores, e serviria para avaliar os processos mais objetivamente.

O que se tem em mente é que o resultado econômico na administração pública indicaria muito além da eficiência da produção (prestação de serviços), mas poderia refletir os níveis de sobrevivência, desenvolvimento, adaptabilidade organizacionais e satisfação de seus clientes internos e externos, funcionando desta forma como um mix de indicadores. Serviria, inclusive, para preservar a temporalidade dessas medidas a curto, médio e longo prazos (Pereira, 2006).

Catelli (2006) compreende esse fenômeno como unidade de mensuração do resultado. Ele entende que o resultado econômico ao se expressar monetariamente, permitiria a comparação, numa base comum, de objetos ou eventos diferentes em

seus atributos. Poderia, com isso, ser operado matematicamente, e, portanto, constituiria um modelo de análise ou de decisão econômica.

O resultado econômico seria a variação positiva da riqueza e que este incremento variaria em função de diversos fatores internos e externos que impactariam o patrimônio de qualquer entidade – operação, posição financeira, econômica e patrimonial. Deste modo, o resultado econômico representaria uma única medida dinâmica, capaz de evidenciar a força na qual uma entidade pública teria para lidar com as mais diversas formas de pressão e riscos ocasionados por variáveis ambientais.

2.3.1 Formação do Resultado Econômico

Guerreiro (1991) sob a abordagem da Teoria do Lucro, afirma que o resultado econômico poderia ser formado: 1- pela concepção da manutenção da riqueza ou do capital da entidade; 2 - pela eficácia no atingimento da missão organizacional, sob a ótica de quem administra; 3 - pela valorização global da entidade, calculada pelo incremento do patrimônio líquido (PL); e, ainda, 4 - pela atividade operacional atendendo ao princípio da realização da receita e das despesas. A abordagem, contudo, existente antes da NBC T SP 16, estava voltada para o incremento do PL (como ver-se-á posteriormente nos tipos de formação do resultado econômico), e após a edição das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, espera-se que seja um produto da eficiência e eficácia de suas atividades operacionais.

- A concepção do Resultado Econômico para Manutenção da Riqueza

Por essa concepção o resultado econômico seria um fluxo de serviço através do tempo e, em excesso, do capital aplicado à entidade. Neste prisma, seria a quantia que o administrador público poderia utilizar durante um determinado período de tempo, conservando o capital inicial aplicado no projeto, obra, serviço ou despesa fixada e aprovada na LOA – Lei Orçamentária Anual.

Para Guerreiro (1989) as premissas que seriam responsáveis pela formação do resultado econômico, por esta abordagem, estariam sedimentadas entre outros requisitos: 1 - o mercado seria o validador do potencial de serviços dos diversos ativos; 2 - deveria ser considerado o valor do dinheiro no tempo; 3 - a entidade operaria de acordo com o postulado da continuidade, e na hipótese de

descontinuidade, os ativos deveriam ser avaliados a valores de realização; 4 - do ponto de vista econômico, “potencial de serviços”, “serviços futuros’, e “benefícios futuros” dizem respeito ao montante de riqueza que o ativo poderia gerar para a organização; 5 - o potencial de serviços de cada natureza de ativo deveria ser analisado sob sua função dentro da entidade, objetivando a continuidade das operações; 6 - o potencial de serviço do ativo independeria da forma como é financiado; 7 - a riqueza de uma empresa aumentaria pela agregação de valor proporcionado pelo seu processo de transformação de insumos em produtos e serviços. O modelo de decisão do gestor, do ponto de vista racional-econômico, consideraria: a) a continuidade do investimento no empreendimento seria preservada, se o montante de riqueza a ser produzido pelo mesmo fosse superior ao seu valor de alienação; b) a continuidade do investimento, no empreendimento, seria preservada, se o montante de riqueza fosse produzido por outro tipo de investimento com o mesmo nível de risco.

- O Resultado Econômico formado das Transações Operacionais

Para tomar suas decisões diárias, Mauss e Souza (2008) explicam que o gestor deveria verificar qual o resultado econômico dos produtos/serviços que presta. Segundo ele, dessa forma o resultado econômico poderia ser formado. Slomski (2005) corrobora com esse entendimento afirmando que seria o mesmo de se obter a diferença entre a receita de oportunidade econômica e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis a cada serviço prestado pela entidade governamental.

Pereira (2006) concorda com os posicionamentos de Slomski, e Mauss e Souza, ao enfatizar que as transações ou eventos que decorrem das atividades das entidades seriam as fontes primárias e que por meio delas, seria possível medir os gastos empregados e as receitas econômicas geradas por estas atividades.

- O Resultado Econômico formado pela Eficácia da Gestão Pública

O resultado econômico sob a abordagem do resultado eficaz estaria consubstanciado, como se observa, no modo como a entidade executaria as

atividades ou prestaria os serviços, a fim de atender satisfatoriamente os requisitos do interesse público (Varela e Catelli, 2003).

Sob este critério o foco seria a eficácia, trazendo como fatores do sucesso, o cumprimento da missão institucional pública, calcados na eficiência da administração em virtude de otimizar os recursos escassos, pela declaração da qualidade dos serviços prestados, e a efetividade nas ações governamentais.

Costa e Castanhar (2003) corroboram com o enunciado explicando que a avaliação dos programas e atividades governamentais decorreria da inexistência de um mercado consumidor competitivo de que pudesse servir como parâmetro de qualidade e eficácia da sua prestação, sobretudo pelo comportamento da demanda. Por isso, obrigaria o Estado a proceder à avaliação de seu desempenho institucional. Nesta acepção, eles informam:

> A busca dessa melhoria passa pela avaliação do desempenho dos programas públicos, o que enseja a possibilidade de avaliar a própria performance do aparelho estatal. Ou seja, quando se estabelecem a eficiência, eficácia e efetividade como medidas de sucesso da ação governamental, impõe-se criar também *meios* de avaliar diferentes alternativas para se obter resultados equivalentes.

Essa concepção enseja uma relação direta entre o cumprimento da missão instituicional (relativamente aos objetivos sociais) e os resultados alcançados. Pressupõe que a eficácia poderia ser encontrada pela avaliação dos resultados apurados a partir do desempenho operacional de cada entidade pública.

Nakagawa (1987) vem enfatizar a relação existente entre resultado econômico (variação dos atos e fatos econômicos de uma administração) e a eficácia, ao predizer: “a eficácia está associada diretamente à ideia de resultados e produtos decorrentes da atividade principal de uma empresa, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos.”

Entretanto, Marcovith (1972), mesmo percebendo o resultado da gestão afeito aos fatores econômicos das transações operacionais, tece uma consideração a respeito do resultado econômico nesse sentido mais amplo de missão organizacional. Ele aposta no caráter multidimensional da eficácia já que adere às noções de produtividade, eficiência e responsabilidade social para estabelecer o seu significado; contudo, identifica a eficácia como um produto do homem associativo,

sendo este o responsável pelos resultados e benefícios que a entidade possa gerar para o ambiente interno e externo da organização. Desta forma, acredita que o homem não seria apenas um meio de produção, mas o agente promotor da continuidade, modificação ou suspensão de uma atividade ou produto; e, ainda, entende que a estrutura interna e externa da entidade seriam fatores não contemplados pelas medidas de produtividade e eficiência.

Mauro (1991) vem reforçar essa ideia quando admite que medir a eficácia pela missão é um conceito genérico utilizado em todos os modelos de auferição da eficácia organizacional. Mas, defini-la pelos resultados, pode revelar a proporção do êxito da entidade na busca do equilíbrio saudável das relações que a organização mantém com seu meio, demonstrando se está ou não estruturalmente adaptada em seu ambiente. Neste aspecto, a qualidade da gestão parece possível de ser avaliada sob o olhar do desempenho ótimo da entidade e do gestor duplamente.

Observando os critérios de manutenção da riqueza e ao efeito da eficácia da missão institucional pública, entende-se que o resultado econômico governamental estaria ligado diretamente à atuação dos administradores públicos. Isto porque, segundo a teoria das escolhas públicas, seriam eleitos para cumprirem mandatos, e, que por esta razão, deveriam produzir resultados sustentados por práticas de gestão, técnicas, processos e estruturas organizacionais de extrema racionalidade, de modo que as políticas públicas se tornassem efetivas à população, melhorando a qualidade de vida social. Assim, a trilogia eficiência, eficácia e efetividade seriam componentes da missão de qualquer entidade pública, e que, se mensurados, definiria bem qual foi o resultado na administração da coisa pública. É neste sentido que Bezerra Filho (2002) tem alegado que os gestores públicos deveriam buscar alternativas que reduzissem custos, otimizassem recursos consumidos, e trouxessem a efetividade e os benefícios que esperam ser gerados para a sociedade.

Osborne e Gaebler (1995) garantem em seus estudos, sustentados em Al Gore, que, para otimizar os recursos inseridos no processo produtivo e os benefícios gerados à sociedade, os governos poderiam escolher não só a melhor alternativa como também avaliar as possibilidades do curso de ação. Todavia, para isso, seria preciso que os gestores desenvolvessem uma metodologia capaz de identificar a

melhor transação que os conduzissem ao cumprimento da missão do Estado. Então eles perceberam que o resultado econômico poderia ser um índice capaz de medir, a partir de distintos posicionamentos dos gestores: a) o nível de sobrevivência, influenciado pela situação mercadológica, social, política, do quadro atual e futuro da organização; b) o nível de desenvolvimento – minimização da expectativa inflacionária, crescimento do PIB, ao adotarem uma alternativa mais econômica, por exemplo; c) o nível de adaptação da organização pública ao ambiente onde operam, ao dirigirem as entidades segundo os princípios *accountability* e prestação de contas; d) o nível de satisfação dos usuários, entendido como a percepção de sua clientela ao produto de sua atuação.

Logo, o conceito de resultado econômico sob o aspecto da eficácia da missão, estaria relacionado ao efeito das ações empreendidas pelo gestor que atua na organização, usando dela recursos para realizar a missão institucional. Portanto, esta forma de apurar o resultado econômico estaria sob a ótica de quem governa, do representante eleito, e como seria avaliada sua legislatura.

- O Resultado Econômico formado pela Variação Patrimonial

A mensuração do resultado econômico pela diferença patrimonial teria como fundamento, a capitalização dos recebimentos futuros líquidos descontados a valor presente, e a definição do valor dos ativos por seu valor em uso ou de mercado (Hendriksen e Van Breda, 1999).

Como se vê, é um conceito que contém uma equação econômica, e que, por isso, a contabilidade vem sofrendo críticas ao seu modelo. Anteriormente à edição das NBC T SP 16, o resultado econômico não vinha sendo medido adequadamente à luz da teoria clássica do lucro, resumida, anteriormente, em Hendriksen e Van Breda, e Guerreiro.

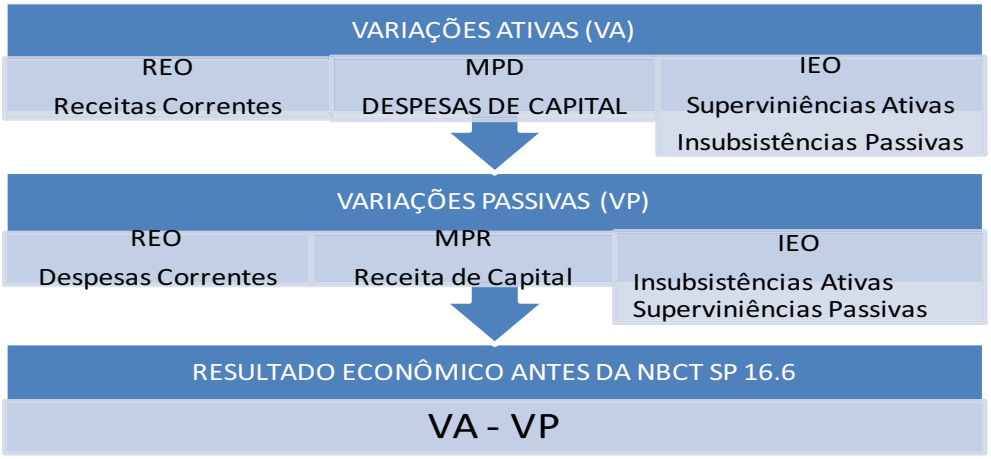
2.3.1.1 O Resultado Antes da NBC T SP 16.6

Utilizando-se da abordagem incremental do PL, o resultado era mensurado pelo confronto das macro-variações sofridas pelo patrimônio público, informadas na Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP (Silva, 2002). Essas macro-variações econômicas seriam aquelas resultantes das variações econômicas ativas e passivas nos instantes inicial e final do exercício financeiro. Todavia, eram

contabilizados pelo valor de entrada ou custo histórico dos ativos ao contrário de marcar a mercado seu valor como predisse Hendriksen e Van Breda. Isto equivaleria dizer, teoricamente, que a contabilidade do governo não estava mensurando o resultado econômico, mas o resultado financeiro, porque sua mensuração não era realizada em bases econômicas validadas pelo mercado.

Para uma melhor compreensão de como era formado o resultado econômico pelo sistema incremental do PL, foi necessária a descrição da rotina operacional do confronto entre as variações ativas e passivas, conforme a figura a seguir:

Figura 3 - Apuração do Resultado Econômico antes da NBCT-SP 16.1



Fonte: Adaptado de Silva, 2002

As variações ativas seriam as alterações nos valores dos elementos do patrimônio público que aumentariam a situação patrimonial, quer pela incorporação e agregação no ativo permanente, advinda de aquisições, valorizações de bens, amortização de dívida, superveniências ativas, quer por insubsistências passivas, que afetavam para menos o passivo permanente. Essas variações ativas classificar-se-iam nas seguintes macrovariações:

a) Resultantes da Execução Orçamentária (REO): seriam as ocorrências durante o exercício financeiro e que constaram à conta do orçamento. Por exemplo, as receitas correntes;

b) Mutações Patrimoniais (MPD): seriam as variações decorrentes da incorporação do ativo permanente referindo-se às despesas de capital;

c) Independentes da Execução Orçamentária (IEO): seriam os fatos naturais que interfeririam no patrimônio público de forma positiva, ora aumentando o ativo permanente ora diminuindo as obrigações.

As macrovariações passivas, assim como as variações ativas, conforme a Figura 3, classificar-se-iam em Resultante da Execução Orçamentária (REO), Mutação Patrimonial da Receita (MPR), e Independente da Execução Orçamentária (IEO). As operações que causariam alteração no patrimônio negativamente seriam as despesas correntes, por afetar diretamente o resultado da execução orçamentária; as baixas, alienações, depreciações de bens, e ativos permanentes decorrentes das mutações das receitas de capital, ou aumento do passivo permanente; e, aqueles fatos que não se vinculariam à execução orçamentária, que seriam os fatos naturais negativos ao patrimônio público.

Como se pode observar, o resultado era obtido pela variação da substância patrimonial num determinado período, comparando-se dois instantes de tempo, a partir dos Balanços Patrimoniais, inicial e final do exercício. Essa noção de aumento ou diminuição de ativos e passivos refletia a mensuração residual do resultado contábil em bases valorativas de entrada ou ao custo de capital próprio, nos instantes t_1 e t_0.

No entanto, algumas considerações devem ser expostas sobre esse método de avaliação da administração pública.

Primeiramente, o PL não era colocado à prova das condições ambientais, como crises econômicas globais, opinião pública, taxa do PIB, inflação, desvalorização da taxa cambial, endividamento público, abertura de novos investimentos, queda do dólar, entre outras questões econômicas – políticas - sociais de forte impacto econômico, tal como o risco Brasil. Para realizar a mensuração do resultado econômico, seria necessário constituir o valor atual dos fluxos de benefícios futuros líquidos. Essa particularidade econômica de trazer a valor presente os ativos e passivos, e calcular o valor presente líquido, consistiria em um método de se conhecer o quanto valeria toda a entidade, pela diferença de PL, no início e final de um período.

Em segundo plano, referem-se aos registros e a avaliação dos bens públicos. Os ativos levados a efeito do resultado econômico para determinar a substância

patrimonial residual não sofriam ajustes de atualização em função do seu uso, quando eram contabilizados. Os bens públicos de uso comum, aqueles destinados ao uso da comunidade, quer individual ou coletivamente, não eram registrados como ativos, embora as obrigações decorrentes - financeiras - fossem incluídas no passivo. Conforme Silva (2002, p.244) a contabilização dos bens públicos, e sua depreciação, amortização ou exaustão, seriam pontos controversos na Contabilidade Governamental, no Brasil, em virtude das características essenciais desses bens, como indisponíveis e inalienáveis. Portanto, haveria uma ideia de que não poderiam ser objeto de avaliação econômica, servindo para retirar-lhes essas características.

Conforme Farias (2009) isso aconteceria em virtude de três aspectos: 1. não haveria como confrontar as receitas e despesas em função dos ciclos, já que no setor público primeiro aufere-se as despesas para depois realizar as receitas; 2. os métodos de depreciação seriam arbitrários e subjetivos; 3. de acordo com o princípio da legalidade apenas os órgãos da administração direta estariam obrigados a ajustarem seus ativos os demais entes não, conforme previsão do artigo 108 §2º da Lei 4.320/64.

Sobre esses aspectos Nascimento (2008) acrescenta:

> Quanto ao setor público, na situação atual, se for feito um trabalho de confecção de balanços patrimoniais de vários entes públicos, alguns analistas desavisados poderiam chegar à conclusão de que há indícios de que o ente público estaria com a sua continuidade ameaçada, uma vez que apresentam os temidos “passivos a descoberto”. Isto se deve ao fato de que não há o registro do patrimônio público de uso comum do povo, tais como estradas, ruas, praças etc. Ao não efetuar o registro, o ativo do ente público fica subavaliado e o passivo, por outro lado, estará demonstrando os encargos de financiamento da construção daquele bem.

Outra questão seria com relação ao registro contábil da depreciação que tem por objetivo a correta mensuração do ativo, trazendo transparência à informação contábil, e a manutenção do capital investido pelo setor público. Em virtude da Lei 4.320/64 não obrigar o seu cálculo, a depreciação não era calculada e escriturada pelos poderes públicos.

Em última análise, estariam alguns eventos econômicos não contabilizados pelo ente público para apurar o resultado econômico pela variação do PL, antes da NBC T SP 16. Para Machado (2002) esses eventos não levados em consideração para apurar o resultado econômico, caracterizariam um regime de competência

modificado praticado no Brasil. Isto porque lhe faltaria, além da depreciação, o lançamento das distribuições das despesas financeiras decorrente dos empréstimos a longo prazo, e o reconhecimento das despesas pela liquidação e não pelo empenho orçamentário (restos a pagar não processados).

Portanto, o resultado econômico seria medido a partir de um aumento ou diminuição no PL público. Além das incoerências percebidas, anteriormente, quanto às premissas de mensuração do resultado econômico por esse método, estariam as privatizações dos bens públicos. Podendo ser encaradas como um mecanismo político e de gestão - ou de interesse de um grupo, traria algum efeito positivo na variação do PL, em decorrência da mutação da receita pública. Todavia, as alienações dos bens públicos por vezes não fizeram parte das escolhas públicas, tendo em vista a não formação de poupança, a não manutenção da riqueza, e ao acréscimo do ônus financeiro, já que a sociedade deveria arcar com preços privados para receber os mesmos serviços, antes supridos pela elevada carga tributária.

Logo, para esse tipo de resultado, se a variação fosse positiva, haveria um crescimento do PL, decorrente da manipulação dos ativos não avaliados economicamente, não ajustados a valores atuais, tampouco registrados totalmente, enquanto que, se o resultado econômico fosse negativo, indicaria decréscimos no PL. Contudo, a grande tarefa da contabilidade deveria ser apurar o valor capitalizado dos recebimentos líquidos futuros, e compará-los com a guia dos pagamentos, no início e final de período (Guerreiro, 1991).

Todavia, todo esse esforço apenas seria válido economicamente a partir do momento em que se aplicasse uma taxa indicativa dos riscos econômicos e políticos envolvidos com as decisões de governo. Essa é uma constante, em que pese riscos em se determinar o resultado econômico pela variação do PL, e que ainda paira sobre a contabilidade, e a NBC T SP 16.6 em não avançar sobre a mensuração do *goodwil*.

De acordo com a American Accounting Association - AAA (1957) o fator juro seria condição essencial para mensurar o valor dos ativos, pelo que declarou: “a medida de valor de um ativo é a soma dos preços futuros de mercado dos fluxos de serviços a serem obtidos, descontados pela probabilidade de ocorrência e pelo fator juro, a seus valores atuais.”

Notam-se na conceituação do AAA três elementos indicados no pronunciamento: valor do fluxo futuro, tempo em que se quer estimar, e taxa de juros, onde a probabilidade de risco e o acréscimo financeiro devem ser considerados ao determinar-se a taxa do desconto do VPL (Valor Presente Líquido).

Para Iudícibus (2004) este tipo de avaliação evidenciaria os seguintes fatores:

> Para selecionar uma taxa apropriada de desconto é importante, e deveria estar associada ao risco equivalente do investimento considerado;
>
> É importante não subtrair das receitas a depreciação, pois embora a base caixa efetiva seja ideal, uma aproximação frequentemente utilizada para receita líquida de caixa é: lucro líquido contábil + depreciação e outras despesas "não caixa".

Hendriksen e Van Breda (1999) reforçam a tese de Ludícius ao afirmarem que "o valor presente de um ativo é o valor descontado dos recebimentos líquidos esperados do ativo. Os passivos podem ser medidos em termos do valor descontado a ser pago no futuro".

Baseando-se nesses aspectos, conclui-se que, para existir o incremento da valorização do PL na forma de resultado econômico, a contabilidade deveria ter mensurado o fluxo de recebimentos esperados descontando-se a cada data, o fluxo de pagamentos esperados. Pois, apenas deste modo, calculando-se o VPL, poder-se-ia considerar o incremento do PL como resultado econômico de uma entidade. Situação bem distinta do que estava sendo praticada pela contabilidade do setor público antes da edição da NBC T SP 16. Nas lições de Guerreiro (1991), percebe-se que a contabilidade pública utilizava-se de um recurso meramente escritural, uma vez que o resultado econômico pelo incremento do PL demandaria a capitalização dos recebimentos líquidos futuros, o fator juro (risco), e o desconto dos pagamentos futuros.

Doravante, o que se toma de lição é que o resultado econômico, conceitualmente, deveria proporcionar um fluxo de riqueza para o benefício social de acordo com a teoria das escolhas públicas, e não o prazer dos beneficiários pelo uso do capital (mutação da receita), como prevê a teoria das elites.

2.3.1.2 O Resultado Após a NBC T SP 16.6

O resultado econômico que se espera pela NBC T SP 16.6, igualmente, seria decorrente da atividade operacional, atendendo ao princípio da realização da receita e dos custos, associando-lhes ao valor dos recursos e dos produtos e serviços, consumidos ou gerados, visando à otimização do resultado da atividade que estaria sob a responsabilidade do gestor público.

Sob esta conceituação, Pereira (2006) declara que: “o resultado econômico é formado com base nas atividades realizadas pela empresa. Essas atividades caracterizam-se pelo processamento de certos recursos para a geração de produtos ou serviços, ou seja, constituem-se em atividades de transformação ou econômicas.”

De fato, Guerreiro (1991) lembra que a otimização do resultado econômico se daria: a - a nível do processo de transformação de insumos em serviços e em produtos (agregação de valor), e, b - a nível de aproveitamento das oportunidades de ganhos pela valorização de determinados tipos de ativos sob os pressupostos do mercado. Nesse sentido, Varela e Catelli (2003) mencionam que os recursos públicos sendo escassos, os gestores deveriam comparar às alternativas possíveis em termos de custos e benefícios, sobretudo quanto aos programas-fins, visto serem eles, a causa imediata dos benefícios gerados à população.

Doravante os ensinamentos sobre resultado econômico, a ideia deste estudo consistiria em esperar que a contabilidade, no setor público, fosse capaz de evitar a falta de informações objetivas e qualitativas quanto aos resultados do processo de gestão para os administradores públicos. Aliás, as informações produzidas pela contabilidade, deveriam impedir que esses gestores tomassem decisões com base em critérios eminentemente políticos, para não comprometerem a racionalidade das políticas sociais, e o curso das ações nesse sentido (Lee, 2008).

Igualmente, a NBC T SP, especificamente a Norma Técnica 16.6, trouxe em seu conteúdo a demonstração do resultado econômico sob a ênfase da trilogia eficiência – eficácia - efetividade.

Pela apresentação da norma, este demonstrativo teria como fundamento evidenciar o resultado econômico independente das variações patrimoniais resultantes das questões orçamentárias. Aliás, as variações quantitativas, àquelas

transações que afetam o patrimônio líquido público terão, conforme a norma, uma correlação maior com o sistema de custos e resultado do que com o sistema orçamentário. Isto é um efeito causado pela aplicação da contabilidade patrimonial no setor público.

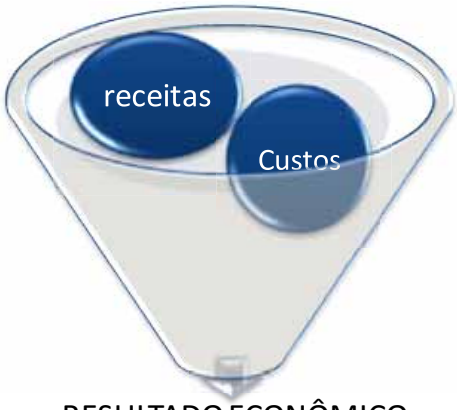
Então, como parte da obediência teórica ao princípio da realização da receita e das despesas contábil, o resultado econômico conforme a NBC T SP 16.6 deverá ser formado de e para avaliar a atividade operacional. A partir da confrontação da receita econômica dos serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, com os custos e despesas públicas identificadas no momento em que ocorrerem, ter-se-á o resultado da atuação da entidade e do gestor, duplamente.

Deste modo, o resultado econômico seria assim mensurado, deduzindo-se a receita econômica pelos custos e despesas a ela associada:

> (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) resultado econômico apurado.

A figura abaixo procura traduzir a representação numérica da NBC T SP 16.6:

Figura 4 - Representação do Resultado Econômico no Setor Público



Fonte: NBC T SP 16.6

Pelo modelo normativo, as receitas econômicas serão apuradas pelo custo de oportunidade e os custos pelos mais diversos Centros de Custos e responsabilidade. Dessa forma, aguarda-se que as entidades públicas terão o resultado econômico como um único indicador de desempenho. Sob um enfoque teórico de Frezatti (1998), poder-se-ia deduzir que esse tipo de resultado representaria um instrumento capaz de atender a vários interesses e que não corresponderia necessariamente ao fluxo de caixa gerado no período, nem mesmo seria lucro contábil.

Como foi visto, entre as formas de utilização do resultado econômico no setor público, estaria a finalidade de analisar o desempenho interno da organização, onde sua utilidade estaria ligada ao processo decisório; serviria para analisar investimentos, para fins de alocações e redirecionamento de recursos futuros, visto que poderia ser utilizado para projetar o resultado de uma organização, porque prevê a correta avaliação de ativos, ou em função da sua atividade operacional, inclusive; e, poderia ser utilizado para análise externa de investidores – de mercado - a partir da elaboração das demonstrações contábeis publicadas. Neste sentido, teria a finalidade de estabelecer um *ranking* e análise comparativa de desempenho, *benchmarking* entre unidades contábeis originárias, consolidadas e descentralizadas que possuíssem similitudes operacionais.

Após uma breve discussão sobre apurar resultado econômico ou social nas organizações públicas, serão tratados os elementos que fundamentam o resultado econômico conforme a NBC T SP 16.6: as receitas econômicas e o custo de oportunidade, e os custos associados às receitas econômicas.

2.3.2 Ganho Social ou Resultado Econômico?

Há na literatura considerações e desalinhos em respeito à missão da gestão pública. Questionamentos do tipo: ela deveria apurar Ganho Social ou Resultado Econômico Acumulado?

Lima (2007) defende a ideia de que os eventuais superávits poderiam decorrer tanto da redução de custo dos processos, no sentido de que a entidade fez mais com menos, quanto de um planejamento ou gestão deficiente de recursos, podendo significar, má distribuição dos recursos públicos. Acredita, portanto, que se o Estado perseguir o superávit acumulado, certamente, não atenderá

satisfatoriamente às necessidades da população que sofrerão com uma carga tributária não revertida em seu benefício.

Essa acepção se sustenta na perspectiva de que se reduzindo os gastos públicos poderia haver um comprometimento da qualidade, eficácia do serviço, processo ou satisfação do usuário.

No entender de Costa e Castanhar (2003) a prática de avaliar o desempenho dos projetos e programas de uma entidade pública que não possui finalidade lucrativa consistiria em criar indicadores e processos de medição conjunta de resultados que valorassem as características, o mérito, e a relevância das ações envolvidas, como a qualidade, utilidade, eficiência, efetividade e a importância do projeto em relação aos critérios estabelecidos nas políticas públicas. Desta forma, sob este resultado, seria possível gerar recomendações de melhoria e de *accountability* para o público interno e externo sobre as ações desenvolvidas. Contudo, Delatorre (2002) faz a ressalva de que "No terceiro setor, no entanto, os objetivos estão ligados ao setor público, fato que deve ser considerado ao se pensar em métodos de avaliação. Assim, nos objetivos do Terceiro Setor não aparece o lucro, nem estes estão necessariamente ligados apenas à eficiência".

Neste sentido, Criscuolo (2009) a responsabilidade social deveria ser interpretada pelas entidades públicas como um fim em si mesmo, um dever e não uma missão a implementar. Ele acredita que os resultados sociais devem ser encarados como uma evolução dos sistemas informativos das administrações públicas, e complementa: "o sistema informativo pode evidenciar o contributo e bem-estar social, ou seja o impacto da gestão pública, através da relação entre os úteis consumidos em respeito aos úteis produzidos: em outros termos "o valor público criado" para os diferentes destinatários."

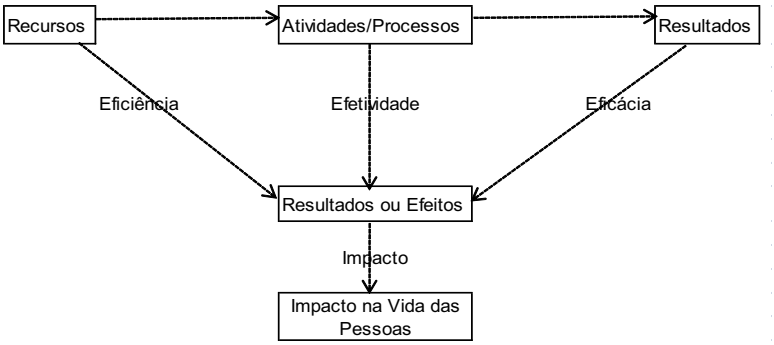
Os questionamentos de aspectos orçamentário-financeiros, de Lima, e de tópicos sociais, de Costa e Castanhar, Delatorre, e Criscuolo, demonstram que na esteira dos programas desenvolvimentistas brasileiros há assuntos não contáveis, inscritos em nosso mandamento constitucional (CF Brasil, 1988) tais como: vida privada, a sustentabilidade para sociedades futuras, a promoção da igualdade, dos direitos humanos, dos direitos naturais; a moralidade, a ética, a justiça social, a cidadania, e sobretudo a responsabilidade social.

A questão de ser a favor de “causa nobre ou causa econômica”, no setor público, para Drucker (2002), se resumiria na falta de uma única variável que serviria de resultado quando os gestores tivessem que decidir sobre questões que implicassem riscos. Neste caso, eles precisariam definir resultados desejados, antes que os meios de medir o desempenho e os resultados pudessem ser determinados. E arremata, afirmando que “lucro e prejuízo não são suficientes para julgar o desempenho, mas pelo menos são coisas concretas”.

Para Paula, Brasil e Mário (2009) a problemática da questão estaria no enfoque levantado por Drucker: a dificuldade em se ter o resultado social transformado em unidades monetárias. O valor social, para eles, seria criado a partir da combinação entre recursos, insumos, processos ou políticas estratégicas que possibilitassem a geração de melhorias na vida dos indivíduos e da sociedade.

Neste sentido, Delatorre (2002) explica os problemas envoltos na mensuração desses resultados através de exposição da figura a seguir:

Figura 5 – Problemática das Mensurações no Setor sem Fins Lucrativos.



Fonte: Retirado de Delatorre, 2009

Como se pode deduzir da figura destacada acima, o resultado econômico mediria a eficiência financeira na alocação dos recursos envolvidos nas atividades; a efetividade da atividade física-operacional; e a eficácia dos objetivos pretendidos na missão institucional (Catelli, 2006 e Santos, 2001). A tênue preocupação residiria na ideia de que o resultado econômico não seria capaz de medir o impacto na vida das pessoas, que precisam receber a baixo custo ou gratuitamente os serviços prestados pelas entidades públicas. Por outro lado, o resultado social, ainda não possuiria um único indicador que permitisse avaliar o impacto na vida das pessoas e

o retorno dos investimentos realizados em um projeto público (Peliane e Beghin, 2000).

Mesmo sobre estes aspectos, Lima (2007) defende como a melhor expressão do resultado, nobre e único da administração pública, os Ganhos Sociais, e não o resultado econômico, a partir da seguinte alusão:

> É o grande estoque de resultados obtidos pelos órgãos e entidades que aderiram à GesPública. São milhares de resultados positivos de eficiência e de eficácia. No entanto, ainda são poucos e frágeis os resultados efetivos – resultados cujo impacto positivo gere ganhos sociais, traduzidos em qualidade de vida.

No setor da Educação Pública não seria diferente o debate deontológico, de um governo que faz tudo pelo social, mas tem sido caracterizado como "Estado-Avaliador", "governo por números" (GesPublica, 2008).

Afonso (2009) faz duras críticas ao reducionismo em que as instituições de ensino e professores têm sido acometidos pelas premissas de mensuração do Governo por Resultados. Em sua concepção, tais organizações sendo avaliadas pelo resultado econômico estariam subordinadas a escrutínios constantes e a operações contabilísticas sistemáticas, incluindo das mais grosseiras às simplistas, de que resultaria o *rankeamento* das escolas. As IFES estariam focalizando as questões educacionais quase que exclusivamente na mensuração, comparação dos resultados, e perspectivas instrumentais da educação. Portanto, configurar-se-ia como um sistema contábil hierárquico-burocrático, gestionário ou de mero controle. No entanto, esse padrão de efeito internacional, demonstra que o essencial seria que "os professores prestassem contas aos pais sobre o progresso escolar dos seus filhos, esses mesmos professores também terão expectativas legítimas para esperar que os pais reforcem os cuidados com os processos de aprendizagem", menciona.

Bem se vê, que a determinação do valor econômico gerado pela gestão pública, e, como sugerido por Lima (2007) requer considerações e abordagens específicas.

Contudo, o intento de definir o resultado econômico nas instituições públicas, conforme dirime a NBC T SP 16.6, seria evidenciar o valor do serviço produzido por essas entidades para a sociedade, e não o preço por ele despendido. Além disso, possibilitar que a administração pública pudesse ser avaliada pelo que produz para a

sociedade e não pelo que consome. Nesse sentido, Catelli, Parisi, Santos e Almeida (2001) esclarecem que:

> Para a caracterização do resultado econômico, é irrelevante que não haja e nem possa haver transação em dinheiro em troca do valor criado. O importante é que haja outros bens e serviços com valor de mercado que possam ser comparados com os bens e serviços criados pela organização. Assim, a receita é dada pelo melhor valor de mercado dos bens produzidos ou serviços prestados e o custo é dado pelo melhor valor de mercado dos respectivos recursos consumidos.

A visão de Lima, sem dúvida, estaria carregada do aspecto financeiro-orçamentário que os demonstrativos contábeis possuíam antes da edição da NBC T SP 16. Porém, a perspectiva de Afonso (2009) incute reflexões acerca da educação contábil e a postura da contabilidade no Brasil que será adotada nas entidades públicas e merecem ser considerados como novos aprendizados em virtude da edição da NBC T SP 16.

Então, na balança das opiniões sobre se resultado econômico ou social, o objetivo envolveria o valor agregado da atuação da gestão pública. No entanto, o que Lima (2007) e Afonso (2009) criticam é que o resultado advindo de práticas de gestão consideradas em si mesmas seria de pouco ou nenhum significado, pois poderia estar sendo avaliado pela qualidade dos resultados que o sistema patrimonial produz (atividade meio – Teoria das elites) e não a felicidade e o bem estar social dos cidadãos (atividade fim - Teoria das Escolhas Públicas).

Os defensores do resultado econômico respaldam-se na ideia de que o cumprimento da missão do gestor público, a efetividade do planejamento, metas e ações de governo e a continuidade dos projetos e atividades só estarão asseguradas se resultados positivos forem alcançados pela gestão. Acreditam que se os programas de governo estabelecidos no PPA, LDO e LOA gerarem um resultado líquido de benefícios à população, igualmente àquele que ela teria caso obtivesse os mesmos serviços da iniciativa privada, de valor equivalente ao do custo financeiro desembolsado pelo Estado, para tal e qual eficiência e eficácia, seriam produzidos impactos positivos às demandas sociais da sociedade receptora desses benefícios (Bonacim, 2009, Bonacim, Araújo e Miranda, 2008; Depollo e Cavalcanti, 2005; Bezerra Filho, 2003; Ribeiro Filho, 2002; Catelli et al, 2001; Osborne e Gaebler, 1997; Shepard e Valencia, 1996).

O encerramento da discussão sobre Resultado Econômico ou Social, no setor público, parece longe de acontecer. Autores como Slomski (2005), Varela e Catelli (2003), Silva (2002), Santos (2001), Bezerra Filho (2002) demonstram que as premissas de mensuração do resultado econômico precisariam ser aplicadas às atividades operacionais das entidades públicas, com o objetivo de medir os custos de execução dos programas, mas deveria estar ligada ao produto do atendimento e satisfação social. Nota-se nesses estudiosos a preocupação por auferir o resultado social, impossibilitados pela insubsistência de pesquisas e modelos contábeis que quantifiquem as variáveis inerentes ao que seriam de fato benefícios futuros sociais advindos dos programas de governo. Essa seria, entretanto, uma limitação natural desse estudo: mensuração do resultado econômico social.

2.3.3 Receitas Econômicas pela NBC T SP 16.6

Nas administrações públicas os valores positivos da produção estavam sendo representados em parte pelos ingressos dos tributos arrecadados e transferidos aos demais entes, denotando um resultado econômico exógeno aos serviços prestados aos cidadãos. Uma margem residual como essa, embora positiva, após o confronto com as despesas, pode esconder ineficácia e uma incoerente capacidade de satisfazer as necessidades dos destinatários, atuais e futuros, em termos de eficiência operacional (Criscuolo, 2009).

O resultado econômico formado conceitualmente pela NBC T SP 16.6, mais em decorrência do princípio da realização da receita e dos custos a ela associados do que do confronto dessas porções, define receitas econômicas sob a percepção de que os programas de governo para serem executados consumiriam recursos, e, por isso, esperar-se-ia gerar sempre um benefício (uma contraprestação) na forma de serviços, produtos ou investimentos, valorados economicamente.

Portanto, o objetivo de se medir as receitas pelas atividades operacionais, teria o sentido primeiro de não se incluir uma concepção sobre a maximização dos ganhos e resultados, mas a maximização do bem estar social por carregar os pressupostos da eficácia e eficiência (Study 9, IFAC, item 048).

Entende-se por Receitas o aumento ocorrido no fluxo de benefícios futuros.

Contudo, a definição de receitas inserida no texto da NBC T SP 16.6, adviria das normas e orientações dos estudos internacionais onde prevê a realização das receitas em virtude das atividades operacionais das organizações públicas.

Para o IFAC, em seu Study 9 (item 004), receitas seriam um influxo surgido das vendas de produtos e serviços, juros e dividendos.

A norma internacional NICSP 9 define receita como as entradas brutas de benefícios econômicos em função do potencial de serviços recebidos ou a receber por parte da entidade, por conta própria, sempre que tal entrada representar um aumento de ativos e patrimônio líquido, desde que não esteja relacionado com os aportes de capital.

O SFFAS 7 (parágrafo 2) entende como receita, o influxo de recursos que o governo obtém, ganha ou o recebe por doação. Segundo este documento, as receitas governamentais poderiam originar-se em função de transações em que haja uma contraprestação em bens ou serviços, e de transações em que não ocorreriam tais contraprestações.

Uma transação com contraprestação seria aquela em que a entidade pública recebe ativos, serviços, cancela obrigações, concedendo diretamente um valor aproximadamente igual – na maioria das vezes – em produtos, serviços ou uso de ativos em troca. Esses serviços seriam semelhantes aos executados pela administração privada. Isto porque, um governo obtém uma receita de contraprestação quando ele provê algo de valor ao público ou a outra entidade governamental por um preço. Sob esta ótica, normalmente, haveria uma injeção por parte da entidade nas tarefas a fim de realizar as ações acordadas (Study 9 IFAC, itens 38, 45, 48 e 134).

Neste sentido, a IAS 18 contempla que a prestação de serviços tipicamente governamental envolveria o desempenho da entidade na consecução de uma tarefa contratualmente firmada em um determinado período de tempo.

Uma transação de receitas sem contraprestação, entretanto, adviria do recolhimento de tributos não relacionados com a eficácia e eficiências operacionais, sendo relacionadas mais com a discrecionariedade governamental do que a prestação de serviços ou entrega de bens aos contribuintes (itens 49 e 73, Study 9 IFAC). As transações nas quais a entidade pública não precisaria realizar uma

contraprestação resultariam do uso do poder de império do governo, tais como, o recebimento de impostos, sanções, multas, subvenções, incentivos, transferências tributárias, enuncia a NIPSAS 9 em seu item 7. O item 12, da mesma NICSP 9, determina que as quantidades recebidas na execução de serviços como agente de governo, ou representando outra organização governamental, ou por conta de terceiros, como arrecadação de tarifas de telefone, energia, correios ou por conta de entidades que realizam estes serviços, não seriam receitas. Isto porque não fluiriam aumento no benefício futuro, e não resultariam em um aumento no ativo, ou na eliminação de um passivo.

O Study 9 em respeito ao tratamento contábil com relação às transferências de impostos recolhidos, intra e inter organização pública, reforça a idéia de que não haveria um consenso internacional em determinar se tais transações deveriam ser entendidas como receita ou aportes de capital. Sua orientação, contudo, é de que tais valores seriam mais correlacionados às atividades financeiras do Estado que conseqüentes das atividades operacionais (itens 005 e 066).

Essas premissas internacionais com relação à receita econômica, entretanto, parecem ter diminuído a distância entre a iniciativa privada, que oferta os produtos a um preço calculado - especificamente em função do grau de sua eficiência operacional, clientela interna e externa, mercado, oportunidades, restrições, mão de obra qualificada - e o setor público. Seria esse o motivo pelo qual o Estudo 7 do IFAC (2000) menciona que haveriam setores da economia pública que necessitariam de informações sobre o desempenho de determinadas organizações públicas porque operariam da mesma forma que as entidades privadas, visando o sucesso do empreendimento.

Com relação a mensuração da receita econômica, muito embora, no contexto internacional (NICSP 9, item 11, e Study 9, item 87 IFAC) admita-se o *Fair Value* como o valor razoável no qual um ativo possa ser transacionado, ou um passivo cancelado, entre as partes interessadas, desde que seja uma operação realizada em condições de independência mútua, a NBC T SP 16.6, determina como valor razoável de mensuração da receita econômica o custo de oportunidade.

A partir desse conceito, as receitas econômicas seriam obtidas a partir do valor de um serviço, produto ou investimento, no mínimo igual àquele em que a

população teria, caso obtivesse os mesmos serviços da iniciativa privada, no valor equivalente ao do custo financeiro desembolsado pelo Estado para tal e com a eficiência e eficácia esperadas, de modo a produzir impactos positivos às demandas sociais da sociedade receptora do benefício. Desta forma, receita de oportunidade, adviria das possíveis alternativas de execução das ações do gestor público, quer seja por parâmetros da iniciativa privada, contratos licitatórios, ou por meio das parcerias público privadas reconhecendo um valor justo.

Contudo, do enunciado da NBC T SP 16.6, pode-se inferir que as receitas das unidades contábeis no setor público não mais serão registradas pelo regime de caixa, em função da arrecadação orçamentária, ou o produto de sua descentralização, entendidos nesta pesquisa como aportes de capital.

Desta forma, para efeito de resultado econômico, as receitas econômicas do governo se realizarão por meio do custo de oportunidade da prestação de seus serviços ou oferta de seus produtos, medidas a partir de parâmetros retirados da iniciativa privada. Quanto ao valor justo, atribuiu-se, nesta pesquisa, a condição de mercado a vista, para retirar-lhe o efeito financeiro da transação, evitando levar algum peso de decisões tomadas pelos administradores públicos ao valor dos serviços e produtos ofertados aos cidadãos.

A seguir esclarece-se o que seja Custo de Oportunidade.

2.3.4 Custo de Oportunidade

A precariedade de informação e mensuração do resultado econômico decorrente da deficiência teórica da contabilidade associada ao setor público fez com que a NBC T SP 16.6 trouxesse uma nova perspectiva contábil a partir do modelo de mensuração da receita econômica. Por essa norma técnica, a receita econômica seria medida pela multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pela unidade contábil, a partir do Custo de Oportunidade.

Como se percebe, foi introduzido o conceito de Custo de Oportunidade pela contabilidade no setor público. Sob este recorte teórico de mensuração econômica, de cuja utilização, na contabilidade privada, seria reduzida, na concepção de Martins (2003) e Goulart (2002), se utilizado pela gestão pública, atenderia a um duplo

aspecto: 1. otimizar o resultado das decisões; 2. possibilitar que o processo decisório na administração pública seja consistente e consubstanciado em seus objetivos, pela consecução de relatórios contábeis que evidenciem os resultados de sua atuação operacional.

Na visão de Pindyck e Rubinfeld (1994) custo de oportunidade seria “os custos associados com as oportunidades que serão deixadas de lado, caso a empresa não empregue seus recursos em sua utilização de maior valor.”

Heymann e Bloom (1990) entendem que, custo de oportunidade se origina no fato de que “o uso de um recurso econômico em uma aplicação exclui o seu uso em outra”.

Horngren (1985) define custo de oportunidade como “a contribuição máxima disponível de que se abre mão, utilizando-se recursos limitados para um determinado fim”.

Observa-se, contudo, que esses autores destacam a existência do custo de oportunidade para tomar uma decisão mais adequada, porém, embutindo ora ideias de sacrifícios ora escolhas mutuamente exclusivas.

Nesse sentido, Martins (2003) definiria custo de oportunidade como “o quanto que a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de outra”. Benke Jr (1960) daria um sentido mais intrigante: seria “a medida do sacrifício feito na forma de oportunidades possíveis no sentido de seguir um particular curso de ação”. Dickey (1967), adotando uma postura mais positiva, defenderia como sendo uma “medida do benefício previsto como resultado da rejeição de uma alternativa do uso de recursos”. Gray e Johnston (1977) acreditam que “um custo de oportunidade é o lucro que poderia ter sido conseguido se um conjunto de recursos tivesse sido aplicado num certo uso alternativo”. Anderson (1977) percebe “como as receitas perdidas pela não seleção da segunda melhor alternativa”. Para Morse e Roth (1986) seria “a expectativa do fluxo de caixa líquido que poderia ser obtido se o recurso fosse usado em outra alternativa de ação mais desejável”. E, neste entendimento, Glautier e Underdown (1986) percebem que “custo de oportunidade pode ser medido como o valor da próxima melhor alternativa abandonada, ou o recebimento líquido de caixa perdido como resultado de preferir uma alternativa ao invés da melhor seguinte”. Para

Goulart (2002) seria como se um indivíduo pudesse escolher entre, trabalhar e ganhar $50, e ir a um jogo, pagando um ingresso de $20, e receber outros benefícios não monetários, como o prazer de assistir à estreia do campeonato. “Supondo que assistir ao jogo tenha sido a alternativa escolhida, espera-se que os benefícios não monetários sejam superiores a $70, de forma a compensar o preço do ingresso e a remuneração sacrificada”. Este seria o custo de oportunidade para Goulart. Para Maroni Neto (2001) a escolha das alternativas, derivada de pressões ambientais econômicas – engendraria a avaliação de oportunidades de alocação de recursos, e por isto, custo de oportunidade seria entendido como “o rendimento que os agentes econômicos deixam de ganhar ao alocar seus recursos com outra ação”.

Como se pode depreender da literatura contábil sua aplicação seria bastante variada, mas em geral, seria como opção de medir a qualidade de uma decisão, a que mais refletiria a eficácia do gestor no gerenciamento dos recursos utilizados no empreendimento.

Para os economistas - Thompson (1981), Pindyck e Rubinfeld (1994), Bloom e Heymann (1990) e Horngren (1985), entretanto, esta adaptação do conceito econômico não seria ideal ao processo de tomada de decisão, porque eles não reconhecem os valores dos custos dos produtos gerados nos quais a contabilidade considera (Reginato e Nascimento, 2007). Mas, ainda assim, reforçam que o custo de oportunidade seria o método de mensuração de custos que estaria livre de distorções.

A adoção do conceito contábil de custo de oportunidade no setor público seria a forma de medir a receita pública. Esta seria entendida como o produto da multiplicação dos preços desprezados pelo cidadão em um determinado serviço prestado (Nascimento, 2007).

Foi dessa forma, contudo, que Bonacim (2009) definiu receita econômica como “o resultado da multiplicação do custo de oportunidade que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público pelos serviços que ele, efetivamente, tenha recebido”. A sua pesquisa foi realizada calculando-se a receita econômica da USP Ribeirão. Para esse fim, ele multiplicou a quantidade de serviços educacionais prestados pelos respectivos valores desses serviços ou similares encontrados no

mercado ativo - em condições de qualidade, tempo e atuação - pela adequação técnica de *Benchmarking.*

Mas, para encontrar o custo de oportunidade de serviços públicos, como fizeram Bonacim (2009), Varela e Catelli (2003) e Bezerra Filho (2003), não parece ser uma tarefa fácil para a contabilidade, que parece não ter assimilado sua dimensão teórica, que introduz o efeito inflacionário e o custo do capital próprio na determinação do lucro na iniciativa privada. Seria este o motivo que levou Martins (2000) a revelar que "nós contadores, não tivemos a devida coragem de implementá-lo", e os "únicos fatores que, no longo prazo, podem divergir a mensuração do lucro seriam a inflação e custo de oportunidade. E o não uso desses dois fatores continua sendo falha nossa".

A pesquisa de Goulart (2002) constatou a decepção de Martins sobre o conhecimento insatisfatório dos profissionais da área acerca do custo de oportunidade. Segundo a autora, este conceito estaria sendo subaproveitado, e por isso, "os profissionais deveriam ampliar a consciência sobre a lacuna existente na contabilidade societária, nas completas avaliações gerenciais de resultados, e em outras fases do processo de gestão".

Seria esse o sentido da advertência de Bezerra Filho (2002) sobre a mensuração do custo de oportunidade em termos práticos. Segundo ele, haveria ainda grande dificuldade para calcular a receita econômica social, em virtude das variáveis em graus de subjetividade e complexidade envolvendo o custo de oportunidade. Para se determinar seu valor, seriam necessários modelos contábeis que possibilitassem a conversão de benefícios sociais em valores econômicos. Lançando uma questão, exemplifica a problemática:

> [...] na realização de um programa de governo cujo objetivo consistia na erradicação do analfabetismo na zona rural, em determinado município, despenderam-se recursos orçamentários na ordem de R$ 100.000,00 (cem mil reais). Qual seria, portanto, a receita gerada por conta da execução do referido programa?

A problemática que envolveria a mensuração do custo de oportunidade se deve em parte aos produtos e serviços que a administração pública oferece, principalmente naqueles casos em que o governo deteria o monopólio. Nesse sentido, Shepherd e Valencia (1996) enfatizaram que as características intrínsecas

do setor público poderia ser um entrave a um sistema gerencialista em funcionamento, porque muitos produtos seriam exclusivos e ineficientes por natureza, tais como informações sobre políticas, uma avaliação de um monumento, uma licença de funcionamento, e expedição de uma Liminar Judicial. Desta prerrogativa asseveraram: “Não é fácil submeter bens e serviços típicos de governo ao teste de mercado”.

As normas brasileiras técnicas de contabilidade aplicadas ao setor público à esteira das NICSP, tem introduzido métodos alternativos para utilizar o conceito de custo oportunidade de forma prática, no caso de determinar o valor justo relativamente a uma operação de marcação a mercado quando não existir um mercado ativo de um produto, bem ou serviço prestado. Exatamente, como poderia ser o caso de alguns serviços exclusivos prestados por alguns órgãos ou entidades públicas. Estabelecida a regra, no artigo 183, parágrafo 1º da Lei 11.638/07, são percebidas as opções à mensuração da receita de oportunidade:

> 1) O valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
>
> 2) O valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
>
> 3) Valor obtido por meio de modelos matemático-estatístico de precificação.

A adoção do custo de oportunidade como método de avaliação da receita, como se percebe, aproxima-se da necessidade da definição do preço a ser praticado pela organização pública a fim de medir o influxo dos benefícios econômicos futuro por meio de suas atividades operacionais. Os gestores públicos, assim como os contadores, envolvidos com as transações poderão apresentar dúvidas quanto ao valor justo a ser empregado a partir dos preços existentes no mercado externo com relação a tais operações.

Mauro (1991) lembra que essa questão de mensurar com subjetividade os preços, não parece ser uma tarefa fácil, pela qual não poderiam ser desprezados os interesses políticos das organizações, a ação social do governo sobre uma infinita gama de produtos, já que ambos seriam responsáveis por graves distorções nos preços vigentes e praticados no mercado. “Não é raro, dois compradores do mesmo

porte, comprando no mesmo mercado (e até no mesmo fornecedor) operem com preços diferentes", complementa.

Custo de oportunidade, dessa forma, seria definido pela escolha mais econômica do gestor público, dentre muitas alternativas existentes no mercado. O parâmetro de decisão seria, portanto, o custo da melhor das alternativas que fora desprezada no curso da ação, considerando o valor do produto se fosse obtido no mercado e não a partir dos fatores empregados para sua obtenção. Neto (2001) explica que "as receitas são formadas pela ação de dois fatores ambientais: o volume de produtos transacionados e o preço de mercado, ambos manifestados a partir da oferta e da procura dos produtos."

Portanto, a pressão de escolher, pauta-se pela análise do administrador público em optar entre os preços existentes no mercado, sendo este o balizador da indução entre o produtor que vende e o comprador que compra, a fim de traduzir uma opção justa de estabelecimento de valor para formar as receitas de oportunidade a preços de mercado.

Conforme o IFAC (Study, 12, 2000) muitos países que desejam utilizar custos correntes como propostas para precificação consideram um conceito complexo. A Austrália, por exemplo, adota o valor privado para avaliar os ativos não correntes em muitas entidades públicas. O setor público do Reino Unido adotou o registro dos ativos tangíveis pelo custo líquido de reposição, enquanto que os Estados Unidos considera o *Fair Value* (item 108). O entendimento deste estudo do IFAC seria de que este conceito seria apropriado para avaliar ou repor um equipamento ou propriedade. Isto porque compararia o valor presente dos custos com o risco ajustado a valor presente das entradas dos benefícios líquidos futuros (item 60).

O fato é que segundo a NICSP 9, as receitas originadas das prestação de serviços e da venda de bens deveriam ser avaliadas levando-se em conta a confiabilidade da medição e da razoável certeza de aumento do fluxo do recebimento de benefícios futuro, servindo então como um parâmetro para a mensuração do custo de oportunidade.

Mauro (1991) compreende como custo de oportunidade a partir da marcação a preços de mercado, aqueles preços aos quais a organização poderia obter para os produtos que deveria comprar, caso sua decisão não fosse produzi-los

internamente. Acredita que na medida em que são importados os preços praticados pelas empresas que atuam num mercado competitivo acaba-se por incorporar as melhores qualidades das operações, resultados, continuidade e missão, pois seriam "seus preços reflexos desses atributos".

Contudo, Libonati (2002) esclarece que todas as atividades geram receitas, e que na perspectiva de se conhecer os resultados globais alcançados pela contribuição de cada uma, essas atividades deveriam ser mensuradas pelo valor de mercado na condição de pagamento à vista. Esta alternativa seria a mais adequada, tendo em vista a segregação do efeito financeiro. E completa afirmando que "... o confronto entre receitas e custos pelos valores à vista demonstra o resultado operacional da atividade".

Slomski (2005) enfatiza o conceito de Libonati adequando-o às entidades públicas. Considera para efeito da determinação da receita econômica, o custo de oportunidade o menor preço de mercado à vista, em similar qualidade e condições de realização daquele que o cidadão desprezou ao utilizar-se de um serviço público.

Contudo, a apuração do custo de oportunidade na gestão pública viria potencializar a precisão do resultado econômico, mensurado a partir das decisões inerentes ao processo de gestão. Das lições de Mauro (1991), percebe-se que teria por finalidade representar não somente as receitas operacionais das transações, mas demonstrar outros fatores julgados relevantes, como o amadurecimento dos tomadores de decisão, a adequação dos níveis de delegação e autoridade, e responsabilidade, dinamicidade na adaptação da organização às mudanças ambientais e de negócios, estimularia a inovação, permitiria o desenvolvimento de novas políticas públicas mais responsáveis e conscientes com uma gestão de recursos escassos.

2.3.4.1 Preços de Transferência e Centros de Resultados

"Este conceito emerge naturalmente quando da adoção de uma contabilidade setorial" (Padoveze, 2003). Conforme Iudícibus (2007) "todo esquema de descentralização envolve o estabelecimento de Preços de Transferência entre as subunidades."

Mauro (1991) entendeu que o apelo ao conceito de Preço de Transferência se deu a partir da descentralização das decisões nos grandes conglomerados empresariais verticalizados e horizontalizados; da necessidade de normalizar o interrelacionamento de compra e venda entre as divisões, ou para solucionar o problema representado pelo rateio dos custos fixos.

Garrison, Noreen e Brewer (2007) consideram Preços de Transferência "o preço cobrado quando um segmento de uma empresa fornece bens ou serviços a outro segmento da mesma empresa".

Libonati (2002) considera Preço de Transferência aquele "utilizado para demonstrar o recebimento que uma atividade realiza, por ter gerado bens e/ou serviços a outra. Em sentido oposto representa o valor a ser pago por uma atividade, por receber produtos ou serviços de outra."

Padoveze (2003) defende que o diferencial da contabilidade divisional estaria em "identificar os centros geradores de resultados que produzem bens e serviços internamente, transferindo-os para outros Centros de Resultados dentro da própria empresa".

Iudícibus (2007) ilustra que "para A, que transfere, será Receita, e para B, que recebe, será Custo. Logo, ambos gerentes têm interesse em determinar bem os métodos, pois que isto afeta a rentabilidade das divisões".

É percebida, então, a necessidade premente de mensurar os produtos e serviços gerados internamente incorporando uma filosofia de clientelismo ou venda para dentro das organizações. Essa abordagem é requerida porque o valor estabelecido entre os Centros de Resultados permitiria comparar com o preço de potenciais fornecedores dos mesmos produtos ou serviços praticados fora da empresa. Seria reforçada a noção de desempenho, e aumentaria o entusiasmo dos responsáveis pelos centros em melhorar a *performance* da gestão sobre os recursos controláveis.

Benedicto (1997) avalia que as atividades de uma instituição de ensino estariam interrelacionadas, nos diversos centros ou áreas de responsabilidade. Desta forma, "o produto (output) de um centro pode vir a ser entrada (input) em outro centro. Logo, seria preciso estabelecer um preço de transferência para os chamados

produtos ou serviços intermediários, entre as atividades ou áreas de responsabilidade de uma instituição".

Arnaboldi e Azzone (2004) investigaram as atividades de apoio administrativo em departamentos de uma universidade italiana, através de medidas de Benchmarking e Preço de Transferência intra-organizacional. Chegaram à conclusão de que alocando adequadamente os recursos era possível planejar e controlar os resultados da universidade, fornecer dados para os gestores na tomada de decisão, promover a motivação dos funcionários e proporcionar ao governo meios de adotar técnicas para melhorar a qualidade dos serviços prestados.

Conforme Rashad e Luski (1974) um mecanismo de reço de transferência interno interessaria sempre que os custos transferidos se relacionassem a um componente material do produto ou serviço final, ou a rentabilidade fosse um importante fator de avaliação de desempenho setorial. E revelam que, o preço de transferência mensurado não apropriadamente pode impedir a alocação eficiente dos recursos.

Horngren, Datar e Foster afirmam que os "custos recebidos em transferência devem ser tratados como se fosse um tipo separado de material direto adicionado no início do processo". Esses custos incorreriam quando departamentos sucessivos seriam envolvidos no processo de produção.

Na visão de Kim (1993), Preços de Transferência são preços de bens e serviços comprados e vendidos entre filiais e subsidiárias. Transferências internas incluiriam matérias-primas, produtos semi-acabados, produtos acabados, alocação de custos fixos, empréstimos, *royalties* para uso de marcas e patentes, e direitos autorais. Segundo o autor, o Preço de Transferência Interno tem sido usado por multinacionais para maximizar os resultados e melhorar a avaliação de desempenho, enquanto que autoridades governamentais tentam alocar o resultado através da abordagem de mercado, o produto das vendas entre o seu país com a dos outros países.

Para Santos (2001) quando um sistema de controle gerencial trabalha com o conceito de Centro de Resultado, como é o caso do Gecon, é necessário o estabelecimento dos preços de transferência para que o resultado seja identificado e

devidamente mensurado através do confronto entre receitas de transferências e os custos devidamente identificados e acumulados.

Neste sentido, a descentralização dos serviços e produtos ofertados pelo cidadão como requer o GesPública, pode ser favorecida com a implementação dos conceitos de Centro de Resultados e deles associar a partição do valor das receitas e custos das unidades que interagem mutuamente para desenvolver as atividades de interesse à população. A implementação dessas técnicas no setor público, poderiam otimizar o aprendizado sócio-interacionista proposto por Vygotsky, na contabilidade aplicada ao setor público, como forma de fortalecer a identificação do mesmo objetivo para a máquina pública e para o ator social diretamente interessado no processo.

Aos itens acima relacionados adicionam-se aos efeitos da adoção da abordagem econômica do custo de oportunidade para determinar o preço a ser seguido pela entidade, com base no quadro exposto por Mauro (1991). Conforme este autor, o preço de transferência pelo custo de oportunidade reuniria razões fundamentais de adequação e viabilidade para prover uma metodologia factível em qualquer organização. Em sua concepção deveria estar “estruturado na premissa de refletir o valor dos benefícios possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obter bens ou serviços demandados”. Afora isto, dever-se-ia entender como “oportunidade” aquela que “possibilite à organização o maior incremento de resultado possível”.

Seriam esses os motivos que levaram Benedicto (1997) a exclamar que “é possível utilizar o preço de transferência baseado no custo de oportunidade nas instituições de ensino em suas atividades internas”. Em sua visão, melhor seria adotar os preços com base na menor alternativa de mercado do que em escolhas baseadas em fatores de custo que acrescentariam o conceito de lucro, e não se prestariam para medir os serviços prestados entre as unidades públicas. Quanto à problemática de adequar os preços internos aos preços externos, não haveria grandes dificuldades. Pois, “existe um grande número de instituições públicas e particulares num mercado competitivo oferecendo os mesmos cursos, realizando pesquisas idênticas, efetuando treinamento nas empresas, enfim, desenvolvendo, ofertando e vendendo produtos ou serviços da mesma natureza.”

Nesse sentido, Padoveze (2003) enfatiza que a dificuldade de obtenção dos preços de venda para os serviços de apoio como recursos humanos, assistência técnica, tecnologia de informação, manutenção, suprimentos, não justificaria a contabilidade pela não consideração do resultado dessas áreas nos relatórios, por que tais serviços possuiriam preço de mercado, e, como tal, seriam objeto de mensuração.

Contudo, a problemática com relação a mensurar Preços de Transferência dos serviços de apoio, tomando como base os preços oportunos de mercado, numa IFES, seria a distinção entre os produtos ou serviços oferecidos pelas instituições de ensino privado. Essas diferenças poderiam ser ocasionadas por fatores de custos, qualidade, demanda, tempo de mercado, suprimentos, investimentos operacionais, estrutura física ou operacional, mão-de-obra qualificada, ranking no MEC, produção de periódicos, entre outras características.

Conforme Catelli (2006) a vantagem corporativa de se adotar o método no custo de oportunidade como é utilizado no método do Gecon seria:

- Refletir o processo físico-operacional;
- Não repassar ineficiências entre atividades;
- Identificar como, onde e quando os resultados são formados;
- Não distorcer os resultados das áreas, atividades, eventos e transações;
- Não prejudicar os negócios da empresa;
- Promover a auto-gestão.

Após a análise e entendimento da formação das receitas econômicas, ver-se-á os custos, responsáveis pelo resultado econômico conforme a NBC T SP 16.6.

2.3.5 Custos para o Resultado Econômico de uma IFES de acordo com a NBC T SP 16

Com a introdução das Normas Internacionais de Contabilidade Pública, emitidas pelo IPSAS, no Brasil, culminando na edição e convergência das NBC T SP 16, o Poder Público tem concentrado esforços em implantar um sistema de custos flexível, integrado aos demais sistemas do governo e de contabilidade, e adaptável à realidade das organizações públicas.

Nesse sentido, o governo editou a Portaria SOF nº 68, em 21 de Dezembro de 2007, reconhecendo que os órgãos e entidades públicas deveriam ter essa mobilidade para implementar, operacionalizar e modelar, a partir de critérios de alocação de custos que fosse adequado a cada unidade. Todavia, ao caracterizar o processo dessa escolha, limitou o sistema, em função das diretrizes expostas no Relatório Final da Comissão Interministerial de Custos, item V - Diretrizes Recomendada, do tópico 4, que definiu:

> - escolha do método de custeio;
> - definição dos objetivos de custeio, itens de custo, Centros de Custos, cost drivers, critérios de rateio, e outros elementos da estrutura de custos;
> - definição das rotinas operacionais de alimentação de dados, de manutenção, assim como proceder aos ajustes de modelagem, entre outros. (grifos nossos).

Como se lê, o Sistema de Custos aparece com alguns caracteres do Custeamento ABC: *cost drivers, critérios de rateio* – que estão em epígrafe, no texto transcrito, a partir do Relatório governamental.

Este delineamento ao custeio ABC, se deve principalmente pela influência do Study -12 (IFAC, 2000) ao aconselhar o seu uso. Pelo enunciado 157, o estudo menciona que o ABC serviria para minimizar as distorções dos custos de produção que resultam de alocações arbitrárias de custos fixos; e, que, pelo rastreamento dos custos às atividades, se podem mensurar de forma acurada os serviços e produtos. Contudo, complementa informando que esse sistema de apropriação satisfaz a avaliação da eficiência e a efetividade das atividades, especialmente se forem classificadas pelo valor agregado à organização.

Contudo, o II Seminário de Sistema de Informação de Custos na Administração Publica Federal, ocorrido em julho de 2009 (ESAF, 2009), esclareceu questões sobre o nível de implantação e construção em que estaria o sistema e informações de custos no governo federal, e trouxe discussões acerca do assunto em nível nacional e mundial. A percepção relevante foi que o Brasil passa por uma experiência única, não medindo esforços, recursos humanos, e tecnologia de informação "*top on time"*, para medir custos que suportem as decisões gerenciais no âmbito dos macros processos orçamentário-financeiros dos poderes.

Pelas evidências encontradas, foi possível demonstrar num relato, algumas experiências internacionais a respeito de custos, da adoção da contabilidade patrimonial, e conceitos de desempenho abrangendo inclusive o setor educacional em alguns países europeus (Lopes, 2009). Essa pesquisa envolveu 46 estudos comparados, extraídos de 46 periódicos internacionais, contidos num universo de 1.315 publicações, durante o período compreendido entre 2000/2009.

Como perspectivas de análises foram percebidas as demandas por esses governos nas seguintes questões: 1 - definir conceitos gerais sobre os insumos que farão parte da mensuração de custos e o objeto a que serão alocados – qual o produto ou serviço que se queira medir; 2 - mensurar não apenas os custos dos produtos ou serviços, mas os *outcomes,* ou o resultado econômico das atividades do governo central. Com relação às perspectivas de tomada de decisões, poderia facilitar a vida do órgão central – como público externo controlador, a do gestor – público interno, e da população, atendendo às regras do *accountability* e aos princípios da participação social.

As necessidades encontradas tendo em vista o Sistema de Informações de Custos com relação ao órgão central foram:

a) conhecer a precificação dos produtos e serviços prestados por essas unidades, em virtude de se ter pago uma dotação orçamentária para a execução de suas atividades (Preços de Transferência);

b) adotar-se o regime de competência pela contabilidade no setor público, para se ter o momento exato da realização das receitas, e poder medi-las;

c) adotar-se *full cost* (custos totais).

Com relação ao governo central, enquanto órgão controlador, os interesses envolveriam medir o retorno do investimento, o custo do capital investido nas unidades, e identificar quais entidades melhor remunerariam as dotações orçamentárias aplicadas. E, principalmente, a compreensão de que medir apenas os custos não seria suficiente para responder tais anseios. Para isso, seria preciso avaliar os ativos e passivos das entidades públicas, para identificar aonde estariam alocados os recursos e quais fontes utilizadas.

Com relação aos gestores, haveria, na perspectiva de mensurar e obter informações sobre custos, uma predileção sobre custeio variável em virtude de se verificar graus e itens de análises gerencialmente ampliadas que serviriam para desempenho e remuneração, base de incentivos, cobrança de tarifas e o ponto de equilíbrio.

Analisando-se os estudos comparados de Lopes (2009) pode ser verificada a Proxy da discussão, em alguns países sobre os fatores que legitimaram a convergência das normas brasileiras às normas internacionais públicas:

Tabela 2 - Experiências Internacionais sobre Custos

Fatores de Convergência NBC T SP 16	Países que Utilizam
Migração Orçamento – Accrual Accounting	UK, Alemanha, Austrália, Dinamarca, Suécia, Alemanha, Inglaterra, BR
Regime de Competência	Nova Zelândia (NZ)
Contabilidade Descentralizada	NZ, UK, Canadá, Austrália, Dinamarca, Suécia, Inglaterra
Custos Diretos ou Variáveis	Alemanha
ABC, ou Absorção	-
Resultado Econômico	NZ e Canadá
Órgãos Controladores	Tesouro e Ministério das Finanças
Orçamento por desempenho	NZ, UK, Canadá, Austrália, Dinamarca, Suécia, Alemanha e Inglaterra
Mensura Custos Unitários e não Outcomes	BR,UK, Austrália, Dinamarca, Suécia
Experiência de Sistemas de Custos	BR
Preços de Transferência	Os Governos Centrais Gostariam de Adotar

Fonte: Adaptado dos Slides de Lopes (2009)

A maioria dos países, como se pode observar da tabela acima, estaria mensurando os custos unitários e índices físicos e financeiros, com finalidade orçamentária, como é o caso do Brasil. Todavia, estariam migrando de uma contabilidade orçamentária – de caixa, para a contabilidade patrimonial até 2012. Este fato seria a razão decisiva para que os países acima relacionados pensassem em um modelo de mensuração de custos e resultados. Como se percebe, haveria uma movimentação estruturante, pelo qual estariam deixando de lado o controle rígido dos processos, que caracterizam as entidades burocráticas (Shepherd e Valencia, 1996), para de admitir um controle com foco em resultados, transformando-se em entidades integrantes da Administração Pública Gerencial.

Outra perspectiva, acentuada pela pesquisa, seria de que os governos estariam fundamentados em um sistema aberto, adotando-se uma contabilidade descentralizada, o que estaria permitido uma delegação responsável de poderes. Desta forma, os gestores públicos, eminentemente técnico-administrativos, gostariam que os custos fossem identificados à estrutura vinculante pelo critério do custeio direto. Por outro lado, os políticos desejariam que fossem determinados pelo custeio de absorção. Uma das razões encontradas seria porque os políticos não entenderiam sobre métodos de custeamento e possuiriam uma tendência natural de informar, de qualquer forma, todos os seus gastos nas prestações de contas.

Face à percepção de que a descrição do método de custeamento, se ABC, custeio direto ou absorção para identificar os custos às atividades ou produtos, internacionalmente não estaria evidenciado, sobre o pressuposto de que "as pesquisas sobre o assunto são escassas" (Lopes, 2009), foi elaborado o quadro a seguir, para visualizar o posicionamento de alguns países com relação a *proxy* de custos, após o movimento da harmonização contábil das IPSAS:

Quadro 1: Modelo de Mensuração de Custos - Governo Federal

PAÍSES	MODELO DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS GOVERNO FEDERAL				
	Acumulação	Sistema de Custeio	Método de Custeamento		
			Alocação	Base de Alocação	CFNI
Austrália	Processo - Atividades	Custo Corrente	Direto	Documentação Gastos	-
Nova Zelandia	Processo - Atividades	Custo Histórico	Absorção	Rastreio Recurso	Rateio
Canadá	Processo - Atividades	Custo Histórico	Absorção	Rastreio Recurso	Rastreio
Portugal	Processo - Atividades	Fair Value	Direto	Documentação Gastos	Administração Geral
Inglaterra	Processo - Atividades	Custo Corrente	Gecon/Direto/Fixo	Rateio Entidades	Administração Geral
Suiça	Processo - Atividades	Custo Corrente	Gecon/Direto/Fixo	Preço Transferência	Administração Geral
Reino Unido	Processo - Atividades	Custo Corrente	Gecon/Direto/Fixo	Rateio Entidades	Administração Geral
Suécia	Processo - Atividades	Custo Corrente	Gecon/Direto	Rateio Entidades	Administração Geral
Holanda	Processo - Orçamento	Custo Corrente	Análise Macroeconômica	CustoxBenefícioxRiscos	-
Espanha	Processo - Orçamento	Fair Value	Corrente/Fair Value	Estimativas	Estimativas Econômicas
Colombia	Processo - Atividades	Custo Histórico	Direto, Variável, ABC	Rastreio	Administração Geral
Republica Dominicana	Processo - Função/Progr.	Custo Histórico	Direto	Documentação Gastos	-

Legendas:
Progr - Programática
CFNI - Custos Fixos não Identificados

O panorama acima demonstra que os países têm buscado a análise dos resultados para obter uma visão ampliada de sua atuação, amparados em princípios, procedimentos, e melhores práticas contábeis advindos do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade associadas ao poder público, independente do regime e forma de governo que adotem. A preocupação em vista das mudanças tem se concentrado na mensuração das atividades

desenvolvidas focalizando, na maioria, os serviços prestados ao cidadão, o usuário da informação.

Quanto ao sistema de custeio parece haver uma concentração na busca por informações atuais e de mercado, precedendo uma visão aguçada gerencial nos países desenvolvidos e de *commom low.* Percebe-se que, em sua maioria, os países adotam o custo corrente em substituição ao custo histórico para avaliar seus ativos. Quanto ao método de custeamento seria o direto, tendo como base a documentação dos gastos para realizar a classificação contábil (Identificar, registrar, e acumular os saldos das transações). A Austrália adota o custeio direto e procede às alocações com base as documentações dos gastos. A Nova Zelândia e o Canadá mensuram os custos totais de forma plena, sendo os gastos indiretos e fixos não identificados rateados em função do recurso aprovado em orçamento, mediante uma estimativa.

Portugal estaria vivendo o processo de convergência, em fase de adoção das normas internacionais, e por isso, está colocado em consulta pública o *Fair Value*, para avaliar os ativos, apropriar os gastos de forma direta sem a utilização de critérios arbitrários de rateio.

A Inglaterra e UK, Suiça, e Suécia adotam a gestão econômica como modelo de gestão pública para atender os princípios da NPM. A Suíça adotou todos os princípios do Gecon, incluindo Benchmarking e Preços de Transferência Interna. A Inglaterra e UK, e Suécia, quanto aos custos fixos comuns, procedem rateio às unidades de governo. Os gastos fixos e não identificados são considerados da administração geral, ou governo central.

A Holanda e Espanha adotam o sistema de custo por processo relacionado ao acompanhamento da economia e gestão orçamentária. O sistema de custeio, na Holanda, é o valor corrente dos ativos. Não há uma política contábil determinada, e as alocações são realizadas observando-se os programas aprovados nas pastas governamentais. Estes programas são realizados em função de uma análise macroeconômica, e de previsão dos preços em se realizar determinada ação pública. A gestão, portanto, é eminentemente econômica. Os gastos de governo são alocados a partir da análise custos versus benefícios versus riscos de empreender

um programa político. Adota-se o *Beyond Budgeting* (baseado em comportamentos econômicos dos setores econômicos).

A Espanha, conforme o novo plano geral de contabilidade aprovado para os países que participam do bloco econômico europeu, adotou as regras das normas de contabilidade internacionais na íntegra.

A Colômbia e a República Dominicana, países Ibero-americanos, adotam o custo historio e o custeio direto para realizar as apropriações dos gastos. Há, entretanto, uma particularidade com relação à Colômbia: o Plano Geral de Contabilidade aprovado pela Contadoria Geral não restringe o uso de qualquer método a ser utilizado pelas unidades de governo. Cada uma adota o melhor método que lhe seja favorável. Além disso, permite a adoção de rateios com relação aos gastos comuns. A ressalva estaria com relação aos gastos fixos não identificados, estes devem ser considerados do governo central, ou administração geral de cada entidade.

A República Dominicana passou por uma reforma contábil e administrativa internamente, sendo desenvolvido o Sistema Integrado de Gestão Financeira - SIGEF, conforme o órgão contábil superior do governo, Direção Geral de Contabilidade Governamental – DIGECOG, funcionaria como o SIAF. Pelo SIGEF foi possível analisar os dados sobre os sistemas de apropriação de custo, o método de identificação e acumulação que são processados nos órgãos da república. Haveria uma correspondência da prática contábil no Brasil antes da edição das normas internacionais. Não foi encontrada informação sobre a adoção de critérios de rateios, visto que as orientações contabilísticas seriam: identificar os gastos e associá-los à função programática, com base restritivamente na documentação legal para dar suporte aos lançamentos no SIGEF.

Os dados sobre os custos dos países podem ser visualizados nas seguintes fontes de referências:

Países	Fonte de Pesquisa
Austrália	Mauss e Souza (2008,p.35)
Nova Zelandia	Treasury Government (2010)
Canadá	Minister of Public Works (2009, Vol III)
Portugal	CNC (2010, DC 13)
Inglaterra	HM Treasury Annual Report (2007, p.121)
Suiça	OECD, 2008

Reino Unido	Mauss e Souza (2008, p.37)
Suécia	OECD, 2008
Holanda	OECD, 2008
Espanha	Delloite, 2008
Colombia	Contaduria Geral (2008, p.75)
Republica Dominicana	DIGECOG, 2004

Com relação aos custos comuns, a compreensão retirada do II Seminário (ESAF, 2009), contudo, foi que o maior peso seria a mão-de-obra e a energia elétrica no setor público. Para tanto, necessitaria desagregar tais informações para apropriá-las de forma mais adequada aos custos de cada unidade, de forma direta, para não se utilizar nenhum critério de rateio.

Nesse sentido, faz-se necessária uma reflexão, mormente, sobre o que defendeu o Estudo 12 do IFAC em 2000, em relação às novidades trazidas pelo II Seminário de Informações de Custos a partir de estudos científicos realizados entre 2000/2009, e o levantamento das políticas contábeis com referência ao quadro acima retromencionado.

O Study 12 do IFAC (2000) orienta, sob a ótica da nova gestão pública, que a adoção do Método de Custeamento e o Sistema de Custos por um governo, deveriam estar relacionados com as finalidades dos administradores, levando em consideração a vida operacional da entidade, como o governo se organiza, o grau de descentralização e o sistema de informação disponível.

Seu escopo demonstrou que alguns países possuem experiências em manusear informações de custos, identificando sua utilidade e relevância para cada espécie e nível de decisão. O quadro abaixo oferece uma perspectiva sobre o critério de custeamento relatado pelo Study 12:

Quadro 2 - Critérios de custeamento e serventia

Critério de Custeamento	País	Finalidade do Uso	Tipo de Decisão
Custo Total (Full Cost)	Nova Zelândia	Alocação de Recursos Orçamentários	Controle, Medidas e Avaliação de Desempenho
	Canadá e USA	Honorários Governamentais	Redução de Custos
Custo Marginal	Sem definição	Custos das Atividades	Análise Comportamental do Custo Unitário
Custo Diferencial ou Incremental	Sem definição	Privatizações	Análises Custo x Benefício
Custo de Oportunidade	Sem definição	Investimentos	Análises de Investimento
Custos Contratados	USA	Compras	Contrato Fornecedores

Fonte: Estudo 12 IFAC, 2000.

A finalidade do uso dos custos nas administrações públicas visitadas estaria atrelada mais aos resultados empreendidos do que na ideia de “como gerenciar o uso dos recursos alocados” a partir do processo orçamentário, no entender de Mauss e Souza (2008, p.71).

As informações de custos seriam como um fator crítico para o sucesso do planejamento, orçamento, controle operacional e a tomada de decisões em nível estratégico. Um sistema de custos deve disponibilizar informações e o monitoramento dos custos incorridos quando da execução das políticas públicas servindo para comparar com as metas previstas, favorecendo a avaliação e o controle (Study 12 -IFAC, 2000).

A seguir estudar-se-ão os conceitos ligados ao modelo de mensuração do Gecon que fundamentariam a aplicação do MIAR numa IFES federal.

2.4 O RESULTADO ECONÔMICO DAS IFES PÚBLICAS CONFORME O GECON (GESTÃO ECONÔMICA)

Os estudos de Maroni Neto (2001), e Ribeiro Filho (2002) demonstraram uma percepção de que o resultado econômico defendido pelo Gecon poderia ser capaz de otimizar o patrimônio público de modo que as organizações governamentais atingissem suas missões, metas e objetivos, dentro das restrições de recursos limitados e pressões ambientais econômicas. Como sugerido por Libonati (2002), isso ocorreria em função do conjunto conceitual reunido pelo Gecon, o que lhe permitiria medir o resultado econômico a partir de cada transação econômica realizada pela gestão.

Gecon é um sistema de gestão por resultados com metodologia de informação econômica. Logo, invocaria a eficiência do uso dos recursos; a eficácia da gestão, em prol do cumprimento da missão, objetivos e metas estabelecidos por qualquer entidade. Desta forma, o resultado econômico das IFES poderia ser evidenciado porque a plataforma que sustentaria suas informações, de resultado e desempenho, seriam as transações/eventos, operacionalizados pelas atividades e responsáveis por transformar recursos em produtos ou serviços.

Afonso (2009), Bonacim (2009), Muraro, Souza e Diehl (2007), Tachizawa e Andrade (2002), Ribeiro Filho (2002), Santos (2001), Vasconcelos (1999), Benedicto (1997) observaram as práticas de gestão adotadas em instituições de ensino federais, e evidenciaram deficiências em níveis estratégicos e operacionais.

Benedicto (1997) compreendeu que esses problemas estariam atrelados, principalmente, à quantidade de recursos disponíveis, à capacidade de geri-los, e notadamente, ao controle de resultados. Afonso (2009) afirma que as decisões gerenciais tomadas pela "escola" estariam ainda embasadas em informações contábeis imprecisas, em dados mal interpretados, em números dos quais não refletiriam a relação professor x formação de um cidadão. Este fator poderia ser um agravante, quando Santos (2001) mencionou que as instituições de ensino são "como qualquer outro tipo de organização, que desenvolvem atividades que consomem fatores de produção e possuem valores econômicos correspondentes".

Portanto, para que as IFES possam dar respostas à sociedade, mantendo-se justificadamente vivas, e operando num segmento de mercado cada vez mais competitivo (Shepherd e Valência, 2001), seria preciso mais do que medir custos. Dependeriam, contudo, da geração de resultados econômicos e de um sistema de informações econômico-financeira capazes de apoiar as atividades que agreguem valor ao ensino, à pesquisa e extensão. Para Catelli, Pereira e Vasconcelos (2006) um simples emprego de recursos às atividades desenvolvidas pela entidade não garantiria a eficácia do processo produtivo, mas só "um processo estruturado de gestão". Portanto, a chave para realizar a trilogia eficiência, eficácia e efetividade, nas IFES, seria o adequado gerenciamento de suas atividades, e não apenas os seus gastos. Desta forma, seria importante um modelo de mensuração que contemplasse os diversos fatores que concorrem para o desenvolvimento das atividades universitárias e possibilitasse o julgamento adequado dos resultados.

Conforme Santos (2001) os modelos tradicionais utilizam medidas relacionadas a aspectos físicos, operacionais (nº de alunos matriculados, nº de atendimentos realizados, tempo de formação do aluno, nº de alunos por professor, etc...) e, custos das atividades (custo por aluno, custos de manutenção de hospital universitário, etc...), fator este que impediria a correta avaliação das contribuições das atividades, e, consequentemente, a medição do desempenho operacional.

Deste modo, analisar o resultado das unidades a partir de parâmetros com base unicamente em custos e ou índices físicos e quantitativos resultará informações que não demonstrarão os benefícios econômicos gerados pelas atividades como retorno do capital investido e o valor agregado das atividades para a sociedade.

O Gecon, em sua metodologia, concebeu um modelo voltado para uma administração pública gerencial, pautado em conceitos, critérios e instrumentos de forma a possibilitar a correta mensuração dos resultados das atividades, considerando os diversos fatores, que, conforme Vasconcelos (1999) e Benedicto (1997) afetariam as atividades universitárias.

2.4.1 O Modelo de Mensuração do Gecon Aplicado às IFES.

A partir da GesPública (2008), dos estudos comparados de Lopes (2009), Study 12 – IFAC, e pela NBC T SP 16, um novo panorama seria exigido para a contabilidade associada à área pública e, consequentemente às instituições de ensino público federal.

Prioriza-se um maior detalhamento das informações das unidades que a compõem, seus resultados e desempenho; o retorno das dotações fixadas em orçamento; os preços pelos serviços internos prestados entre as unidades; e a criação de valor de uma atividade para a sociedade que as justifiquem como instituições socialmente necessárias. Contudo, este processo teria como pano de fundo a otimização e a eficiência alocativa de recursos disponíveis, de modo a favorecer e contribuir com a continuidade das políticas públicas educacionais (Tachizawa e Andrade, 2002).

No caso das IFES públicas, essas demandas seriam ampliadas pelo ambiente em que estariam inseridas, porque sofrem pressões políticas, ambientais, legais, estruturais e econômicas em função das multivariadas avaliações de desempenho que tem sofrido, especialmente, em alguns cursos com maior concorrência e interesse de financiamento pelo mercado educacional (Afonso, 2009; Santos, 2002 e Benedicto, 1997).

A adoção do modelo de Gestão por Resultados Econômicos - do Gecon - permitiria a verificação da visão sistêmica requerida pela GesPública, e de continuidade, obtendo-se por meio dos resultados das atividades exercidas nas

unidades de negócios, e de apoio, o resultado global das instituições públicas (Catelli e Santos, 2005). Percebe-se ainda, que o resultado assim apurado permitiria corrigir rumos sempre que variações ambientais significativas ocorressem, porque por este indicador de desempenho o controle das atividades seria facilitado (Carton e Hofer, 2006).

O resultado econômico sob a ótica do Gecon, portanto, seria formado a partir das transações/eventos decorrentes das atividades das entidades, mensurando-se não apenas os custos, mas, também, as receitas econômicas decorrente dessas atividades. Desta forma, seria possível evidenciar o resultado econômico inerente às transações econômicas processadas nas unidades contábeis que se somam para formar o resultado econômico das atividades nos centros até obter-se o resultado econômico da organização.

Esses resultados, contudo, serviriam como pilares na mensuração da eficiência e eficácia do gestor público na IFES ao utilizar os recursos públicos nos mais diferentes níveis de delegação de poder e responsabilização hierárquica estabelecidos na administração pública. Conforme Benedicto (1997), as IFES deveriam abandonar antigas práticas de gestão aplicando um estilo de gerenciamento que se adapte ao ambiente. Nesse aspecto, salienta que o modelo que descentralize a mensuração do resultado econômico poderia favorecer uma compreensão mais exata sobre a complexidade das atividades e dos processos desenvolvidos pela instituição de ensino.

O interesse nesse estudo, pelo modelo de identificação e acumulação e resultado do Gecon, em particular, seria adequar à configuração de um método de natureza contábil, de funcionamento gerencial, capaz de incentivar a avaliação permanente de resultados de cada evento e gestores, e indicar uma medida única de desempenho. Esse anseio converge com o esperado por Santos (2001) e Vasconcelos (1999) nas IFES Públicas. Como se percebe, seria uma contabilidade voltada para promover um espírito de gerenciamento, que no entender de Guerreiro (1989) “é um contínuo processo de tomada de decisões”.

O modelo de mensuração do Gecon é validado por um conjunto de premissas conceituais ampliados a partir de constatações empíricas desenvolvidas pelos estudos de Guerreiro e Catelli (1989):

Quadro 3 - Aspectos do Modelo de Decisão e Mensuração

Nº	Aspectos de Mensuração	Aspectos de Decisão
01	A empresa precisa avaliar se o desempenho está ocorrendo conforme o previsto	A utilização de Centros de Custos e os relatórios de desempenhos apenas em termos de custos transmitem a falsa idéia aos gestores que eles são responsáveis apenas pelos gastos. Discute-se o que foi gasto e não o que foi produzido de receita e retorno
02	A empresa precisa saber por que o desempenho não está saindo como foi previsto	Os gestores têm grande preocupação sobre o seu desempenho para que não seja influenciado pelas ações de outros gestores, ou variáveis fora de seu controle
03	A empresa precisa implementar ações corretivas quando ocorrer o item anterior	Os gestores tendem a dar mais importância aos interesses particulares de sua área que outras áreas, até mesmo do ponto de vista global da empresa
04	O lucro é uma medida da eficácia da organização	Todo gestor deve ser responsável pelas decisões e ações que toma e implementa
05	O lucro global da empresa é resultante das decisões setoriais	Para se atingir um determinado objetivo existem diferentes alternativas de ação
06	A mensuração dos eventos para a apuração do resultado líquido deve ser efetuado a valor de mercado para saber se ele assegura a reposição dos ativos consumidos	Do ponto de vista econômico dentre as diversas alternativas válidas devem ser escolhidas aquelas que otimizem o resultado da empresa
07	Os gestores devem saber como eles participam no desempenho econômico global da empresa	A tomada de decisão corresponde analiticamente ao processo de planejar, executar e controlar. Os gestores operacionais não devem se limitar apenas à execução das atividades sob sua responsabilidade, mas também planejá-las e controlá-las
08	Os gestores devem conhecer o desempenho deles sob o ângulo da utilização dos recursos	Os gestores se envolvem com todas as etapas do processo decisório – planejamento, execução e controle – e também, não podem se furtar aos três aspectos da gestão intrínsecos a qualquer operação: operacional, econômico e financeiro
09	Tradicionalmente os gestores operacionais são avaliados por parâmetros operacionais físicos – toneladas produzidas, quantidades vendidas, horas trabalhadas – e as empresas mais organizadas pelos custos incorridos comparados com padrões ou dados históricos	A crescente complexidade do processo de tomada de decisão exige novas soluções em termos de sistemas de informação e sistemas de processamento de dados
10	A empresa necessita de parâmetros que orientem a atuação das partes em benefício do todo	A crescente complexidade do processo de tomada de decisão e as novas tecnologias em termos de processamento eletrônico de dados têm alterado a interação usuário x informação. Os usuários devem tender a adotar uma postura pró-ativa na obtenção de informação necessária, abandonando a postura tradicional de esperar passivamente o recebimento de informação.

Fonte: Adaptado de Guerreiro, 1989.

A mensuração das transações e atividades pelo Gecon, conforme o Quadro 3, é consubstanciada em pressupostos teóricos, utilizando-se de conceitos econômicos e constatações do universo contábil, adaptando-se a ótica econômica à realidade operacional das entidades. Sua resposta às demandas governamentais seria

privilegiar conceitos que resguardam a mensuração de receitas e custos com lastro na eficiência, eficácia e efetividade.

O arcabouço do Gecon, sugerido por Catelli e Santos (2005), pressupõe muitos requisitos encontrados na GesPública, quais sejam: 1 - que a administração pública seja constituída sob o postulado da continuidade dos seus serviços públicos; 2 - a administração pública deve ser encarada como um sistema aberto e dinâmico; 3 - o resultado econômico seja a melhor medida da eficiência e eficácia das ações do gestor público; 4 - o gestor público, na busca da eficiência, eficácia e efetividade de gestão, deverá escolher a melhor alternativa dentre aquelas possíveis de execução em um programa de governo; 5 - os valores devem manter a comparabilidade ao longo do tempo; 6 - cada gestor tem autoridade e responsabilidade para aplicar os recursos colocados à sua disposição; 7 - o gestor público seja competente e empreendedor para planejar e executar os programas de governo (Bezerra Filho, 2003).

Nesta concepção, o resultado econômico seria a única medida de desempenho da gestão e da atuação dos gestores em nível de unidades e setoriais de governo – unidade contábil unificada. A variação da riqueza, contudo, não alteraria sua propriedade última como um indicador da maximização e rentabilidade do investimento que se é necessário ao funcionamento da coisa pública. Poderia ainda ser compreendido como resultado positivo das atuações administrativas e negociais no atendimento ao cidadão-usuário.

Varela e Catelli (2003) demonstram a aplicação e a amplitude conceituais do Gecon nas instituições educacionais de ensino governamentais, porque “não possuiria risco de descontinuidade por falta de “lucros” como nas entidades com fins lucrativos, e sua existência só se justifica caso esteja gerando resultados positivos para a população”.

Não obstante, a não adoção do “novo” e do que é aguardado pela contabilidade, como requer o aprendizado social-interacionista, imbrica numa medição de resultado escritural, cuja análise da gestão pública assentar-se-ia nas velhas metas físicas, financeiras e orçamentárias, aliado a um infindável quantitativo de indicadores de desempenho, monetários e não monetários, que incham o controle interno, subsumindo o aumento da burocracia.

Então o modelo de mensuração do Gecon projetaria os objetivos da missão institucional, compartilhados por todos os níveis gerenciais. E, mais, é consubstanciado na ideia de interação contínua com os sistemas da sociedade, dela captando os insumos e recursos de que necessitaria para a produção de bens e serviços, que no afã, seriam devolvidos, com valor superior ao dos recursos recebidos.

É por esse motivo que Machado (2002) reforça o pensamento de que a avaliação da gestão pública poderia ser realizada por meio da mensuração do resultado econômico, confrontando o recurso orçamentário despendido com seu custo de oportunidade. Desta maneira, as atividades ou serviços prestados seriam registrados pela melhor alternativa disponível na sociedade para se obter o mesmo serviço, podendo ser considerado receita das atividades da Entidade ou órgão público. Lima (2006) acredita nessa possibilidade, de que o resultado econômico pode ser entendido como esse incremento líquido de benefícios gerados para a sociedade, a partir da ação eficiente e eficaz da melhor alternativa tomada pelo gestor público.

A perspectiva anterior teria como substrato a percepção de Slomski (2005) de que as entidades públicas e o gestor público subsistem em razão da *interface* da missão Institucional do Estado e sua função social. Por isso, contemplou: “se não existisse o serviço público em um país capitalista, o cidadão buscaria o menor mercado à vista para a contratação de serviços”.

Contudo, o modelo de mensuração do resultado econômico do Gecon, conforme Guerreiro (1989) e Catelli, Parisi, Santos e Almeida (2001), abordaria um tríplice aspecto: as dimensões físico-operacional, financeira e econômica dos eventos. Com relação aos aspectos físico-operacionais, seriam ressaltadas as questões sobre a eficiência alocativa, relativamente à identificação das quantidades físicas dos recursos consumidos aos bens e serviços ofertados aos cidadãos. No patamar financeiro, são vislumbradas as questões relativas aos prazos de pagamentos e recebimentos, captação e aplicação de recursos financeiros, vantagens e desvantagens agregadas à corporação, em virtude de uma determinada escolha do gestor (avaliam-se a *performance* comportamental do administrador público, como ele gere e atua). Com relação aos fatores econômicos, ao modelo

interessaria os custos e receitas decorrentes das transformações dos recursos em atividades e processos operacionais em cada unidade administrativa, inclusive medindo os efeitos inflacionários derivados dessas transformações. Desta forma, as receitas seriam medidas pelo custo de oportunidade de cada atividade, baseado no valor de mercado na condição à vista como valor justo. Os custos seriam diretamente associados a cada Centro de Responsabilidade e Resultados.

Assim, os conceitos utilizados pelo Gecon, que têm permitido medir o resultado econômico em atividades governamentais e constatado por diversos pesquisadores, como Mauro (1991), Maroni Neto (2001), Libonati (2002), Varela e Catelli (2003), seriam: competência dos períodos, reconhecimento das receitas das atividades pela produção dos bens e serviços, e não apenas o momento da venda; preços de transferências departamentais, custo de oportunidade dos recursos operacionais ativados, método de custeio direto e variável, margem de contribuição, resultados operacionais segregados, Centros de Resultados, custos correntes de reposição, valores à vista, valor do dinheiro no tempo; custos e receitas controláveis, sistemas de padrões e análise de variações orçamentárias.

A junção das análises de Santos (2001) e Libonati (2002) possibilitou apresentar algumas diretrizes do modelo com relação ao modo de se conhecer aonde os resultados foram alcançados, ou mensurar a contribuição de cada atividade no resultado global de uma entidade como uma IFES:

- as atividades – meio e fins - transformam recursos em bens e serviços. Esta transformação gera um resultado, que, por conseguinte, mede a eficácia, e o alcance do objetivo e da eficiência ao utilizar esses recursos;
- para se obter o resultado das atividades de uma IFES utilizam-se os conceitos de Preço de Transferência, Custo de Oportunidade, Custeio Direto e Centro de Resultado;
- o reconhecimento das receitas de ensino, pesquisa e extensão não se realiza apenas no momento da transferência do conhecimento - ações dos docentes. Além dessa forma, a receita econômica seria reconhecida quando houvesse um acréscimo do valor dos bens, direitos; ou, ainda ocorresse uma valorização da atividade de apoio ou logística perante o mercado; a

produção de um novo bem ou serviço de consultoria tecnológica, por exemplo;

- todas as atividades desempenhadas pela IFES geram receitas, que seriam mensuradas pelo valor de mercado na condição de pagamento à vista, conhecidas por meio do Custo de Oportunidade. Como exemplos, poder-se-ia explicitar que: a receita do curso de graduação de Engenharia da Computação representa o valor de mercado da matrícula e mensalidades efetuadas à vista. A receita da atividade de marketing e propaganda da gerência administrativa será o valor de mercado de uma campanha publicitária à vista;
- em contrapartida às receitas, ocorrem os custos e despesas realizados para gerar as mesmas. Mensuram-se os custos e despesas, entretanto, pelos valores praticados na condição de pagamento à vista. Assim, por exemplo, os custos da atividade Ensino representam o valor à vista da folha de pagamento de pessoal diretamente ligado ao curso ensinado. Observa-se que a mensuração pelo valor à vista teria por objetivo segregar o efeito financeiro;
- o confronto entre as receitas e custos pelos valores à vista demonstra o resultado operacional da atividade medida. As receitas e os custos financeiros decorreriam dos prazos de financiamentos obtidos ou concedidos pelo gestor à instituição;
- "o preço de transferência seria utilizado para demonstrar o "recebimento" que uma atividade realiza por ter gerado bens e, ou serviços a outra. O contrário representa o valor a ser pago por uma atividade, por receber produtos ou serviços de outra" (Libonati, 2002). Essa precificação multiplicada pela quantidade de produtos ou serviços gerados representaria uma receita para a atividade que os gerou, ao passo que representaria um custo para a atividade que estaria "comprando" estes mesmos produtos ou serviços;
- o Gecon considera como Preço de Transferência o preço de mercado à vista, segregando o aspecto financeiro, juros ativos ou passivos, inflação e risco. Este procedimento visa representar uma Receita de Oportunidade

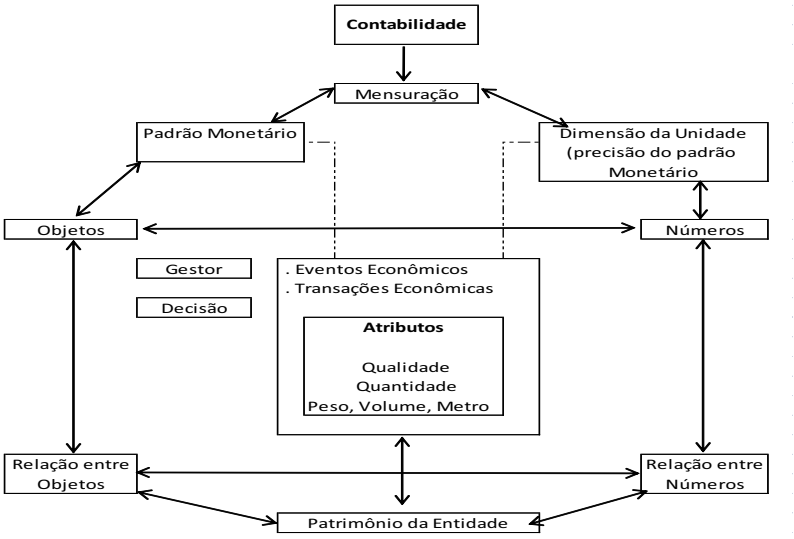
para quem produz ou presta um serviço financeiro, como também, um Custo de Oportunidade para quem recebe os produtos ou serviços. Sua aplicação neste estudo significará que qualquer atividade produzida por uma IFES teria como “alternativa” vender o produto ou prestar o serviço, como também, a atividade que recebe o produto ou serviço teria como “alternativa” adquirir o produto ou o serviço no mercado;

- o conceito de custeio variável, neste modelo, teria a finalidade de medir a margem de contribuição das atividades no resultado global da entidade. Os Custos Fixos, conforme Benedicto (1997) seriam custos estruturais de períodos, identificados diretamente às atividades que os controlam. Assim, não se efetua nenhuma forma de rateio, para não distorcer os resultados das atividades. Catelli e Guerreiro (1993) comentam:

> Um aspecto que deve ser ressaltado é que a correta mensuração do resultado pressupõe a identificação e associação direta e objetiva dos benefícios e custos com os eventos/atividades. É facilmente comprovado que o rateio de custos estruturais aos eventos/atividades, preconizado por algumas técnicas de custeio distorce significativamente o custo e o resultado das atividades.

O modelo de mensuração do Gecon em uma IFES pode ser apresentado por Benedicto (1997), resumindo graficamente os tópicos de diretrizes do modelo de mensuração:

Gráfico 1 – O Processo de Mensuração dos Eventos Econômicos



Fonte: Benedicto, 1997.

O gráfico acima permite inferir que a contabilidade, enquanto responsável pela mensuração dos eventos, utiliza-se da relação entre os fatores empíricos - do mundo dos fatos que encerram nas transações efetuadas por aqueles que decidem (gestor) - com os fatores numéricos atribuindo-lhes dados qualitativos e quantitativos para exprimir sua influência na variação patrimonial. Logo, necessita-se trabalhar sobre a identificação e a relação dos fatos aos números.

2.4.2 O Sistema de Apuração do Resultado Tradicional numa IFES Federal

Os procedimentos adotados pela contabilidade na apuração do resultado econômico de uma empresa, seja pública ou privada, há muito tempo estão sendo considerados como limitados e precários, visto que objetivam avaliar apenas os estoques ou os produtos/serviços vendidos, resultantes da área de vendas ou de negócios. Parisi, Cornachione Júnior e Vasconcelos (1997), ao afirmarem que "a contabilidade tem denominado de *sistema de apuração de resultado* as informações de custos da produção para a mensuração de estoques e dos custos dos produtos vendidos", atestam que os contadores têm considerado como resultado econômico as receitas e custos advindos apenas do departamento de vendas ou dos serviços prestados das atividades fins.

Este fato contribuiria para encerrar a obsolência de um sistema contábil voltado para a apuração de custos das atividades finalísticas como se fossem unicamente responsáveis pela produção dos bens ou serviços prestados aos cidadãos. Isto porque, não se estaria medindo o desempenho dos demais recursos empresariais empregados por outros gestores na formação do resultado da entidade de modo global, visto serem tão responsáveis quanto aos das áreas de produção e vendas. Para Johnson e Kaplan (1987) quando um sistema ineficiente de contabilidade gerencial prevalecer, o melhor resultado seria aquele em que os administradores compreendessem a irrelevância do sistema, de maneira tal, que passassem a desenvolver sistemas de informações personalizadas. O que predisseram tem total validade dentro do contexto desta pesquisa.

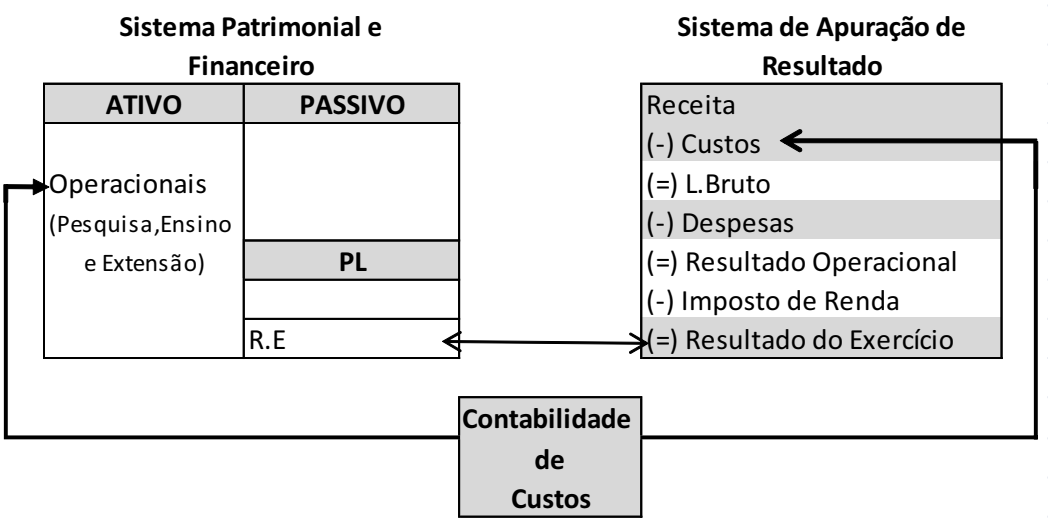
Com relação às instituições de ensino federal, segundo Santos (2002), estariam imersas num painel como o descrito por Johnson e Kaplan. Para ele, essas organizações estariam em busca de um modelo de gestão que corresponda ao atual estágio de desenvolvimento, e arremata:

> Atualmente, as IFES vêm sofrendo pressões para atender a um maior número de estudantes, sem a devida contrapartida orçamentária, para atender às demandas de maior envolvimento com o desenvolvimento sócio-econômico regional e nacional, para suplementar o estado em programas de atendimento social e para serem eficientes na gestão de seus recursos, sejam eles públicos ou privados, o que exige um processo de transformação e modernização internos. É também claro que esse processo deve preservar a flexibilidade interna, o poder de adaptação da universidade e a liberdade de criação e de crítica.

Neste sentido, a limitação do Sistema de Apuração de Resultado tradicional, tem sido considerada aqui, como um entrave ao processo de transformação e modernização interna da gestão de uma universidade pública como requerido anteriormente por Santos e as perspectivas disseminadas no II Seminário de Informações de Custos do Governo Federal (2009), e o que de fato se espera da ciência contábil aplicada ao setor público.

Desta forma, Gomes da Silva *et al* (1999) relatam sobre como se processaria o Sistema de Mensuração do Resultado ortodoxo. Para eles, o resultado da entidade surgiria do confronto do custo das unidades vendidas com a respectiva receita, que conjuntamente às demais considerações contábeis formariam o lucro líquido, elemento do qual aumenta o PL da entidade. Estes autores representaram graficamente a problemática:

Gráfico 2 - Problema Principal da Contabilidade Tradicional



Fonte: Adaptado de Gomes da Silva et al, 2000.

O gráfico acima demonstra que a apuração do resultado, nos moldes da contabilidade tradicional, dependeria unicamente das características do sistema produtivo da entidade. Deste modo, o fator de avaliação do ativo ou do resultado global da organização estaria vinculado ao custeio dos produtos vendidos ou serviços prestados apenas da área de produção ou de negócios. Verifica-se, com isto, que apenas as atividades finalísticas, como a de ensino, pesquisa e extensão, numa IFES, seriam responsáveis pela determinação do momento e apuração do resultado econômico global da entidade, enquanto os resultados gerados por todos os outros administradores, como os das áreas de apoio às atividades ou processos da organização, estariam esquecidos pelo modelo de mensuração contábil tradicional.

A preocupação fundamental em apurar o resultado econômico numa universidade federal, à luz da NBC T SP16, seria a necessidade de refletir economicamente o que ocorreria no ambiente operacional, e dele avaliar a eficiência, eficácia e a efetividade da gestão pública na área da Educação. Por isso, limitar-se em medir apenas os custos do negócio – ensino, pesquisa e extensão - estaria se excluindo, em termos econômicos, os resultados decorrentes da atuação das demais atividades desenvolvidas pela organização. Isto porque, todos aqueles como os docentes, o prefeito, a assessora de imprensa e a controller da IFES, por exemplo, seriam responsáveis em guardar e utilizar recursos empresariais públicos. Do contrário, estarão comprometidas a avaliação de desempenho e a missão institucional da IFES. Omitidos, estariam sendo, os benefícios gerados à comunidade local e regional pelas decisões tomadas nas setoriais; os resultados das decisões por elas tomadas, não mensurados pela contabilidade; e, prejudicados o processo de desenvolvimento e a modernização do gerenciamento interno.

O modelo de mensuração e as circunstâncias de apuração de resultado pelo Gecon, demonstrados por Catelli e Guerreiro (1989) no item 2.4.1, Quadro 3, desta pesquisa, poderiam ser utilizados como opções metodológicas contábeis para expressar os verdadeiros valores do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico do governo. Esta ação acabaria por favorecer o desenvolvimento de ações administrativas, gerenciais e corporativas no âmbito das IFES.

2.4.3 A Influência da Atividade Operacional das IFES na Apuração do 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 propícias a um ambiente de criação de valor para a sociedade, não apenas pela finalidade de sua existência – formar cidadãos - mas estruturalmente por ser um sistema aberto e integrado ao sistema de informações gerenciais do governo.

Na visão desses autores o ensino superior se assemelharia a um negócio com características específicas, que correria riscos, e sofreria com as incertezas das mudanças ambientais. Para isso, necessitariam manter o padrão de qualidade sem aumentar seus preços. Para Muraro, Souza e Diehl (2007) não seria apenas a concorrência que estaria afetando as IFES, as práticas de gestão acompanharam mal o progresso e as políticas públicas do governo.

As universidades públicas como a UFPE não mensuravam as receitas pela realização do serviço prestado ou aumento do fluxo de benefícios futuros decorrente desses serviços executados à população. Tampouco mensuravam os custos e receitas econômicas, nem sequer de forma compartilhada e coordenada. Essa constatação em Nascimento (2008) demonstra a insubsistência da informação contábil ao processo decisório público e à sociedade. Ademais, eram registradas como receitas a arrecadação orçamentária repassada pelo MEC, para efetivar a desconcentração e descentralização dos processos gerenciais e financeiros do governo federal (Martins, 2002).

Contudo, ao se mensurarem as receitas e custos como requerem as normas NBC T 16.6 – Demonstrações de Resultado, a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, e a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos do Setor Público, e a Portaria 09/2009 do MEC, o enfoque de apuração de resultado será partilhado nas unidades contábeis descentralizadas, consolidadas e originárias, a partir dos bens ou serviços prestados.

Com relação às questões operacionais, antes a edição das NBC T SP 16, os estudos de Muraro, Souza e Diehl (2007) demonstraram alguns problemas contábeis nas IFES, tais como: haveria uma inexistência de procedimentos de custeio realmente eficazes; faltaria relação ou contato, entre o sistema de informação contábil com os demais subsistemas da organização pública; haveria desconhecimento por parte dos gestores de diversas informações relevantes sobre a entidade; e o processo decisório não estaria sendo apoiado com informações úteis e relevantes originárias de relatórios gerenciais específicos.

Todo este desacordo adviria do fato que a contabilidade no setor público, estaria utilizando informações de custos de todas as unidades administrativas, e os aportes de capital decorrentes das descentralizações orçamentárias do MEC como receitas no resultado. Todavia, as receitas decorrentes das prestações de serviços finalísticos e de suporte estariam sendo desconsiderados. Esse seria o sentido utilizado pela Portaria 09/2009 do MEC, que instituiu o Plano Interno das IFES: identificar, mensurar e acumular apenas os custos de toda a entidade.

Conforme Santos (2001), as atividades realizadas pelas unidades administrativas e acadêmicas das IFES estariam relacionadas às funções básicas que desempenhariam, e estas, com as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Os estudos de Benedicto (1997) mostram que tais funções seriam desenvolvidas a partir de subsistemas internos nos quais as universidades estruturam. Dessa forma, se assemelharia ao quadro físico-operacional desenhado por Machado Sobrinho (1977): administração acadêmica, comunicação, contabilidade e finanças, custo, equipamento, espaço físico, informação, Material, Orçamento, Patrimônio, Pessoal, Planejamento.

Benedicto (1997) esclarece que através do desenvolvimento dessas várias atividades ocorreria o processo de transformação de recursos em bens ou serviços no qual as universidades federais tendem a agregar valor para a sociedade. Por isso, não faria sentido, pela contabilidade do setor público, mensurar apenas as atividades ou áreas que vendem o produto final o ensino, a pesquisa e extensão à sociedade, como únicos responsáveis pela geração de valor social.

Logo, o modelo governamental, requerido às IFES como a UFPE, em decorrência da Portaria 09/2009, por estabelecer os Centros de Custos, não

contemplará a medição entre outros itens, tal como: a receita econômica da unidade de Infraestrutura, Planejamento e Orçamento, Cooperação e Empreendimentos do Centro de Informática - CIn. Este fator prejudicaria a apuração do resultado de modo a refletir todos os fatores responsáveis pelo sucesso do departamento, e que na visão do gestor Hermano Perrelli (vice diretor do CIn), tais áreas seriam fundamentais para a realização dos eventos acadêmicos do Centro.

As recomendações de Catelli *et al* (2001), aquelas da Quadro 3 - Modelo de Mensuração de Custos – Governo Federal, Guerreiro (1989), e extraídas a partir do estudo de Tavares e Lustosa (2003), permitem inferir que o Sistema de Apuração de Resultado do Gecon possui pré-requisitos para que possa funcionar adequadamente às necessidades operacionais de uma IFES, conforme abaixo:

Quadro 4 – Pré-Requisitos do Sistema de Apuração do MIAR

Pré-Requisitos	Funções Utilidade x Objetivo
Controlabilidade	O modelo deve permitir o controle dos custos e das receitas pelos gestores, sendo inimputáveis quando estes não participem da efetiva gestão
Variabilidade	A regra de relacionar os recursos aos produtos e às suas variações unitárias deve ser respeitada, para evitar processos artificiais que venham modificar essa condição natural do modelo de mensuração, como os rastreadores no caso do sistema ABC.
Flexibilidade	O resultado econômico deve ser apurado observando as condições ambientais, principalmente, o tempo oportuno da decisão do gestor.
Economicidade	O sistema deve refletir a essência econômica sobre a forma. Deve-se observar o custo x benefício de determinada transação para evitar desperdícios.
Não Rateio	Os custos totais são associados diretamente aos serviços prestados.
Preço de Mercado	O preço de mercado deve ser calculado através do custo de oportunidade.

Fonte: Adaptado de Parisi, Cornhachione Júnior e Vasconcellos, Catelli (2006); Tavares e Lustosa (2003).

As premissas que constituiriam o MIAR dentro da perspectiva de "refletir o modelo natural" da IFES estudada, dependeriam estruturalmente das recomendações realizadas por Catelli, Parisi, Santos e Almeida (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.

A seguir depura-se conceitualmente o MIAR, desmembrando-o, primeiramente, quanto à metodologia do modelo que identifica as receitas e os custos, e posteriormente, como acumula os elementos do resultado econômico.

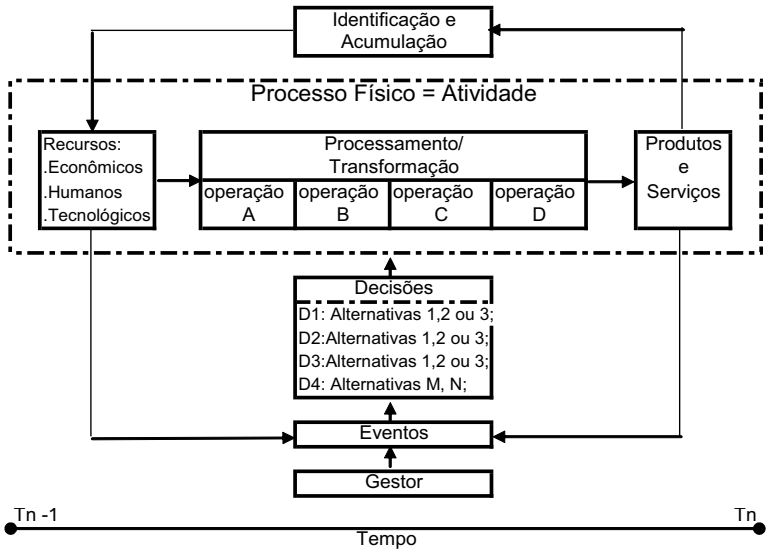
2.4.4 O Modelo de Identificação do MIAR Aplicado às IFES.

O método de identificação dos eventos econômicos do Gecon estaria fundamentado no seu modelo de mensuração para classificar a utilidade máxima marginal dos resultados econômicos em cada unidade contábil descentralizada da IFES.

As receitas e custos, pela previsão do modelo, estariam diretamente associados ao produto ou serviço prestado por cada entidade contábil. Os custos, pelo método do Gecon, seriam mais uma variável para se determinar o resultado econômico, e não o único fator, como prescinde o método contábil tradicional de apuração de resultado assumido pelo governo central (Portaria 09/2009).

Dotado de uma visão sistêmica, o MIAR, pautado pelo Gecon, identificaria os dados dos diversos eventos econômicos realizados nas unidades contábeis descentralizadas, em função das atividades operacionais particularmente desempenhadas por cada entidade contábil. Para tanto, para identificar as transações, o modelo executa três funções básicas: a 1ª - reconhece o momento da ocorrência das receitas e custos pelo regime da competência; a 2ª - classifica os eventos pelo tempo, por unidade administrativa, pela natureza das contas contábeis, e atividade desempenhada associada ao produto ou serviço prestado; e a 3ª - escritura os fatos contábeis conforme a classificação e o reconhecimento das transações. Esse mecanismo está representado na figura a seguir:

Figura 6 - Tomada de Decisão conforme o MIAR



Fonte: Retirado de Parisi, 1995.

As Instituições de Ensino Superior desenvolvem atividades que consomem fatores de produção, que por sua vez possuem valores econômicos correspondentes (Tachizawa e Andrade, 1999). Na opinião desses autores, tais organizações, desde a década de 90, precisam equacionar algumas questões-chaves para sua sobrevivência e justificação social, como as "exigências de contenção de custos dos anos do novo milênio". Neste sentido, defendem um modelo de gestão baseado na inovação incessante para se manter sobrevivas.

Identificar para Benedicto (1997) seria "o ato de detectar características". Consistiria em evidenciar os eventos econômicos e relacioná-los às atividades. Para Santos (2001), ao contrário do que pensam Parisi, Cornachione e Vasconcelos (1997), identificar os custos seria uma "tarefa relativamente fácil", pois bastaria relacionar os recursos produtivos que as universidades utilizam ao seu valor econômico em termos de unidades monetárias. Mas, o problema residiria na medição das receitas em cada estrutura de serviço prestado. Esta dificuldade de mensurar as receitas, segundo o autor, poderia ser resolvida multiplicando-se as unidades de serviços transferidos (número de alunos atendidos, número de projetos desenvolvidos, etc...) pelos custos de oportunidade desses serviços.

Parisi (1995) entende que para o sistema de identificação funcionar da forma como foi descrito por Santos, teria a responsabilidade de observar a natureza (conta) e o destino (entidade) dos recursos envolvidos para definir os agentes que serviriam para acumular as receitas e os custos de cada ocorrência: tempo, evento, conta e entidade. Por isso, não seria uma tarefa relativamente trivial.

Depollo e Cavalcanti (2005) identificaram os custos e receitas a partir dos macroprocessos desenvolvidos em uma unidade do Tribunal Superior do Trabalho, ao total seis (06). A partir da descrição das atividades ou serviços que cada um executava, foram atribuídos os valores das receitas econômicas pelo custo de oportunidade. Porém, os macroprocessos foram mensurados com bastante individuação não sendo mensuradas as receitas transferidas pelos serviços ofertados entre os macroprocessos, como proposto por Parisi e Santos. Os custos para desenvolver as atividades no setor foram diretamente associados a cada macroprocesso, sem aparentar nenhuma dificuldade. Por este método apresentaram-se vantagens e desvantagens. Visando equacionar quantos processos precisariam ser resolvidos para otimizar o resultado econômico do setor, as vantagens foram relacionadas ao processo de decisão, tais como: a melhoria no relatório, a possibilidade de análise da ineficiência gerencial e o cálculo do ponto de equilíbrio. As desvantagens foram associadas com a não medição de algumas atividades pelo custo da oportunidade em virtude de não existir serviço similar no mercado. Contudo, não foram evidenciadas quais.

Vasconcelos (1999) identificou as receitas e os custos diretamente ligados à área de extensão a partir do Plano de Eventos editado pela instituição pública de ensino. A dificuldade encontrada foi com relação à mão-de-obra dos professores que possuiriam outras funções dentro da instituição, como ensinar na graduação e realizar pesquisas.

Tavares e Lustosa (2003) trataram os cursos da instituição como se fossem entidades contábeis, transformando-os em Centros de Resultados. A partir disso, as receitas foram confrontadas com os custos de cada evento, de cada centro respectivo. Em virtude dos parâmetros da universidade discutidos na pesquisa, foi admitida a compra e venda interna de serviços, como requeridos por Parisi e Santos. Deste modo, identificou-se o Preço de Transferência de cada unidade, baseando-se

no preço à vista como a melhor representação do Custo de Oportunidade. Como conclusões, afirmaram:

> O modelo apresentado é corretamente calculado por não utilizar o rateio em sua estrutura, o que o torna mais confiável, mas, além de confiável também é oportuno, pois utilizando a estrutura consegue-se a informação de acordo com a necessidade temporal, ou seja, quando surgir a necessidade da informação será possível obtê-la em pouco tempo.

Ribeiro Filho (2005), referindo-se ao processo de identificação do MIAR do Gecon, constata que o primeiro passo, seria reconhecer a transação pelo princípio da realização da receita e confrontação com os custos que afetam diretamente os serviços prestados – enfermaria de determinada especialidade, por exemplo; após isso, classificá-las com base no Plano de Contas, ao Plano Interno de cada entidade, ou Plano de Eventos; e, finalmente, escriturar contabilmente:

> Imagina-se, por exemplo, que acumular gastos de supervisão de enfermagem, em uma enfermaria com 50 leitos, em relação ao paciente, como pretendem os modelos tradicionais de acumulação, baseados em rateios ou direcionadores, não atende à lógica do sentido de justiça mencionado.

Parisi, Cornachione e Vasconcelos (1997) afirmam que o modelo de identificação relaciona-se à causa da transação, sua natureza e o objeto envolvido. Para que isto ocorra, basta um gestor tomar uma decisão que envolva recursos econômicos da empresa num determinado instante.

Portanto, para identificar as receitas pelo método do MIAR, deve-se utilizar o conceito de Custo de Oportunidade pelos serviços caracterizados como próprio da unidade contábil em questão, mais o preço de transferência vinculado ao Custo de Oportunidade pela troca interna de serviços entre as unidades contábeis. Os custos, próprios e transferidos, seriam associados aos gastos diretamente vinculados à entidade contábil objeto de mensuração.

Contudo, não bastaria ao modelo identificar as receitas e custos, precisaria ser estruturado para que o fato administrativo seja reconhecido, classificado e registrado contabilmente no momento da transação econômica, como predito por Parisi. É por isso, que para iniciar o processo necessita-se dos conceitos de Custo de Oportunidade, do princípio da realização da receita e confrontação com os custos, para individualizar com clareza os elementos do Resultado e o momento

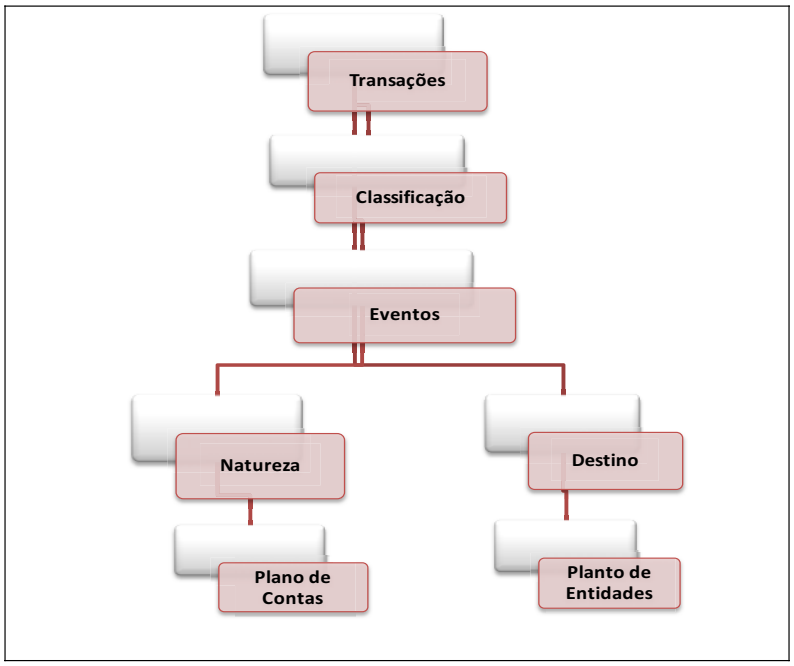
oportuno de mensurá-los. Esses conceitos seriam os indutores do “quando” se deveria reconhecer, contabilmente, que tal fato administrativo influenciaria a variação patrimonial da entidade contábil; “quais” elementos e eventos deveriam ser levados diretamente para apurar o Resultado, e, sobretudo, “onde” se localiza a unidade responsável pela geração da riqueza.

A crítica que se deixa aqui em relação ao modo ortodoxo suscitado pelo modelo governamental seria em relação ao método de identificação da receita e os custos atribuídos a um único momento, e a um único local: o ponto de transferência do produto ao consumidor realizado no setor de produção relativamente ao ensino, pesquisa e extensão.

O Quadro 6 – Premissas do Sistema de Apuração do MIAR, deste estudo faz notar que a utilização ortodoxa do princípio da realização da receita distorce a identificação, mensuração e acumulação do resultado econômico da IFES federal. Isto porque as receitas econômicas da entidade seriam originadas das transferências tributárias do MEC, e decorrentes das atividades finalísticas. A concepção da contabilidade tradicional enseja que essas atividades seriam promotoras de geração de receitas da entidade, enquanto que as demais atividades realizadas pelos Centros Acadêmicos e a própria administração – Reitoria - só gerariam custos e despesas. O modelo de identificação do MIAR considera que todos os Centros de Responsabilidade, possuem uma parcela de contribuição com a geração do resultado da entidade.

No sentido do MIAR, é imperativo que as receitas e custos de cada Centro de Responsabilidade da IFES federal sejam identificados, reconhecidos, classificados e registrados contabilmente a partir das transações econômicas que realizam operacionalmente, de forma individualizada e interativamente: por um lado para respeitar o modelo de mensuração do Gecon, e de outro para estabelecer uma simetria às exigências da NBC T SP 16, e o modelo GesPública. A figura a seguir demonstra como deve ser identificada as transações na abordagem do MIAR do Gecon:

Figura 7 - Método de Identificação MIAR do Gecon.



Fonte: Parisi, 1995.

O fato administrativo encerra em si as transações econômicas realizadas pelo gestor na entidade. Sua classificação depende do conhecimento e reconhecimento dos eventos que são realizados em cada unidade contábil. Essa classificação, a priori, dependeria da identificação da natureza dos fatos (em relação aos fatos qualitativos) e onde eles estariam ocorrendo na entidade. Para determinar onde, o quê e o quanto registrar dos eventos econômicos, a contabilidade necessitaria do apoio de um Plano de Contas que refletisse o Plano de Entidades.

2.4.4.1 A Classificação: Plano de Entidades, Plano de Eventos e Plano de Contas.

A classificação dos fatos administrativos seria a tarefa conjunta de selecionar, identificar e de associação contábil. O reconhecimento, entretanto, seria somente a partir do momento da ocorrência das transações ou operações econômicas, consideradas operacionais, atendendo ao princípio da realização da receita e confrontação com os custos.

A identificação dos fatos econômicos referir-se-ia à natureza, à qualidade contábil do fato, se seriam elementos ligados ao desempenho, ou não; associando-

os ao local onde ocorreram. Com relação aos elementos de apuração do resultado, poder-se-ia, ao fato administrativo, questionar:

a) seriam custos diretos ou indiretos? fixos, variáveis ou por transferência interna de serviços prestados? ou despesas?

b) seriam receitas de serviços prestados à comunidade ou de transferência interna de serviços?

Relativamente ao local da ocorrência do fato administrativo gerador, dever-se-ia indagar:

a) aonde alocar?

b) de qual unidade administrativa ou unidade contábil se refere?

c) em qual Centro de Resultado da entidade dever-se-ia associá-lo?

Eventos Econômicos na concepção de Libonati (2002) representam ocorrências que alteram o patrimônio da empresa e "relacionam-se com os objetivos-fins das atividades empresariais, tais como: venda, produção, finanças, compras, etc..". Para Cavenaghi (1996) os eventos econômicos possivelmente se refeririam aos produtos e serviços gerados e aos recursos consumidos e que influenciam o valor patrimonial da empresa. Em sua visão, "é uma ocorrência que modifica o Patrimônio Líquido da Empresa". Santos e Pontes (1998) consideram que no âmbito das organizações existem vários tipos de eventos e cada um envolveria um conjunto específico de variáveis com impactos diferenciados sobre a riqueza da entidade. E distinguem eventos como classes de transações.

Os eventos econômicos se realizam quando um recurso econômico é consumido ou gerado pela empresa, por meio das transações que realiza, para realizar uma dada operação administrativa (Parisi, Cornachione e Vasconcelos, 1997). Segundo esses pesquisadores, os eventos econômicos possuiriam as seguintes características: 1 - alteram a situação patrimonial da empresa; 2 - seriam previsíveis e, portanto, podem ser estruturados num sistema de informação; 3 - seriam relacionados ao desempenho da entidade e refletiriam os modelos de decisão restritos aos gestores; 4 - os efeitos de suas ocorrências seriam mensuráveis.

Entretanto, Parisi (1995) enfatiza que, para auxiliar o processo de classificação do fato administrativo identificado como Evento Econômico, seria necessário contemplar o Plano de Eventos, de entidades e de contas.

- **Plano de Eventos:**

O Plano de Eventos seria um tipo de rol que descriminaria os eventos econômicos a serem realizados por uma determinada atividade, área ou unidade contábil. Ao complementar a definição de Cavenhaghi (1996): seria 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*. Depollo e Cavalcanti relacionou-os aos macroprocessos de um setor do TRT (Tribunal Regional do Trabalho), evidenciando o que cada um executava operacionalmente. Varela e Catelli (2003) debulhou os eventos econômicos com base nos programas sociais, e exemplificou-os com relação à saúde auditiva dos alunos primários: tratamento curativo, ou preventivo e curativo, da Prefeitura Municipal pesquisada. Bezerra Filho (2003) mensurou o resultado econômico a partir da coleção dos cursos internos e externos promovidos pela Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães (ECPBG). Contudo, esses cursos seriam os eventos que causariam a transformação das atividades em produtos e serviços.

- **Plano de Entidades**

O Plano de Entidades é um instrumento que auxilia no processo de localizar onde os eventos econômicos ocorreriam na organização. Conforme Parisi (1995), seria “a relação entre os recursos econômicos envolvidos numa transação e pelo menos uma entidade da empresa”.

Este plano prevê o local isoladamente, ou, o conjunto das unidades que causariam as variações no patrimônio da entidade, levando em consideração os aspectos econômicos, patrimoniais, financeiros e operacionais. Sua funcionalidade seria conduzir o processo de classificação econômica relacionando o evento econômico ao local onde ocorreu o fato administrativo modificativo. Desta forma, o plano de entidades serviria para identificar a localização do agente que causou determinado evento econômico.

Entidade, para Parisi (1995), seria qualquer unidade da empresa que teria a capacidade de identificar e acumular, segundo seu destino, os custos e receitas. Poderia ser de natureza funcional, estrutural ou institucional, setor, área, atividade, como também, um objeto tal como produto, lote, projetos, turno de trabalho, programas sociais.

A definição de entidade de Parisi parece ter sido aceita por estudiosos do Gecon na área pública, tais como Bonacim, 2009; Bonacim, Araújo e Miranda (2008); Muraro, Souza e Diehl (2007); Depollo e Cavalcanti (2005); Bezerra Filho (2003); Santos, 2002; Ribeiro Filho (2002); Vasconcelos,1999 e Benedicto, 1997.

A NBCT SP define entidade pública como campo de atuação da contabilidade, onde se apreciaria a execução das atividades em órgãos, fundos, pessoas jurídicas de direito público, ou de direito privado; e ainda, relativamente a pessoas físicas, que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos. Esse caráter de autonomia e responsabilização enfatizado no conceito demonstra que a abordagem teórica tem privilegiado a identificação da entidade como uma unidade econômica que controlaria os recursos públicos, aceitaria responsabilidades e conduziria a atividade econômica. No dizer de Iudícibus (2004) isto seria uma particularidade da contabilidade em assumir entidade como qualquer indivíduo, empresa, grupo de empresas, setor ou divisão. Todavia, tal ente deveria efetuar atividade econômica, que fosse “tão importante que justifique um relatório em separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas e realizações aos *stakeholders*”. Hendriksen e Van Breda (2005) adotando visões pragmáticas situam entidade como o objeto de mais interesse e relevância informacional para os usuários daquela informação.

Conclui-se, então, que entidade, sob a ótica da contabilidade pública, seria qualquer ente capaz de acumular recursos públicos e agregar valor e utilidade à sociedade, compreendido, então, numa dimensão econômica. Seria um objeto que controla, responsabiliza-se e gere os recursos públicos com autonomia, independentemente de sua personalidade jurídica.

A essência da entidade do Gecon, portanto, parece coadunar com o princípio contábil da entidade defendido pela abordagem econômica de Iudícibus, e, Hendriksen e Van Breda.

- **Plano de Contas**

O Plano de Contas na classificação das receitas e custos, e, posterior apuração e acumulação do resultado econômico, conforme o MIAR, teria por função subsidiar o reconhecimento contábil das transações econômicas, ocorridas conforme o plano de eventos e o da entidade objeto de mensuração.

No entender de Parisi, Cornachione e Vasconcelos (1997) plano de contas seria uma elaboração prévia de um elenco de todas as contas necessárias aos registros contábeis da empresa, contendo uma classificação e codificação. A definição de conta, como se pode perceber, seria uma unidade que identificaria qualitativamente os recursos, produtos e serviços prestados pela entidade contábil.

Para Santos e Ponte (1998) "o plano de contas deve contemplar todas as contas necessárias à correta evidenciação dos impactos de uma decisão sobre o resultado econômico de uma organização e de seu patrimônio". Neste sentido, Parisi (1995) chamou a atenção para o fato de que o plano das contas seria influenciado pelo sistema de custeio e mensuração; pelo método de custeio adotado no sistema de apuração do resultado da organização, e a maneira como a empresa se organiza.

A partir dessa consideração de Parisi, percebe-se que o plano de contas da UFPE deverá ser reorganizado em virtude da implicação da Portaria 09/2009 do MEC e das Normas Técnicas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que enfatizaram a organização das despesas em Centros de Responsabilidade.

Contudo, para este estudo, adotar-se-á o plano de contas em função da natureza das receitas e custos operacionais da entidade contábil pesquisada, acumulando esses fatores de produção em cada Centro de Resultado. Essa filosofia origina-se da concepção teórica de mensuração do Gecon, cuja definição de entidade permitiria acumular os resultados das atividades em cada Centro de Resultado e responsabilidade.

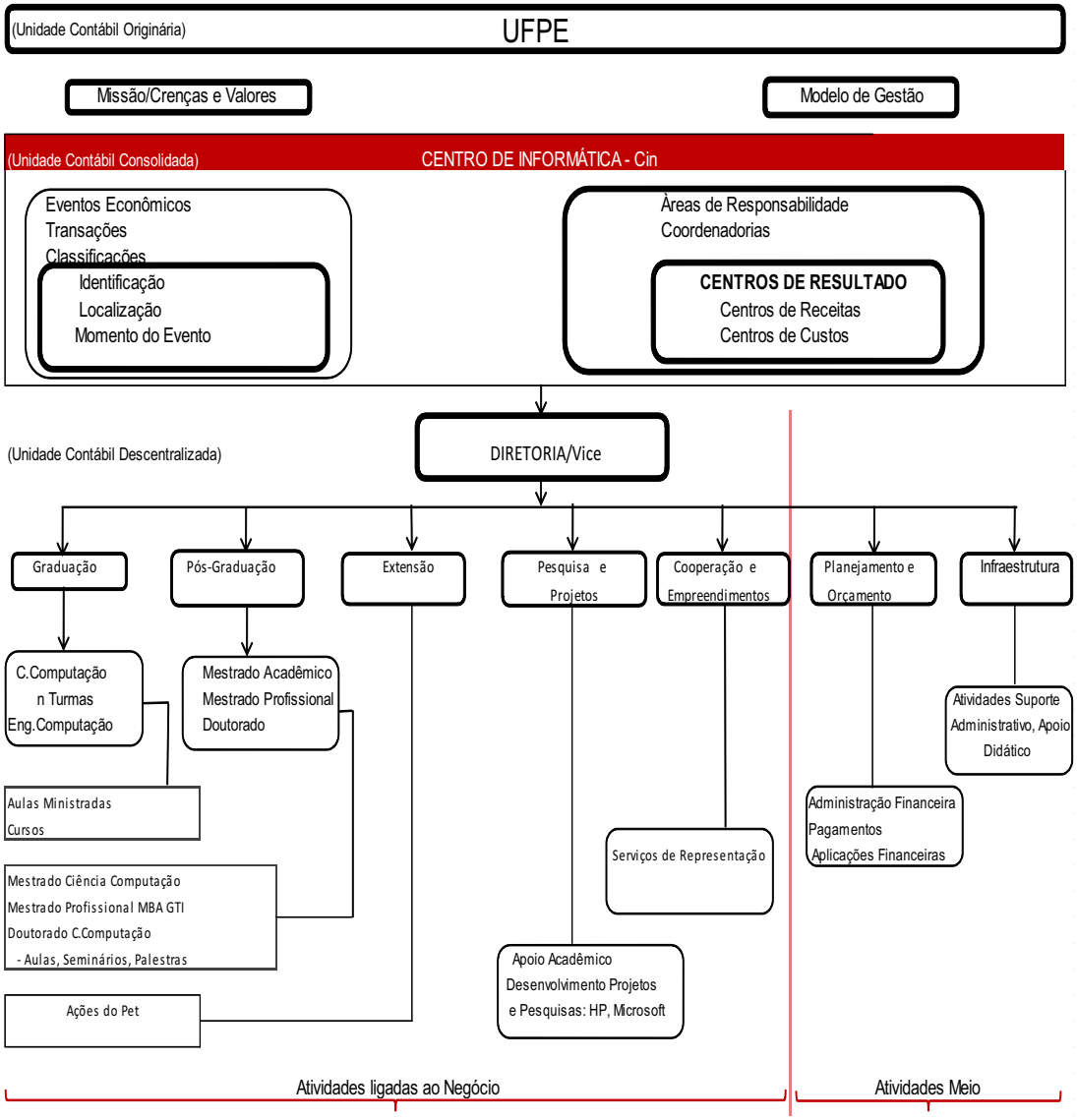
Pode ser analisado o plano de contas proposto à entidade estudada, no apêndice deste trabalho.

2.4.5 Representação do MIAR para uma IFES Federal

A figura abaixo procura traduzir a abordagem geral do estudo, como uma proposta para uma IFES Federal, enfocada na discussão sobre o problema da

identificação, mensuração e acumulação de resultados numa instituição pública à luz da NBC T SP:

Figura 8 – Modelo do Estudo de Caso para Instituição de Ensino Público



Fonte: Autor, 2009.

1 – Quanto à Identificação:

Como se depura da Figura 8, as transações e eventos econômicos realizados na consecução das atividades operacionais são identificados e alocados respectivamente às atividades prestadas de acordo com o nível de cada unidade responsável pela execução do serviço prestado. Essa estrutura permitiria apropriar

os resultados das atividades prestadas de modo descentralizado, e, portanto, espera-se que haja um suporte ao processo de gestão na instituição de ensino público testada.

Em virtude de não se possuir informações potencialmente gerenciais, das receitas e custos das atividades prestadas pelos departamentos, como o de planejamento e orçamento e de infra-estrutura (que dão suporte à realização das atividades principais de ensino, pesquisa e extensão), fez nascer uma indagação na simples decisão de se ofertar mais um curso na entidade pública pesquisada. Isto porque, o desconhecimento do nível de desempenho nas unidades de apoio administrativo tem incentivado a perspectiva de que as atividades nesses departamentos só gerariam custos. Mesmo após a Portaria 09/2009 do MEC as IFES vão continuar nesta mesma perspectiva.

Numa IFES Federal, contudo, precisaria realizar uma adaptação para identificar os custos e alocá-los aos Centros de Resultados e de resultado na plataforma SIMEC para atender às instruções contidas na Portaria 09/2009 do MEC.

2 – Quanto ao Plano de Eventos:

A partir da detectação das características de cada Centro de Responsabilidade e Resultado, os eventos podem ser relacionados a partir das atividades prestadas. Identificaram-se os seguintes eventos:

(1) Graduação: aulas ministradas nos cursos ciência da computação e engenharia da computação, e matrículas;

(2) Pós-Graduação: aulas ministradas e orientações acadêmicas;

(3) Extensão: Ações do PET – Programa de Ensino Tecnológico;

(4) Pesquisa e Projetos: Apoio acadêmico, desenvolvimento pesquisas e projetos, orientação em tecnologia de informação;

(5) Cooperação e Empreendimentos: Vendas e Representação de Portfólio do CIn;

(6) Planejamento e Orçamento: Administração Financeira, Pagamentos, Captação de Recursos, organização, planejamento e orçamentação;

(7) Infraestrutura: controle patrimonial, suporte em software e hardware (oficina), manutenção e apoio técnico material didático, confecção de crachás, disponibilização de prédios, salas, laboratórios bem como sua manutenção;

(8) Diretoria: Representação Geral, contratação, administração de pessoal.

3 – Quanto ao Plano de Entidades

Seria a disposição espacial dos Centros de Responsabilidade. Uma visão institucional, disposta como na Figura 1. Serviria como um mapa onde o organograma seria estabelecido a partir dos Centros de Responsabilidade, e cada um com sua missão.

4 – Quanto ao Plano de Contas

Cada Centro de Responsabilidade seria disposto em códigos de acesso para facilitar a classificação contábil dos fatos administrativos relacionados diretamente aos eventos realizados em cada Centro de Resultado. O Plano de Contas sugerido por este estudo pode ser visualizado no Apêndice 3 (p. 308) desta pesquisa.

Exemplo:

3. APURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO
3.1 CENTROS DE RESULTADOS
3.1.1 GRADUAÇÃO
3.1.1.1 RECEITAS OPERACIONAIS
3.1.1.1.01 Cursos Ofertados
3.1.1.1.02 Receitas de Transferência Interna
3.1.1.1.03 Receitas de Transferência Externa
3.1.1.2 (-) DEDUÇÃO DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA
3.1.1.2.01 Desistências, Trancamentos, Transferências
3.1.1.2.02 Descontos Concedidos
3.1.1.3 (-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS
3.1.1.3.01 Ordenados e Salários
3.1.1.3.02 Custos de Transferência Interna
3.1.1.3.03 Encargos Sociais

As contas seriam dispostas de modo que a classificação contábil identificasse diretamente os eventos de cada Centro de Resultado. Devem constar as contas analíticas e sintéticas para inserir, ou excluir eventos. O Plano de Contas para sua elaboração depende necessariamente das características fundamentais da entidade, ou o conhecimento do "modelo natural" descrito por Parisi, Cornachione e Vasconcelos (1997).

2.4.6 Sistema e Método de Custeamento do Miar do Gecon

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).

Quadro 5 – Características Qualitativas do Sistema de Informação do MIAR

Características	Fatores Qualitativos das Informações do Sistema MIAR
Confiabilidade	As informações devem ser validadas pela Administração Pública.
Consistência	O modelo deve propiciar um manuseio simples e de fácil entendimento por todos.
Objetivo	O modelo deve evidenciar as ações dos gestores, de forma clara e objetiva.
Oportuno	As informações devem estar à disposição de acordo com a necessidade do gestor.
Mensurar tudo	Os custos intra-centros devem ser mensurados a partir dos preços de transferência e a partir do custo de oportunidade.

Fonte: Própria, Adaptada de Catelli (2006)

As características desenvolvidas a partir da aplicação do modelo de mensuração do Gecon têm servido como pré-requisitos dos sistemas de identificação e acumulação de resultado, garantindo a qualidade das informações endereçadas ao administrador público.

Essas características fundamentam o MIAR. Contudo, com relação à abordagem dos custos serviriam para abalizar como devem ser identificadas sua associação ao objeto de custeio, a forma como seriam agregados aos produtos ou serviços, e sob qual momento estariam sendo preparadas as informações sobre os custos. Os estudos de Parisi (1995), Parisi, Cornachione Júnior e Vasconcelos

(1997), Benedicto (1997), Vasconcelos (1999), Libonati (2002) demonstram como são definidos os critérios dos custos no MIAR:

Quadro 6- Premissas do Sistema de Apuração do MIAR

Critérios	Descriminação das Características
Sistema de Identificação	Segue o Princípio da Realização da Receita
Método de Custeio	O Método de Custeio Direto
Sistema de Acumulação	As receitas e Custos podem ser acumulados por ordem, por processo ou híbrido
Sistema de Custeio e Mensuração	Custo Padrão, o Custo de Reposição, Moeda Constante, Valor Presente

Fonte: Adaptado de Parisi (1995); Parisi, Cornhachione Júnior e Vasconcelos (1997), e Catelli (2006)

O modelo do Gecon, com base no Quadro 6, foi desenhado para atender ao Princípio da Realização das Receitas e confronto com os Custos permitindo-lhe conferir o reconhecimento contábil a partir das ocorrências que alteram o valor do patrimônio. Quanto ao método de custeio segue a abordagem do custeio direto para atender aos pré-requisitos da controlabilidade e variabilidade do sistema. A utilização do custeio direto tem como pressuposto a obtenção de um relacionamento mais íntimo entre o valor do gasto e o objeto a ser medido, visto que muitos custos não podem ser associados diretamente com relação ao motivo que os originou.

Catelli, Parisi, Souza e Almeida (2001) defendem que:

> A gestão econômica adota o método de custeio direto, considerando que o uso do rateio, embora frequente, não se presta à identificação do valor criado em cada decisão, uma vez que apenas atribui um valor médio obtido por divisão matemática, sem se preocupar com o efetivo relacionamento entre os custos e as suas causas.

O II Seminário de Informações de Custo do Governo Federal (STN, 2009) fez urgir a proposta do Sistema de Custos do Governo Federal, que não olvidou em afirmar que “No Sistema de Informação de Custos (unidade central e primeiro estágio) será utilizada a alocação direta em detrimento à abordagem por rateios” (Secretaria Executiva, 2009).

Como se percebe o uso de rateio poderia acarretar graves distorções nos resultados de cada área de responsabilidade, impactando, inclusive, a avaliação de desempenhos.

O relacionamento entre o custo e o objeto de custo é quem determina se um custo é direto ou não. Aqueles que possuem um rastreamento possível na relação com o objeto do custo são custos diretos. Custos que incluem algum tipo de custos de salários e materiais usados seriam exemplos deste custeamento. Tais custos podem ser compreendidos como custos controláveis porque possuiriam uma associação direta entre o evento à entidade contábil que o incorreu. Ou seja, seriam aqueles gastos que se podem com segurança imputar aos Centros de Responsabilidades que os originou. Por outro lado, aqueles gastos que não possuiriam uma associação direta entre o objeto de custo e o gasto, tais como os comuns que possuem mais de um objeto relacionado, são conhecidos como custos indiretos. Usualmente, costuma-se utilizar a base do fator de produção para direcioná-los à causa e efeito de sua ocorrência (itens 54, 68, 69 e 70. Study 12 – IFAC, 2000).

O MIAR pode ter validade conferida em virtude da concordância de Machado (2002), quando enfatizou que os sistemas de custeio direto implantado às entidades públicas, poderiam construir a partir do sistema de informação contábil-gerencial, modelos específicos de análise e gerenciamento dos custos, seguindo a acumulação por atividades.

Com relação aos custos comuns, Fernandes (2004) conclui que um dos desafios da administração pública é a existência de um sistema de informação gerencial contábil, que esteja alicerçado nas partidas dobradas, na competência dos períodos, reporte oportuno dos resultados setoriais, de maneira lógica e precisa; orientação dos gestores nas tomadas de decisão orçamentária, financeira, patrimonial, e outros recursos, principalmente humano.

O MIAR pode ser associado à acumulação por ordem ou por processo, ou híbrido, desde que haja uma boa caracterização dos sistemas e atividades operacionais de cada entidade objeto da mensuração. O sistema de mensuração dos produtos e recursos é desenvolvido a partir do custo padrão, adotado para avaliar o resultado da entidade contábil. Nesse aspecto, Parisi, Cornachione Júnior e Vasconcelos (1997) percebem que a otimização de recursos financeiros, mediante a equivalência de capitais e moeda constante, é uma perspectiva de mensuração econômica. Portanto, a contabilização dos juros presentes em transações que

envolvem prazo, seria uma exigência, de modo a refletir adequadamente os efeitos econômicos das transações. Esses conceitos adotados pelo Gecon participam do corpo conceitual do modelo de mensuração, agregando-lhe flexibilidade, atualidade das informações, e são oportunas para a preparação das demonstrações contábeis. Esses seriam os aspectos que se aguarda trazer de volta à relevância perdida da contabilidade associada ao setor público.

2.4.7 Modelo de Acumulação do MIAR

O modelo do Gecon necessitaria do reexame dos objetivos da contabilidade tradicional que consistiria em avaliar tão somente os Estoques e Resultados da área de Produção e Vendas – atividades finalísticas. O enfoque, neste caso, envolveria a utilização de informações de custos de oportunidade para avaliar receitas e serviços prestados entre atividades, internamente, identificando-os, acumulando-os a partir da realização das receitas e do confronto com seus custos. Deste modo, poderiam ser respondidas algumas questões vitais, sobre a continuidade e o real papel de uma universidade de ensino superior, bem como, críticas sobre a ineficiência de gerir os recursos públicos bancados por todos, e, principalmente, por não dispor de formas concretas para avaliar sua real contribuição à sociedade.

Neste sentido, Pereira (2006) e Guerreiro (1989) reforçam a ideia de que o sistema contábil deveria apurar o resultado com base nas variações patrimoniais decorrentes dos eventos econômicos planejados e realizados pela organização. Afirmam, contudo, que tal sistema deveria ser capaz de mensurar a eficácia de uma entidade, de modo a operacionalizar o conceito de descentralização, visão sistêmica e continuidade.

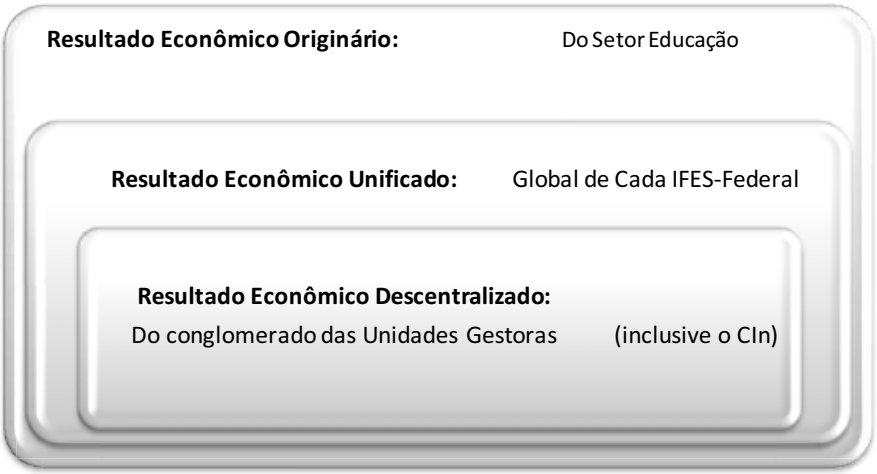
A abordagem do Gecon, portanto, carregaria de *per si* o sistema contábil desejado por Guerreiro, Pereira, Santos, porque apuraria as informações não apenas dos custos (aplicações dos recursos), como requer o sistema inicial de contabilidade federal público. Todavia, seriam mensurados conjuntamente com as receitas econômicas (determinar as fontes dos recursos) em cada área de responsabilidade.

Pela perspectiva da gestão econômica, seria possível refletir as ocorrências físico-operacionais-financeiras porque seu sistema se apoiaria na apuração das

variações patrimoniais decorrentes dos eventos econômicos planejados e realizados por cada gestor, em sua área de competência (Parisi, Cornachione Júnior e Vasconcellos, 1997).

O Sistema de Apuração de Resultado na perspectiva do Gecon, contudo, não evidenciaria tão somente as informações de quanto se gastou na produção e nas vendas, mas também as variações patrimoniais decorrentes dos eventos econômicos transacionados em cada unidade contábil descentralizada. A partir dessa visão sistêmica, seu escopo poderia ser então representado contabilmente:

Gráfico 3 - Modelo do Sistema de Apuração de Resultado conforme o MIAR



Fonte: Própria do autor, 2010.

Depreende-se do Gráfico 3, que o resultado econômico apurado pelo MIAR respalda-se pela minimização do grau de incerteza dos gestores na tomada de decisão, ligado por meio da mensuração das receitas pelo Custo de Oportunidade; os custos, identificados pela associação direta à operação e às atividades desempenhadas em cada unidade descentralizada, e acumulados por sua agregação de resultados às unidades contábeis unificadas. Percebe-se, com isto, que o desempenho da unidade contábil originária (UFPE) será medido, impactado e originado da variação econômica ocorrida em cada transação realizada no patrimônio descentralizado.

É interessante observar que a Portaria do MEC 09/2009, que estabeleceu o Plano Interno (PI) das universidades federais de ensino público, descriminou áreas às quais serão medidos os custos e levados a efeito do resultado econômico da

entidade, como um todo. Portanto, é exatamente o que ocorreria na apuração do resultado pelo método ortodoxo.

A partir do quadro abaixo, pode-se ter uma ideia primária do que pode acontecer se a UFPE adotar o MIAR, do Gecon. As áreas de responsabilidade fixadas pela Portaria seriam transformadas em Centros de Resultados, em termos de cada unidade descentralizada. O sentido, pois, seria medir, periodicamente, os resultados econômicos nesses centros, de cada unidade contábil. A análise seria realizada a partir da atuação dos gestores ao disponibilizar os recursos administrativos para fazer valer a eficácia da gestão pública. Observando o quadro, notar-se-á tais considerações.

Quadro 7 - Plano Interno da UFPE conforme Portaria 09/2009 do MEC

Código dos centros	Centros de Responsabilidade	Sistema de Apuração de Resultado Tradicional do Governo	MIAR
A	ADMINISTRATIVA	Despesas das Atividades Inventários/Estoques	Resultado Econômico "Administrativa"
C	CONTRATOS/CONVÊNIOS	Despesas das Atividades	Resultado Econômico "Contratos e Convênios"
E	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO (PE)	Despesas das Atividades	Resultado Econômico "PE"
F	AÇÕES FINALÍSTICAS	Despesas das Atividades Resultado Tradicional	Resultado Econômico "Ações Finalísticas"
I	PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL (PDI)	Despesas das Atividades	Resultado Econômico "PDI"
P	PLANO DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO (PDE)	Despesas das Atividades	Resultado Econômico "PDE"
S	SUS	Despesas das Atividades	Resultado Econômico "SUS"
X	OUTRAS DOTAÇÕES (OD)	Despesas das Atividades	Resultado Econômico "OD"

30 DIAS

Fonte: Dados da Pesquisa, 2008.

Pelo enquadramento da despesa do anexo da Portaria 09/2009, do MEC, o modelo governamental estaria baseado na concepção tradicional de apuração de resultado. Assim, os custos e as despesas totais serão identificados e mensurados pelas atividades que consomem recursos, e não por àquelas que geram resultado. Além disso, serão acumulados, por um determinado período, aos níveis das unidades contábeis descentralizadas, e unificadas. Ao final de 30 dias, contudo, serão jogadas contra o resultado da unidade contábil originária, e não ao centro que o originou.

Pelo Quadro 7, entretanto, percebe-se que cada Centro de Responsabilidade mediria as receitas e custos, a ela associados, para atender ao princípio da

competência e realização da receita. Os Centros de Responsabilidades do Anexo I da Portaria do MEC, conforme explicitado no quadro acima, seriam encarados dessa forma como Centros de Resultados, e não, Centros de Custos.

Os resultados, nesses centros, contudo, seriam obtidos a partir de cada transação – evento – atividade, ocorridos aos níveis de cada departamento da UFPE, dos Centros Acadêmicos. O resultado econômico total da UFPE, contudo, seria apurado pelo somatório total da variação patrimonial ocorrida em cada departamento. É importante mencionar que o somatório dos resultados econômicos decorrentes das transações a nível departamental seria equivalente ao resultado econômico da unidade contábil descentralizada. O somatório dos resultados econômicos das unidades contábeis descentralizadas representaria o resultado econômico das unidades contábeis unificadas. E os somatórios dos resultados econômicos das unidades contábeis unificadas equivaleriam ao resultado econômico da unidade contábil originária, como expresso no Gráfico 3.

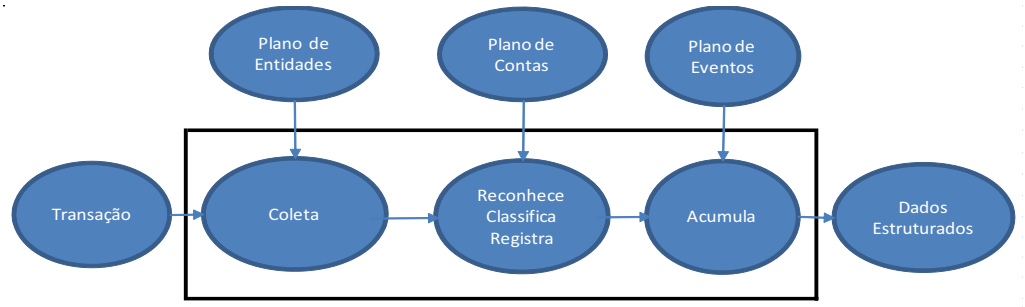
Contudo, o MIAR possui um processo de acumulação próprio, que se pode identificar conforme a expressão abaixo:

$$\Sigma T = E \qquad \Sigma E = A \qquad \Sigma A = D \qquad \Sigma D = EM$$ - Onde,

T = Transação; E= Eventos; A= Atividade; D=Divisões; Em= Empresa

Em resumo, a identificação e acumulação do MIAR, do Gecon, se realiza conforme demonstra Parisi (1995):

Figura 9 – Modelo de Identificação e Acumulação do Resultado - MIAR



Fonte: Parisi, 1995

Seria como um sistema inteligente que coleta, com base na transação e o plano de entidades, classifica, reconhece e registra com base no Plano de Contas, e acumula por eventos.

2.5 NBCT SP-16 E O GECON: UMA COMPARAÇÃO

Frente às perspectivas regulamentadoras das NBCT SP, o cotejamento de seus critérios de avaliação com o Modelo de Identificação e Acumulação do Resultado (MIAR), tem como pano de fundo apropriar conceitos, analisar conteúdos. Visaria, sobretudo, exprimir um entendimento sobre a possibilidade de haver uma recepção harmoniosa de suas premissas pelo Sistema de Informação Contábil e de Custos desenhado para e pelo Governo Federal.

Abaixo, segue uma comparação que tenta extrair as congruências e divergências das premissas de mensuração entre o modelo normativo instituído para a área pública e o Gecon:

Quadro 8 - Comparativo entre Abordagens da NBC T SP e MIAR

NBC T 16. / Critérios de Avaliação		Abordagens Teóricas	
		NBC T 16.	MIAR
16.1	. Objetivos	.Decisão, Prestação de Contas, Controle Social, Resultados, Patrimônio Público, economicidade,	**. Decisão, controlabilidade, Resultado Econômico, Eficiência, Eficácia e, Desempenho.**
	. Abrangência	.Eficiência, eficácia, Entidades do setor público, Unidade Originária, Consolidada, Descentralizada.	**. Qualquer Entidade, Eficiência, Eficácia, por Centros e Unidades.**
16.2	. Sistemática	.Bens, direitos, obrigações, fluxos de benefícios futuros.	**. Resultado econômico, fluxos de benefícios futuros.**
	. Objeto	.Identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de atos e fatos da gestão do Patrimônio Público.	**. Identificação (classificação, registro e reconhecimento), mensuração, acumulação de Resultado das transações, controlabilidade, avaliação.**
	. Sistema	.Orçamentário, Patrimonial, Custos, Compensação, Informação, Decisão, Controle Social.	**. Resultado Econômico, Receitas, Custos Diretos, Informação, Decisão, Transparência, Consistência.**
16.3	. Planejamento	.Metas, Evidenciação, Decisão, Controle Social, Desempenho.	**. Metas, Evidenciação, Decisão, Controle Social, Desempenho.**
16.4	. Transações	.Econômica – Financeira – Administrativa	**. Econômica, Operacional, Financeira e Patrimonial.**
16.5	. Registro	.Fato Administrativo	**. Fato Administrativo – Transação.**
	. Reconhecimento	.Princípio da Competência, Fato Gerador, Essência Sobre a Forma.	**. Princípio da Competência, Causa e Efeito, Essência Sobre a Forma.**
16.6	. Demonstrações	.Balanço Patrimonial, Orçamentário, Financeiro, variações Patrimoniais, Fluxo de Caixa, Resultado Econômico.	**.Resultado Econômico, Balanço Orçamentário, de Variações, Balanço Patrimonial.**
	. Receitas	.Custo de Oportunidade, Competência.	**.Custo de Oportunidade, Competência.**
	. Despesas	.Competência, Liquidação, Rastreamento.	**.Competência, Identificação, Acumulação.**

Fonte: Própria, Dados extraídos das NBC T SP (CFC, 2008); e, Catelli (2006)

Em decorrência da comparabilidade das abordagens teóricas, sobre as funções de um sistema de apuração de resultado (Quadro 8), um contábil, e outro econômico, percebe-se que dos 12 itens analisados, 10 critérios de avaliação coincidiram. Esta análise traduz sobre o corpo conceitual do MIAR e sua aderência em 92% à NBC T SP.

Com relação à extensão e abrangência das abordagens teóricas analisadas, a partir dos pontos definidores dos critérios de avaliação do quadro comparativo (7), verifica-se que há itens em que ora a NBC T SP é mais ampla, ora o MIAR teria um alcance teórico maior sobre a variável de interesse. Das 12 descrições da abordagem teórica, a NBC T SP teve uma extensão mais ampliada em 04 tópicos: objetivos, objeto, sistema de mensuração, e o relacionado às demonstrações financeiras. Este resultado indica que a NBC T SP tem 33% (4 ÷ 12) de alcance maior que o MIAR nos critérios definidores de avaliação.

Observa-se, contudo, que os limites da norma são ampliados nas questões sobre: prestação de contas, preocupação com a mensuração não apenas do resultado econômico, mas, sobretudo com o patrimônio público. Para tanto, tem necessitado além dos sistemas contemplados no MIAR, o de compensação, cujas premissas não foram abordadas nesta pesquisa. Além desses assuntos, o MIAR, especificamente, não aborda a demonstração de fluxo de caixa, a qual é requerida pela NBC T SP 16.6.

Por outro lado, o MIAR, em três critérios teóricos definidores, obteve um campo maior de aplicação que a NBC T SP. O principal deles foi sobre a própria abrangência, visto que pode, indiscriminadamente, ser aplicado em qualquer entidade. Outro ponto seria sobre as transações em que são operados os modelos. A norma NBC T SP 16.4 enfatiza que são objeto de mensuração as transações econômicas, financeiras e administrativas, enquanto o MIAR inclui uma visão quádrupla dos resultados: econômica, operacional, financeira e patrimonial. E por fim, o registro contábil, no qual a NBCT SP 16.5 atua sobre os fatos administrativos, enquanto que o MIAR teria um interesse mais particular com as transações.

O ponto controverso entre o MIAR e a NBC T SP refere-se à possibilidade de adoção de rateios das despesas pela NBCT SP 16.6. Isto porque a previsão do

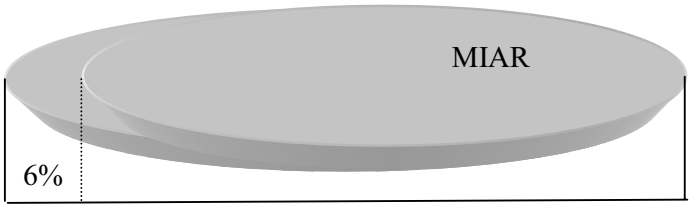
legislador federal é de que cada entidade adote o melhor critério de custeamento que lhe seja pertinente e esteja ao seu alcance. Fato este não admitido pelo MIAR.

Neste aspecto, o que realmente diferiria entre o método de mensuração dos ativos e os custos, do modelo legal e o do Gecon, seria a adoção de rateios aos custos diretos e indiretos previstos no item 9.7 do Manual Técnico de Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público – Caderno das Despesas. Esta possibilidade causaria, contudo, a distinção dos modelos comparados, uma vez que o MIAR preserva a identificação natural dos elementos que formam o resultado. Entende-se que havendo um desrespeito à classificação da natureza de um elemento de custos e patrimônio, pode conduzir a resultados distorcidos e decisões equivocadas sobre esses elementos.

Os itens que coincidiram integralmente correspondem a 42% das descrições teóricas. São eles: Abrangência (no qual o MIAR possui uma extensão mais ampliada do assunto), Sistemática, Planejamento, Reconhecimento e Mensuração das Receitas na NBC T SP 16.6.

Desta forma, pode-se verificar que existe uma aceitação conceitual da NBC T SP ao MIAR, visto que o ponto controverso representou 8% das premissas avaliadas, e as congruências 92% do total dos critérios avaliados. Dessas premissas, 45% são semelhantes integralmente. Além disso, o MIAR possui um alcance maior em 25% (3 ÷ 12), revelando que dista em 6% (33% ÷ 25%) da abrangência completa dos critérios das normas analisadas. Abaixo foi reproduzido o alcance dos modelos e a distância da paridade:

Gráfico 4: Alcance Conceitual da NBC T SP



CAPÍTULO 3

ESTUDO DE CASO

3.1 O CENTRO DE INFORMÁTICA (CIN) DA UFPE – SUA HISTÓRIA.

A criação do Centro de Informática, em 1974, coincide e se confunde com a própria história da Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC), em Pernambuco. Essa razão histórica descreve o Centro de Informática da UFPE como um pólo produtor de matéria prima intelectual, cultural e de tecnologia na Região Nordeste. Silva Filho (2003) comenta que o povo do Nordeste, especificamente, do Recife e Pernambuco, historicamente "tem e exporta muitas coisas, como cultura e tecnologia". Esse espaço de fomento cultural e tecnológico, segundo estudiosos, tem contribuído ao longo de 35 anos para formar a identidade tecnológica nacional.

No entender de Carvalho e Cunha (2009) a história da TIC de Pernambuco teve sua origem em função do grau de especialidade dos pesquisadores do Centro de Informática (CIn). Isto ocorreu em meados dos anos 80, quando os professores começaram a desenvolver ações no sentido de articular a busca da excelência na formação, na qualificação e na produção científica, com formas produtivas de inserção local.

Nesta década um novo cenário econômico e produtivo se estabeleceu no país despontando o desenvolvimento de novas tecnologias agregadas à produção e à prestação de serviços. Para atender a essa demanda, as instituições de educação profissional e ensino estariam buscando diversificar programas e cursos para elevar os níveis da qualidade da oferta; prestar um serviço à nação ao dar continuidade à sua missão de qualificar profissionais para os diversos setores da economia brasileira; realizar pesquisas, desenvolver novos processos, produtos e serviços em colaboração com o setor privado (CIn, e MEC, 2010).

O CIn foi criado em resposta a essa revolução econômica vivida pelo Brasil, e de proporções mundial, que eclodiam na década de 80. O que se via era uma demanda, por produção, consumo de bens de informação e conhecimento,

crescentes, que sobrepujaram o de bens materiais tradicionais (Din, 1999). Nas palavras do Reitor Mozart Neves Ramos (1999),

> O Centro de Tecnologias da Informação (CTIn) será o 10º Centro Acadêmico da UFPE, que simbolizará a transição, na Universidade, da era industrial para a era da informação. A era dos milhões de computadores interligados; em 2010, serão nada menos do que 2 bilhões. Os negócios pela Internet atingirão a casa dos 2 trilhões de dólares. A economia sofrerá uma verdadeira revolução. O CIn tem o papel, em primeiro lugar, de formar cientistas em tecnologias da informação que serão capazes de criar o novo, de avançar as fronteiras do conhecimento. Em segundo lugar, o Centro terá o papel de oferecer alguns dos cursos desta nova Era, como engenharia de software e engenharia da informação.

Contudo, 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.

Portanto, a história de sucesso do pólo tecnológico em Recife, teve e tem como vértice o CIn, da UFPE, que participa ativamente do processo de planejamento, fomento e criação de um setor da economia local. Isso pode ser observado na descrição de sua missão, presente em seu site institucional: “Contribuir para o bem da humanidade, promovendo o desenvolvimento das pessoas, da ciência, da tecnologia e da sociedade por meio da informática.”

Como se observa, o CIn tem o compromisso de promover ações de internalização de TIC, não apenas localmente, mas trabalhar com outros parceiros do setor, contribuindo para superar desafios tecnológicos. O planejamento e o empreendedorismo no ensino, pesquisa e extensão são as colunas que estruturam e fortalecem o desenvolvimento da TIC na economia da Região Nordeste, por meio das pesquisas e estudos elaborados no CIn.

O Cin foi escolhido intencionalmente, neste estudo, porque as pesquisas realizadas na área de informática caracterizam-se por forte conteúdo científico e tecnológico, sendo quase impossível delimitar onde terminaria a preocupação em fazer ciência, no sentido de pesquisas de natureza teórica, ou ainda, aplicadas, voltadas para soluções de problemas, geração de inovações, processos e produtos. Este fato poderia contribuir para aplicar-lhe o modelo do Gecon, tendo em vista a

cultura organizacional refletida nessas pesquisas, demonstrando um grau de administração pública elevado. Outro critério determinante foi a centralidade da tecnologia da informação como motor da dinâmica sócio-econômica no contexto da globalização e sua transversalidade, devido ao encadeamento de seus efeitos para todos os setores da sociedade pernambucana. Neste sentido, esta área acadêmica é potencialmente fomentadora do gerencialismo do NPM, que suplanta a necessidade do gestor público na tomada de decisão, observando aquela alternativa que lhe seja mais favorável do ponto de vista da rentabilidade local e social.

Isto poderia ser chamado de multidimensionalismo em favor de uma contabilidade mais econômica, útil e relevante do ponto de vista do processo decisório aplicado em uma organização pública. Segundo Goulart (2006), TIC "é o setor com mais probabilidade de catalisar uma conspiração a favor do desenvolvimento no século XXI, e a ciência da computação seria um dos eixos centrais desse setor, e que a cada dia tem sido vista como uma janela de oportunidades para uma grande variedade de agentes".

Portanto, por se caracterizar como um Centro Acadêmico, pertencente a uma Universidade Pública Federal, e de grande visibilidade social e econômica, voltado às práticas de empreendedorismo, o MIAR poderia ser um aliado ao objetivo de medir o desempenho e evidenciar os resultados da gestão.

O Centro busca constantemente o interacionismo do aprendizado social e mercadológico, interna e externamente, e, por isso não tem fechado os olhos para o Mercado, firmando parcerias e projetos com grandes empresas (CIn, 2010). Então, a utilização de conceitos chaves do Gecon como custo, oportunidade, retorno e investimento, avaliação de resultados, preços de transferência, rentabilidade, controlabilidade, não seria um entrave na consecução desta pesquisa. Além disso, os gestores têm sentido a necessidade de avaliar o processo de gestão, os negócios em suas parcerias (empreendimentos), e a contribuição de cada coordenação nessa história de sucesso.

Os dados apresentados, aliados às informações históricas catalogadas em entrevistas estruturadas com o Vice-Diretor da instituição, tornaram possível estruturar gerencialmente o CIn numa visão sistêmica, como requer a gestão econômica (Gecon).

3.2 DESCRIÇÃO DO CASO

3.2.1 Uma visão Sistêmica do Objeto do Estudo: o CIn.

"Olhar uma entidade a partir de uma visão sistêmica facilita o entendimento do conjunto de suas partes. Isoladamente, não seria fácil compreender a razão da existência dessas partes" (Benedicto, 1997).

Desta perspectiva, o CIn poderia ser entendido como um sistema integrado à UFPE, composto por elementos ou sistemas menores. O Centro de Informática encarado desta maneira poderia ajudar a compreender que a UFPE existe para produzir resultados, e que eles podem ser alcançados quando existir um equilíbrio dinâmico entre suas partes. Portanto, acredita-se que juntos, podem atender às necessidades do ambiente onde atuam.

Conforme Santos (2001), as instituições de ensino superior são organismos econômicos, embora com um processo produtivo diferenciado, pois produzem um bem intangível. Mas, assim como a UFPE, o Centro possui missão, crenças e valores. Como se vê, o CIn seria constituído pelas mesmas partes fundamentais da UFPE, possuindo diretrizes estratégicas, objetivos, metas a alcançar, não apenas legais e orçamentárias, sobretudo, gerenciais.

- O Sistema Institucional do CIn.

O CIn desde sua criação seria moldado pelas crenças e valores das pessoas que idealizaram o Centro. Esses valores podem ser percebidos pela motivação e expectativa de Mozart (1999), Reitor à época (item 3.1 deste trabalho). Tais valores podem ter influenciado nos produtos e serviços que o CIn empreendeu, os critérios de desempenho que o Centro persegue anos a fio, e o nível de conformidade entre o desejo e às realizações concretizadas.

De certo, a visão dos gestores que se apresentaram nesta pesquisa, se constituiria, sem dúvida, como a base fundamental do modo de operar e ser da entidade. Os instrumentos de gestão utilizados e perquiridos, e os princípios que norteiam a ação empresarial no Centro, seriam os traços que estariam estereotipados em todos que frequentam o CIn: alunos, técnicos, professores, gestores, visitantes.

O Modelo de Gestão do Cin poderia ser identificado como: 1. gestão participativa: seus valores pautados na excelência e qualidade; na permanente valorização e comprometimento das equipes e pessoas que nele trabalham. 2. compromisso com o coletivo: firmado na ousadia e na criatividade pessoais. 3. fomento a trabalhos de relevância social: pela busca da interação e cooperação, interna e externa de parceiros e participantes em cada projeto. 4. promotor do internalismo teórico; interdisciplinaridade dinâmica. 5. ético e de extremo profissionalismo. Esses valores teriam por objetivo fomentar a evolução, mudança e o aprendizado organizacional (CIn, 2010).

- O Sistema Social do CIn.

Em termos sociais, o CIn seria percebido como um complexo de identidades multiculturais, qualificando o saber e a instrução do indivíduo ao pô-lo em debates ideológicos e mercadológicos. A filosofia empresarial do órgão contemplaria o empreendedorismo. **O que seria empreender?** Vivenciar a base teórica em planos reais (Scapens, 2007). Construir modelos – TIC e softwares – inspirados pelo mundo, pela vida, e devolvê-los, para que funcionem e solucionem os problemas emergentes e complexos da vida do homem em sociedade. A filosofia do CIn, desde seu nascedouro, foi bem determinada e isto causou reflexos profundos na organização, como se percebe.

O CIn está inserido num macroambiente em constante mudanças. Entretanto, após estudá-lo durante 08 meses, entre observação, anotações e registros de fatos (eventos, vídeos de festas, comemorações, disposição laborativa dos funcionários, em geral, e estudantes, motivação pessoal) pode-se verificar o ativo intangível da entidade - seu clima organizacional. Observaram-se as seguintes características a partir do protocolo do estudo:

1) A filosofia do grupo CIn seria: empreender, cooperar;

2) O modo como a filosofia é interpretada junto a uma pequena missão operacional e de propósitos: compromisso coletivo;

3) Os valores dos líderes e sua ressonância entre os funcionários, em geral, são: conduta ética, profissionalismo;

4) A qualidade que mais chamou a atenção em relação aos atos e à interação pessoal e interpessoal entre os partícipes da gestão foi: o respeito mútuo e a admiração dos funcionários pelos líderes;

5) Os heróis da organização seriam os líderes atuais;

6) As histórias e celebrações podem ser encontradas em: vídeo no site de relacionamento *You Tube;* jornais de grande circulação em Pernambuco; software de jogos aprovados pela *Microsoft* em um *case*; e aprovação de um estudante na NASA-USA.

No aspecto de recursos humanos, o Centro conta com um corpo docente formado por 61 doutores e 03 mestres, dentre os quais, 54 PhDs; 21 técnico-administrativos, 220 colaboradores em infraestrutura e projetos de pesquisa e desenvolvimento, e um corpo discente com cerca 1.563 alunos, divididos em: 796 alunos de graduação, 60 alunos do curso sequencial, 84 alunos de especialização, 432 alunos no mestrado acadêmico, 82 alunos no mestrado profissional e 109 alunos no doutorado. Foram formados 1.000 alunos na graduação, e mais de 600 na pós-graduação. A produção acadêmica totaliza 86 teses de doutorado, 580 dissertações de mestrado e 23 empresas, em Pernambuco, foram criadas a partir do CIn (Cin,2010).

● O Sistema Físico Operacional

O sistema físico/operacional do CIn seria determinado em grande parte pela estrutura e qualidade dos produtos que a organização pretendeu produzir. Até certo grau foi influenciado pelas exigências do contexto ambiental e mercadológico. Buscando a economicidade e a eficiência organizacionais, definiram-se os bens físicos e tecnológicos adequados para gerar os produtos de acordo com a necessidade do mercado. Esta filosofia faz parte de sua história.

O sistema físico/operacional refletiria as atividades da instituição. Os recursos físicos e operacionais com os quais o CIn conta, seriam: tarefas, métodos, processos, financeiros, tecnológicos, materiais (equipamentos eletrodomésticos, eletrônicos e de informática). Conforme Benedicto (1997), a atividade seria o processo de transformar recursos, dentro de uma estrutura física operacional, em bens, serviços e contribuições sociais. Sua existência estaria relacionada com a

missão da entidade e envolveria a ação humana. As atividades resultariam, portanto, da necessidade de produtos e serviços internos. Pela inferência lógica, toda atividade na organização deveria gerar algum produto ou serviço, e, portanto, resultados.

Com relação à tecnologia e material, o Centro oferece 16 laboratórios de ensino e pesquisa, com mais de 300 computadores com sistemas operacionais Windowns XP/2000 e ou Linux/Unix, disponíveis 24 horas por dia, nos sete dias da semana. O CIn está ligado à Internet através de conexões com a RNP (Rede Nacional de Pesquisa) por um Link de 100Mbps e conexão ATM de 155Mbps e rede WiF1. Como os professores, pesquisadores, e alunos de doutorado têm suas máquinas individuais, o número total de computadores tem atingido uma média de mais de 450 máquinas, e tecnologias disponíveis para ensino e pesquisa (Cin,2009).

• ATIVIDADE EMPRESARIAL

O sistema de contabilidade proposto neste trabalho teria como ponto central o conceito de atividade. Será, portanto, inevitável entender melhor esse conceito e as atividades desempenhadas no Centro Acadêmico pesquisado a fim de mensurar o resultado econômico a partir das transações que ocorrem ao executá-las.

Conforme Santos e Ponte (1998), “o resultado econômico numa organização é consequência do conjunto das atividades nela realizadas, que estão sob as ordens dos diversos gestores, sendo estes os responsáveis pela formação do lucro e, portanto, pela eficácia da empresa”. Guerreiro (1989) enfatiza que seria um processo que transforma recursos em produtos ou serviços.

Cavenaghi (1996) esclarece que essa atividade citada por Guerreiro (1989), assumiria tal dimensão econômica, porque os recursos aplicados ao produto ou serviço gerados pela atividade e possivelmente consumidos pela gestão, possuiriam um valor econômico, tanto para atender ao aspecto funcional da entidade quanto para responder ao interesse social - ambiental.

Desta definição poder-se-ia pressupor, que toda atividade numa organização deveria gerar algum produto ou serviço agregando-lhes valor. Isso poderia significar que os resultados decorreriam das atividades. Então, o produto final de uma entidade seria o resultado de um conjunto delas.

No Cin, foram encontradas várias atividades. Observou-se que existem atividades relacionadas diretamente com os produtos finalísticos de ensino, pesquisa e extensão, como ocorre na UFPE. As demais atividades possuiriam uma natureza mais estrutural ou auxiliar do ponto de vista institucional, e, menos do ponto de vista do produto ou serviço.

Contudo, todas as atividades estariam concentradas nas coordenações, sendo que as atividades ligadas ao negócio seriam desenvolvidas nas áreas de Graduação, Pós-Graduação, Extensão, Cooperação e Empreendimento, Pesquisa e Projetos. As atividades burocráticas, administrativas, que suportam as atividades de negócios do CIn concentram-se nas coordenadorias de Planejamento e Orçamento, Infraestrutura e Diretoria.

Nesse sentido, o Regimento, art.2º, do CIn definiu a missão da instituição como aquela que,

> Tem por finalidade a coordenação, o desenvolvimento e a integração das atividades de ensino, de pesquisa e extensão, vinculadas às áreas de conhecimento por ele abrangidas, com os seguintes objetivos: promover um ambiente educacional de excelência; formar profissionais e especialistas na área de informática visando a melhor qualificação e capacitação dos recursos humanos formados; e desenvolver as suas áreas de conhecimento e difundir os benefícios resultantes da pesquisa científica e tecnológica gerada no Centro, contribuindo para o bem estar e o progresso científico, cultural e econômico.

Contudo, as atividades de cooperação e empreendimento, pesquisa e projetos surgiram pela essencialidade de aporte de capital para as atividades de ensino, pesquisa e extensão, pois estão sendo necessários canais e outras fontes de recursos – que não as do Tesouro – para atingir a missão proposta.

Logo, os projetos, convênios, parcerias chamados de atividade de cooperação e empreendedorismo são, atualmente, atividades relevantes na obtenção desses recursos. Diante disso, observa-se que o Centro de informática seria uma organização com multiprodutos, possuindo atividades que são linkadas eminentemente com o produto final: ensino, pesquisa e extensão (negócio), e outras atividades que dão suporte administrativo para que eles se realizem.

• AS ATIVIDADES DE NEGÓCIOS DO CIN

. Ensino

Na composição das atividades desempenhadas, verificou-se que o Centro pesquisado oferta os seguintes cursos relativamente à atividade finalística de ensino:

- *Cursos de Graduação*: Ciência da Computação, onde foram matriculados cerca de 500 alunos no 1º semestre de 2009; Engenharia da Computação foram matriculados cerca de 250 alunos por entrada. Até 2009.1, período objeto de avaliação desta pesquisa, ingressaram 50 novos alunos no curso Ciência da Computação e 25 alunos no curso de Engenharia da Computação;

- *Cursos de Pós-Graduação*: São ofertados Cursos dos Programas de Mestrado Acadêmico em Ciência da Computação, que no 1º trimestre de 2009, tinha-se acumulado 245 estudantes, possuindo 2 estudantes em fase de conclusão. Para cada aluno há um docente responsável na orientação; Mestrado Profissional em Computação (MPROF), com 40 vagas para alunos novos. Nesse curso, são contratados docentes externos para auxiliar o corpo docente da casa; Doutorado, com 96 alunos atuando em pesquisas e desenvolvimento, distribuídos em 7(sete) grandes linhas de pesquisas. São ofertados bolsas e incentivos oriundos de parcerias público-privadas; Em nível de especialização, este estudo analisou dois cursos: MBA Gestão em Tecnologia e Informação (GTI), e ETI Engenharia em Tecnologia de Informação.

. Atividades de Pesquisa

Em relação à Pesquisa, as áreas do conhecimento onde o CIn tem atuado são:

- Arquitetura de Computadores, Banco de Dados, Computação Inteligente, Engenharia de Software, Redes e Sistemas Distribuídos, Teoria da Computação e Mídia e Interação. Essas pesquisas são coordenadas por grupos e desenvolvidas por projetos empreendedores. Os principais projetos em andamento em 2009, e que geraram benefícios à sociedade foram:

Tabela 3- Configuração dos Projetos de Pesquisas que geram Renda ao CIn

Projeto por Linha Pesquisa	P1	P2	P3	P4	P5	P6
Arquitetura de Computadores	Brasil IP	HPCIn	PDesingner Framework	Platforms and Methodologies	-	
Banco de Dados	P2P	TPC	GridVida	-	-	
Computação Inteligente	Amadeus	SmartSim	Smartes	Reconhecimento de Derivados de Petróleo	Redes Naturais	Sistema inteligente insp. de dutos
Engenharia de Software	ImPPos	LAPS	Fórmula	Dispositivos Celulares	Algebras de Refinamento	RISE-REUSE; PMBOK-Easy; Jogos Móveis
Redes e Sistemas distribuídos	Sistemas Distribuídos	Flex TV	InfraVIDA	-	-	-
Teoria da Computação	Modelos, Provas e Algoritmos: Fundamentos Lógicos da Computação					
Mídia e Interação	Texturas inteligentes	Recons-trução de Dados	Vis-Petro/ Vis-Gas	Reconstrução 3D;TechPetro	Interfaces educativas inteligentes	Matemática. NET.

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Esses grupos de pesquisas são assessorados internamente pela área de Cooperação e Empreendimentos, por meio da incubadora Recife BEAT (Base para Empreendimentos de Alta Tecnologia), que firma parcerias e fecha contratos de pesquisa. Os preços contratados são operacionalizados em longo prazo, onde as pesquisas são desenvolvidas pelos alunos de mestrado e doutorado com supervisão dos professores e coordenadores do Centro de Pesquisas e Projetos. Desta forma, as linhas de pesquisas surgem do interesse social, e o Centro de Informática é o pólo indutor do incentivo para a concessão de 250 bolsas de estudos, em média, aos alunos que nelas participam.

Há 13 anos, a Recife BEAT foi criada com o objetivo de estimular nos alunos esse espírito empreendedor. Na BEAT é incentivada a criação de modelos de negócios, sustentáveis. As novas empresas de informática devem ser movidas por ideias inovadoras e com potencial de crescimento econômico (CIn, 2010).

. Atividades de Extensão

As atividades de Extensão teriam como cerne reunir alunos e professores em projetos de forma a desenvolver o modelo interacionista de aprendizado nos universos campus e comunidade. Caracterizam-se como ações extra-acadêmicas realizadas pelo próprio Centro e pelo Programa de Educação Tutorial - PET.

No PET são realizados treinamentos e assessorias técnicas mediante a transferência de conhecimento e tecnologia. O pressuposto da atividade de extensão no CIN é que seja de relevância social, sendo o guia os desafios identificados nos trabalhos de pesquisa. Em síntese, a atividade de extensão, no Centro, teria a finalidade de ajudar a comunidade, ao mesmo tempo, que preparar os alunos para captar e entender os anseios da sociedade na área de informática e mercado de trabalho.

. Atividades de Representação Comercial

Com a finalidade de captação de recursos, o CIn firma parcerias público-privadas, e convênios que têm garantido ao Centro desenvolver pesquisas na área de Tecnologia de Informação (TI). Por meio desses convênios tem sido possível identificar novas linhas de pesquisas em função da necessidade do mercado consumidor.

Nesse sentido, para serem firmados novos negócios, tem sido necessário efetuar um marketing empresarial, a fim de promover os produtos e serviços que são executados nas empresas, facilitando acordos de parceria e cooperação. Nesta atividade, são identificadas novas oportunidades de negócios e empreendimentos com empresas nacionais e internacionais, de modo que o CIn possa produzir novos bens e serviços de informática e automação.

Um dos fatos que favoreceu o incremento dessa atividade, no Centro, foi a Lei da Informática nº 11.077/2002, que concedeu incentivos fiscais às empresas que investissem 5% de seu faturamento bruto em atividades de Pesquisa e Desenvolvimento - P&D, no país. Essa abertura Estatal tem favorecido o incremento das receitas do CIn que são captadas pelas ações de cooperação e empreendimentos.

Segundo o sítio do Centro de Informática (CIn, 2010) o relacionamento em parceria com empresas de tecnologia não aconteceu a partir da Lei de Informática.

Mas, tradicionalmente, o CIn tem incentivado as práticas de cooperação empresarial e de geração de negócios há muito tempo. Como exemplo são citadas as cooperações das empresas como a ITAUTEC, IBM, MECAF.

Contudo, um de seus parceiros nos empreendimentos de grande representatividade comercial tem sido o Centro de Estudos e Sistemas Avançados de Recife - C.E.S.A.R, Intel Corporation, MICROSOFT Corporation, Porto Digital, Instituto Nacional de Pesquisa em Informática e Automação - INRIA, e Universidades como a de Toronto, Valencia, Málaga, Sevilha, Porto, New Jersey – USA.

. Atividades de Publicidade: Assessoramento em Pesquisa e Tecnologia

O CIn tem apoiado as diversas pesquisas e projetos, com a finalidade não apenas comercial, mas para submetê-los a editais de fomento oficiais, nacionais e internacionais, e daí propagar e disseminar as novas ideias desenvolvidas no Centro. Logo, sem o auxílio das atividades de marketing e assessoramento em pesquisas, seria difícil promover os bens e serviços desenvolvidos no Centro de Informática da UFPE. Mas, essa atividade se restringiria a divulgar notícias sobre editais aos grupos, pesquisadores ou alunos envolvidos em projetos, para que eles possam publicar em eventos científicos, periódicos, nacionais e internacionais os resultados dos projetos e pesquisas desenvolvidos.

Essa atividade tem como pressuposto formar um portfólio por meio da maximização da produção acadêmica e científica, e a partir daí, disseminar novas oportunidades. Esta atividade do CIn tem obtido resultados favoráveis. Conforme a última avaliação trienal da CAPES, o conceito do mestrado e doutorado acadêmico foi 6 (seis), obtendo, por média de teses sobre dissertações publicadas, 4,97. O Centro com essa *performance* ficou abaixo apenas da produção das Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, e Pontifícia Universidade Católica do Rio – PUC Rio.

. As Atividades Administrativas do CIn

As atividades administrativas são consideradas por Padoveze (1999) necessárias à cadeia de valor na geração dos produtos ou serviços, mas devem ser

geridas a fim de que o gestor possa obter delas um resultado eficiente e eficaz, para não comprometer a eficácia do sistema empresa.

A partir desse patamar teórico, identificou-se que no CIn são realizadas internamente atividades meio (administrativas) que suportam as atividades de negócios. Podem ser caracterizadas como serviços de apoio.

. Atividades ligadas à Administração Financeira, ao Planejamento e Gestão de Recursos Financeiros e Orçamentários.

O planejamento e a orçamentação são técnicas que têm sido parceiras no desenvolvimento dos negócios e na alocação eficiente dos recursos no CIn. Desde 2007, são elaborados planejamentos operacionais de curto prazo. A preocupação é gerir da melhor forma os recursos advindos do MEC-UFPE, bem como os contratos de parceria, convênios e termos de cooperação com empresas privadas.

Como a contabilidade da Universidade Federal de Pernambuco não é descentralizada, a decisão gerencial tem sido tomada por meio das informações contidas no programa orçamentário da UFPE, relativamente à quantidade monetária disponível. Quanto ao controle econômico-financeiro de todas as fontes e aplicações dos recursos movimentados seria acompanhado através do programinha chamado *Money*.

O Planejamento Estratégico e Operacional tem sido elaborado anualmente pela Vice Direção. Em 2007, o planejamento, organização e orçamento foram realizados em curto prazo, e a partir de 2008, estrategicamente, em longo prazo. Esta foi uma iniciativa da entidade, que teria por objetivo promover intensamente a busca de fontes de financiamento para desenvolver todo o capital humano e tecnológico do Centro, independentemente, do plano orçamentário legal existente na UFPE.

. Atividades ligadas à Administração de Recursos Material -Tecnológicos

A principal missão seria disponibilizar, garantir e movimentar materiais necessários às demais atividades e áreas operacionais. Compreenderia disponibilização de máquinas e equipamentos para aulas, vídeo conferências, slides; serviços de limpeza e conservação do Centro; Coordenação da entrega de salas,

auditórios e laboratórios de pesquisa e treinamentos. Essas atividades são sustentadas pela coordenação de Infraestrutura. Existe o controle patrimonial que tem sido tombado pela UFPE.

Foi realizada, no primeiro de trimestre de 2009, a ampliação da estrutura do Centro com a construção de mais dois espaços acadêmicos (*You tube*, 2010).

. Atividades ligadas à Administração de Recursos Humanos

Essas atividades referem-se à coordenação, controle e acompanhamento das pessoas que trabalham no CIn. Serviriam como termômetro da satisfação dos indivíduos ao serem contratados e desligados do CIn. Os recursos humanos têm sido peça chave na realização das atividades que direcionam os empreendimentos no Centro acadêmico.

A seleção é feita por edital e sob as regras de licitação e concursos, conforme disciplina o Regulamento do CIn e da UFPE. A folha de pagamento é desagregada por Centro, todavia, internamente não existiria uma medição direta do valor da folha de pessoal dos docentes com cada coordenação específica no CIn. Os gastos comuns entre coordenações com aqueles docentes que acumulariam funções e múltiplas atividades, não são segregados, recaindo para a unidade como um todo. Mas, os técnicos administrativos são distribuídos no CIn em função das diversas coordenações.

Aguarda-se que as folhas de pagamento dos docentes sejam descentralizadas por departamento a partir da vigência do novo PI da UFPE. Entretanto, como o CIn possui uma estrutura formal distinta da realidade fática - por coordenações e gerências - e não por departamentos, o esforço do PI ainda não atenderá cem por cento às necessidades gerenciais do Centro.

● **O Sistema Formal**

Este sistema, conforme Catelli (2006) e Benedicto (1997) definiriam, é a maneira como a entidade agruparia suas atividades, as funções das pessoas e a missão das áreas operacionais. Evidenciaria a estrutura operacional da organização. Demonstraria, contudo, o grau de centralização ou descentralização, definindo a amplitude da autoridade e a responsabilidade das pessoas.

Nesse aspecto, o CIn vem denotando uma especificidade. O Regimento Interno contemplaria uma disposição orgânica da instituição, a qual deveria ser constituída pelos: I - Conselho Departamental, como órgão consultivo e deliberativo superior da Unidade; II – Diretoria, órgão executivo máximo da Unidade; III – Departamentos: a) Ciência da Computação, b) Sistemas da Computação e c) Informação e Sistemas; IV – Colegiados e Coordenações de Curso de Graduação; V – Colegiado e Coordenação do Programa de Pós-Graduação; e, VI – Coordenação Setorial de Extensão. o Plano da Entidade, no qual são desempenhadas as atividades de negócios e administrativas está disposto da seguinte maneira:

Gráfico 5 – Plano da Entidade

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

3.2.2 Condução do Estudo de Caso

A partir dessa visão sistêmica da entidade, percebeu-se a necessidade de demonstrar como o estudo de caso foi realizado, a fim de haver uma depuração metodológica em seu proceder.

- Protocolo da Pesquisa

O protocolo do Estudo de Caso orientou o procedimento da identificação e acumulação das Receitas e Custos em cada Centro de Resultado do CIn. Este procedimento de pesquisa teve como objetivo perseguir as seguintes etapas:

a) Obter uma visão sistêmica do objeto estudado, para subsidiar as respostas dos quesitos da pesquisa;

b) Realizar os procedimentos de campo, para fundamentar o estudo; solicitar as documentações e dados necessários para a resolução das questões da pesquisa-problema; obter subsídios sobre as atividades, operações, transações e eventos realizados em cada Coordenação do CIn;

c) Direcionar as questões de pesquisa para não haver um desvio de conteúdo no estudo;

d) Guiar o relatório final de Estudo de Caso, auxiliando, inclusive, no plano dissertativo.

O protocolo do Estudo de Caso encontra-se no Apêndice 1 (p. 305) deste trabalho.

● Realização do Estudo de Caso Piloto

Esta investigação serviu-se de caso piloto para observar de forma sistemática como os Centros de Responsabilidades e Centros de Custos poderiam funcionar como Centros de Resultados. Esta observação transcorreu durante 22 dias, extraindo a quantidade ótima de Centros de Resultados que poderiam ser formados a partir de Centros de Custos que já funcionariam nas empresas; como seria a operacionalização dos preços internos e de transferência, sua operacionalização divisional na realidade fática; como os gestores se comportariam ao responder pelo desempenho de seus Centros ou áreas de responsabilidade; e, a viabilidade de adequação da contabilidade ao Sistema de Informações de Receitas e Custos, a partir de um Centro de Custo.

Foram duas empresas que serviram como caso piloto. A observação como funcionava um Centro de Custo, o mecanismo de atribuir preços de transferência e custeamento de gastos por setor, se processou a partir do encadeamento das atividades desenvolvidas no pólo administrativo da Dislub Combustíveis Ltda (PE). A pesquisa observação foi realizada no mês de dezembro de 2009, entre os dias 07 a 18. A outra empresa, na qual foi observado o comportamento dos gestores, as dificuldades de se adotar um Centro de Resultado a partir de Centros de Custos, e a viabilidade de adoção pela contabilidade por Centros de Resultados Divisional,

aconteceu na Agronol Agro Industrial S/A (BA), durante o período compreendido entre os dias 20 de março a 01 de abril de 2010.

O que se obteve com o estudo do caso piloto na Dislub, foi que os Centros de Custos poderiam ser transformados em Centros de Resultados, desde que: 1 - houvesse correspondência com os interesses de informação dos gestores, ou sócio-diretores, sobre determinada atividade, ou produto formado a partir de determinado setor; 2 - o custo não fosse elevado em se reexaminar todos os processos e atividades para determinar a quantidade de Centros de Resultados; 3 - seria possível haver conflitos e gerar incentivos ou punições com relação ao gestor que conhecesse ou desconhecesse a rotina de certa atividade de sua área, podendo ser desligado da empresa. 4 - os preços de transferência interna eram praticados com base nos preços contratados com os fornecedores externos à empresa; 5 - a mensuração pela controladoria dos custos por empresa, que funciona no pólo administrativo em Recife, leva em consideração a participação em % de cada gasto; 6 - o reconhecimento é possível por meio de escrituração contábil das notas de débitos geradas internamente e assinadas pelo controller, gestores, e diretores; 7 - os gastos comuns são rateados pelas atividades, mas para aqueles que não seriam identificáveis, utiliza-se uma média aritmética simples.

Com o estudo de caso piloto na Agronol, entretanto, observou-se a questão comportamental dos gestores ao serem questionados pelo desempenho em gerir os recursos da área, a forma de controlá-los internamente, e sobre informações de atividades que estariam em desacordo com os procedimentos operacionais, regulares e legais. O posicionamento de “Defesa” exteriorizado pelas expressões “você quer me complicar”, “nesses anos todos, apenas um erro foi encontrado pela auditoria”, foram escutados? Questionou-se, se ao invés de Centros de Custos fossem analisados os resultados por divisão? O gestor, porém, não respondeu indicando uma interrogação em sua face, como e de que forma isso seria possível, demonstrando desconhecimento e pouco interesse.

Ao auditor questionou-se a viabilidade e sua opinião sobre a permuta dos Centros de Custos por Centros de Resultados na Agronol. A resposta foi imediata, de que os custos seriam fáceis, porque já se praticava Centros de Custos, mas quanto às receitas? Os Centros de Resultados seriam de grande valia para os

gestores atualmente, que estariam decidindo com pouco subsídio contabilístico. Quanto ao plano de contas, bastava-lhe acrescentar as receitas das atividades desempenhadas em cada Centro.

As duas empresas para adotar Centros de Custos investiram pesadamente em tecnologias de informação. A contabilidade é totalmente integrada aos setores ou Centros de Responsabilidade, e funciona em rede. Os balancetes e razões podem ser visualizados em pdf, via internet, sistema *mainfraime* ou através de programa instalado em rede. Por sua vez, a contabilidade recebe, mensalmente, os controles internos das áreas. Os controles internos são estruturados com base no manual de procedimentos de cada setor. Cada área ou Centro de custo possui um gestor que responde pelos gastos acima ou abaixo das metas estabelecidas. Todas as transações são autorizadas pelos sócios-diretores.

Portanto, o caso piloto serviu para entender melhor a complexidade do modelo do Gecon, a sua funcionalidade, e as necessidades da NBC T SP 16, na realidade operacional no CIn. As perspectivas de substrato de entendimento sobre Centros de Resultados a partir de Centros de Custos já implantados foram positivas, desde que obedecidos os interesses de informação dos gestores; a adoção de Preço de Transferência e como poderia ser realizada a partição das receitas e custos internos sem critérios arbitrários de rastreio pareceu factível, mas envolto de problemas comportamentais. Percebeu-se que o papel da contabilidade no processo de informação dos resultados – receitas e custos – seria fundamental, bem como a maturidade dos controles internos.

Outra perspectiva retirada do caso piloto seria sobre como mensurar gastos comuns. Ao que parece seria uma questão-problema tanto na área privada quanto para o governo. Para que não houvesse rateios, ou fixação de critérios arbitrários, seria necessário um forte investimento em tecnologias de informação, banco de dados estruturado, de modo que permitisse existir um fluxo contínuo no processo informacional entre os Centros de Responsabilidade; e, por fim, que a contabilidade precisaria ser por atividades ou divisional, integrada e, em rede, para que não influenciasse no modo de medir os custos variáveis e fixos com a adoção de rateios.

Enquanto a Dislub adota critérios de rastreio, a Agronol utiliza o custeamento direto. O controller da Dislub não parece muito satisfeito com os critérios que tem adotado para resolver o problema dos gastos comuns.

● Banco de Dados

Para conhecimento do banco de dados, inicialmente procedeu-se a um exame das informações constantes no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), em que puderam ser evidenciados os seguintes pontos:

- os registros dos valores empenhados no exercício de 2008 e no primeiro trimestre de 2009, foram disponibilizados conforme os preceitos da Lei n. 4320/1964, de 17/3/1964, que "estatui Normas Gerais de Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal". Portanto, têm-se as despesas correntes e de capital, discriminadas por natureza e executadas pelo gasto financeiro do período estudado;
- as despesas estão agrupadas por Unidade Gestora (UG) da Universidade, sendo que, os custos incorridos no Centro de Informática pode não coincidir com os registros das despesas correntes no orçamento aprovado pela Universidade porque este controle descentralizado ainda não é efetuado pela contabilidade da UFPE;
- o Plano da Entidade não coincide com o formalizado pela UFPE, ao que pressupõe a existência de departamentos ligados aos cursos do CIn. Contudo, o Plano de Entidade é organizado em coordenações, aos quais cinco áreas desempenham atividades ligadas ao negócio e duas diretamente voltada à parte administrativa interna;
- o Centro de Informática possui planejamento estratégico e operacional a longo prazo e anual;
- No primeiro trimestre de 2009, período em que se aplicou a pesquisa, não foi ofertado o curso de especialização chamado de Engenharia de Software e Banco de Dados pelo Centro, sendo, portanto, uma limitação do caso. Em

virtude disso, foi objeto de mensuração o resultado econômico do curso de pós-graduação MBA Gestão da Tecnologia da Informação;

- Não foi possível verificar o Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores da UFPE - SICAF, relativamente às compras do CIn do 1º trimestre de 2009. Os preços de determinação do Custo de Oportunidade foram obtidos a partir do Portal Compras do Governo Federal, e, subsidiariamente, pelos portais dos governos estaduais de Salvador, Aracaju e Pernambuco, e governo municipal de Recife; Quando não encontrado Atas de Registros de Preços nesses portais, a pesquisa do Custo de Oportunidade, na condição de mercado à vista, foi realizada por meio do site de busca de preços a partir do Google na rede mundial de computadores;
- Não foram entregues os controles patrimoniais, e as folhas de pagamento de ativos e inativos do CIn pelo Gestor;

Para atingir os objetivos propostos da pesquisa, foi necessário extrapolar as informações constantes no SIAFI, e solicitá-las ao Vice-Diretor do CIn, Sr. Hermano Perrelli de Moura, contato com a instituição pesquisada.

Em virtude da amplitude das aplicações e origens de recursos, advindos, principalmente, da gama de projetos voltados ao empreendedorismo do ecossistema tecnológico da Região, e que são conhecidas pela sociedade, foi imprescindível o acesso ao banco de dados do *Money.* As informações foram totalmente digitalizadas em PDF, contemplando:

- Acompanhamento do Planejamento Anual das Despesas e Receitas totais em 2008 e 2009;
- As fontes de financiamento das operações de funcionamento e financiamento;
- As aplicações de recursos, por natureza do serviço, nos anos de 2008 e 2009;
- Informação orçamentária dos anos de 2008 e 2009;

Além do *Money,* foram digitalizadas para consecução da análise da documentação e destinação dos recursos por áreas em suas atividades respectivas:

- Estrutura Curricular do Curso Sistemas de Informação;
- O calendário do curso do primeiro trimestre de 2009;

- Dados relativos ao corpo docente interno e Termo de Compromisso;
- Dados relativos ao Curso de Especialização MBA Executivo em Gestão da Tecnologia da Informação;
- Estrutura Curricular do Curso Gestão da Tecnologia da Informação;
- Dados relativos ao corpo docente externo;
- Planejamento orçamentário plurianual do curso MBA Executivo em Gestão da Tecnologia da Informação;

● Critérios Definidores da Aplicação do MIAR do Gecon no Estudo de Caso

Segundo Varela e Catelli (2003), as entidades sem fins lucrativos, dentre elas as entidades públicas, são constituídas sob o pressuposto da continuidade, assim como o são as entidades de fins lucrativos. Sob essa concepção, entende-se, como Bezerra Filho (2008), que os programas de governo estabelecidos no PPA são realizados e geram um resultado líquido de benefícios à população, no mínimo igual àquele que ela teria, caso obtivesse os mesmos serviços da iniciativa privada, em valor equivalente ao do custo financeiro desembolsado pelo Estado, para tal e com a eficiência e eficácia, de modo que produzam impactos positivos às demandas sociais da sociedade receptora do benefício.

Esse aspecto estruturador da pesquisa conduz ao entendimento de que, para o cumprimento da missão do gestor do CIn, e por consequência, a efetividade da gestão, atividades e processos do Centro estudado, estarão assegurados se resultados positivos forem alcançados.

Por conta dessa prerrogativa foram utilizadas as Normas Técnicas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público - NBCT SP 16.6, que tratam especificamente sobre o resultado econômico, sobre contabilidade gerencial e de custo, bem como análise do custo-benefício para identificar e acumular as receitas e custos no CIn.

Contudo, a apuração do resultado econômico foi baseada nos princípios e critérios de mensuração e decisão do Gecon. Desta forma, os resultados nas unidades do CIn foram estabelecidos a partir das seguintes premissas:

- A administração do CIn é constituída sob o pressuposto da continuidade dos serviços públicos. Por isso, o CIn deve ser visto como um sistema aberto e dinâmico;
- A continuidade do CIn está garantida pelo corpo funcional, produtos e serviços entregues à sociedade a partir do interesse social em respostas tecnológicas;
- O clima organizacional é pró-ativo e os funcionários são capacitados e motivados;
- O resultado econômico é a melhor medida da eficiência e eficácia das ações do gestor público;
- O gestor público do CIn, na busca da eficiência, eficácia e efetividade de gestão, deverá escolher a melhor alternativa dentre aquelas possíveis para a obtenção dos produtos das atividades e ou projetos desempenhados pela entidade;
- Sob o enfoque econômico, o CIn é eficiente quando o valor das outras alternativas de execução das suas atividades é maior do que o valor corrente dos recursos utilizados e disponibilizados pelo programa de execução financeira do orçamento transferido pela UFPE;
- Sob o enfoque econômico, o CIn é eficaz quando o valor econômico dos benefícios gerados por suas atividades e ações é maior do que o custo das atividades ou projetos executados pelo Centro;
- O gestor público do CIn é competente e empreendedor ao planejar e executar as atividades gerenciais e dos programas esperados pela UFPE; ao desenvolver e capacitar as potencialidades acadêmicas e humanas dos alunos;
- A responsabilidade da gestão é mensurada por cada atividade do Centro: o gestor tem autoridade e responsabilidade para aplicar os recursos colocados à sua disposição;
- O modelo de gestão do CIn é por resultados;
- A mensuração do resultado econômico da gestão pública está prevista na NBCT SP 16.6; Os valores devem manter a comparabilidade ao longo do tempo;
- Os recursos físicos, materiais e autoridades são bem definidos por coordenações que compõem as unidades administrativas do Centro;

- Existem recursos humanos e de processamento de dados com condições de atender às necessidades do MIAR no CIn;
- A Portaria 09 de 2009 do MEC designou as unidades da UFPE por “Centros de Responsabilidade e de Custo”. Este estudo designa as unidades de Graduação, Pós-Graduação, Extensão, Cooperação e Empreendimentos, Projetos e Pesquisas, Planejamento e Orçamento, e, Infraestrutura como Centros de Responsabilidades e de Resultados Econômicos.

3.2.3 Análise das Evidências

Esta parte da pesquisa tem como objetivo demonstrar a aplicação dos conceitos explicados na revisão da literatura sobre o Modelo de Identificação e Acumulação para Apuração dos Resultados dos principais eventos ocorridos nas diversas atividades no CIn. Serão apurados os resultados dos eventos por Centros de responsabilidade, e suas atividades, demonstrando as receitas, custos e despesas. Ao final, serão consolidados os resultados por atividade e apresentado o resultado do CIn.

Os valores utilizados no Estudo de Caso refletem aproximadamente a realidade do CIn, que educa e realiza empreendimentos em serviços e em produtos tecnológicos. Entretanto, os dados não necessariamente coincidem com os registros contábeis efetuados pela UFPE, mensalmente, no 1º trimestre de 2009. Os valores obtidos pelo gestor foram consolidados anualmente, ao passo que esta pesquisa teve que reduzi-los por 12, obtendo em algumas contas contábeis a linearidade dos dados quantitativos.

As atividades desenvolvidas no CIn foram catalogadas por Centros de Resultados. Este estudo contempla as atividades que os Centros de Responsabilidade executam em cada coordenadoria do CIn, quais sejam: Graduação; Pós-Graduação; Extensão; Cooperação e Empreendedorismo; Projetos e Pesquisa; Planejamento e Orçamento; Infraestrutura; Diretoria.

Para a aplicação dos conceitos, serão utilizados termos que identificam a classificação e acumulação dos fatos contábeis e que, para o entendimento do leitor, foram relacionados àqueles mais frequentemente utilizados nesta pesquisa, e suas respectivas definições:

1 - *Benchmarking*: técnica de comparação de preços praticados, atividades e empresas que atuam em setor econômico semelhante;

2 - Melhor oferta: menor preço e prestação de serviço com qualidade;

3 - Preço contratado: Valor do serviço fechado em acordo entre o fornecedor e o CIn, a preços atuais;

4 - Custo de Oportunidade: melhor preço à vista praticado no mercado;

5 - Receitas Operacionais: somatório das receitas próprias da área com as receitas de transferências internas e externas, provenientes de incentivos públicos e privados;

6 - Receitas de Transferência Interna: ganhos obtidos de outras áreas internas;

7 - Receitas de Transferência Externa: ganhos ou transferências orçamentárias públicas, doação, incentivos públicos ou privados;

8 - Custos dos Serviços Prestados: somatório de ordenados e salários, mais encargos da folha de pessoal e Preço de Transferência ;

9 - Ordenados e Salários / 13º: total da folha de pagamento da área. Seriam os gastos identificados com as atividades da área respectiva;

10 - Encargos da Folha: total do INSS (11%), PIS s/Folha (1%), Provisão das férias (1,33%), Provisão do 13º salário(1,01%) sob o valor da folha de pagamento identificada da área;

11 - Preço de Transferência : é o preço do serviço prestado para outra área interna;

12 - Margem de Contribuição Operacional: Receitas Operacionais – Custos dos Serviços Prestados (custos diretos e variáveis);

13 - Margem de Contribuição Financeira: Resultado das Receitas Operacionais financeiras menos os dispêndios referentes a multas e juros para obter serviços, produtos ou insumos operacionais;

14 - Custos Fixos Identificados – gastos não variáveis identificados à área;

15 - Custos Fixos não Identificados – gastos não variáveis não identificados à área;

16 - Resultado Econômico da Área: é o Resultado da Margem de Contribuição Operacional, mais a Margem de Contribuição Financeira, menos os Custos Fixos Identificados;

17 - (%) Margem de Contribuição: Custos dos Serviços Prestados/Receitas Operacionais.

- O Modelo de Identificação e Acumulação do Resultado.

A partir da revisão da literatura, do modelo de mensuração do Gecon, do entendimento e adequação do modelo às Normas Técnicas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, da definição básica dos termos técnicos utilizados, e adequação à metodologia de Libonati (1996), apresenta-se o modelo conceitual que serviu de base para identificar e acumular as receitas e custos em cada Centro de Resultado.

Para cada Centro de Responsabilidade – coordenações – do CIn, foi aberto um quadro de identificação e acumulação conforme o modelo. Os cálculos contidos neste capítulo foram efetuados através do uso de planilha eletrônica. A coluna contabilização demonstra qual conta e sua natureza devedora ou credora de acordo com o Plano de Contas sugerido neste trabalho, presente no Apêndice 3. Os eventos relacionados a cada Centro de Resultado estão discriminados, em sequência, nas receitas econômicas e seus custos diretos e indiretos identificáveis em cada um dos meses analisados. A coluna 1º Trim/09 representa o somatório dos valores contidos nos meses janeiro, fevereiro e março.

Ao finalizar a análise de cada Centro de Resultado, é apresentado o Sistema de Identificação e Acumulação do Resultado, do MIAR, aplicado na área, demonstrando o resultado das identificações e acumulações, por mês. Podem ser verificados, pelas notas explicativas do MIAR, a metodologia utilizada para mensurar os valores e o método de classificação contábil, nos Centros de Receitas e nos Centros de Custos.

A seguir é apresentado o modelo do Sistema do MIAR que Identifica e Acumula o Resultado, conforme descrição anteriormente realizada de seus itens:

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

Centro de Ciências Sociais Aplicadas

Departamento de Ciências Contábeis

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - "CENTRO DE RESULTADO" (C n)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			ÁREA DE RESULTADO INFRAESTRUTURA	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso)		Portaria 09/2009					
CONTA	D/C	do MEC	**Receita Operacional**				
	C		**Atividade A**				
	C		**Atividade B**				
	C		**Receita de Transferência**				
			(-) Custos dos Serviços Prestados				
	D		**Ordenados e Salários**				
	D		**Encargos da Folha**				
	D		**Custo de Transferência**				
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL				
	C		(+) Rendimento Financeiro de Aplicações				
	D		(-) Despesas Financeiras				
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA				
	D		**(-) Custos Fixos Identificados**				
	C-D		**= RESULTADO ECONÔMICO AREA**	-	-	-	-

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:

. Metodologia de Identificação:

a) Serviço A : Conceito utilizado

b) Receita de Transferência: Preço de Transferência

. Metodologia de Classificação Contábil

MIAR: Plano de Contas, Plano de entidade e Eventos

Portaria 09/2009: não se aplica

2. Centro de Custos

. Metodolgia de Identificação

a) Ordenados e Salários: Custo Direto

b) Encargos Sociais da Folha: Custo Direto Legislação Previdenciária/Tributária e Trabalhista

c)Custo de Transferência: Custo de Oportunidade

. Metodolgia de Classificação Contábil

MIAR: Plano de Contas, Plano de entidade e eventos

Portaria 09/2009:

11ª Posições no Simec

3.2.4 Os Centros de Resultados da Pesquisa

As Coordenações do CIn, objeto da pesquisa, transformadas em Centros de Resultados a partir do Plano de Entidades, foram: Graduação; Pós-Graduação; Extensão; Cooperação e Empreendedorismo; Projetos e Pesquisa; Planejamento e Orçamento; Infraestrutura; Diretoria.

Os elementos observados nos Centros e que auxiliaram na identificação e acumulação das receitas e custos, conforme o MIAR e a NBCT SP 16.1, e 16.6, no 1º trimestre de 2009, no CIn, foram os seguintes itens:

- O objetivo;
- A missão, eventos e transações;
- A Identificação e Acumulação das Receitas e Custos:
  - A partir da demonstração do Resultado do 1º Trimestre de 2009, contemplando: a Receita Operacional (RO), Custo Operacional (CO), Margem de Contribuição Operacional (MCO), Custos Fixos Identificados (CFI), e o Resultado Econômico (RE).

    Na determinação da RO: sua identificação e acumulação aconteceram a partir do conceito de Custo de Ooportunidade, Preço de Transferência , e Benchmarking. No CO, estão identificados e alocados os gastos diretos identificáveis aos serviços prestados, inclusive por Preço de Transferência .
- A Classificação Contábil: ver-se-ão sugestões para uma contabilização do CIn para usuários internos, conforme o Plano de Contas e Plano de Entidades do Caso; Logo em seguida, contemplar-se-á sugestões acerca da classificação constante da Portaria 09/2009 do MEC para os custos.

A seguir demonstram-se os eventos e transações por Centros de Resultados.

3.2.4.1 CENTRO DE RESULTADO - GRADUAÇÃO

O objetivo dessa coordenadoria transformada em Centro de Resultado é de operacionalizar a atividade ensino realizada nos cursos de graduação: Ciência da Computação e Engenharia da Computação. A operacionalização compreende o processo de fornecer conhecimentos fundamentados, formando e preparando os alunos para o mercado de trabalho, assim como para a carreira acadêmica.

. MISSÃO, EVENTOS

A missão da Graduação é de transmitir conhecimentos nos cursos de Ciência da Computação e Engenharia da Computação, com base nos programas dos cursos oferecidos a fim de transformar o conhecimento em ações e soluções em informática e automação para a sociedade.

As principais atividades prestadas são ensinar os cursos de graduação e serviços prestados pela secretaria da Graduação.

Os eventos da Graduação são: aulas, orientações, registro de ingressos de alunos, alteração, renovação da matrícula dos veteranos, cancelamento de disciplina e semestre; pedido de segunda chamada de prova, pedido de revisão de prova, emissão de declarações inclusive estágio, esclarecimentos sobre regras, disciplinas, horários, matrículas e SIGA, e atendimento a pessoas. Aqueles eventos ora estudados são aulas desenvolvidas pela atividade ensino nos cursos de Ciência da Computação e Engenharia da Computação, e, aqueles relacionados à assessoria em gestão escolar prestada pela atividade Secretaria: matrículas.

As transações ocorridas foram os fatos administrativos realizados no mês, conforme planilha de acompanhamento das receitas e despesas do *Money* repassados pelo gestor do CIn.

. TRANSAÇÕES

As transações relacionadas à área de Graduação foram retiradas dos históricos dos eventos aula e matrícula, descritos nas planilhas enviadas pelo gestor a partir do *Money*. Foram realizados as seguintes operações:

TRANSAÇÕES DO MÊS DE JANEIRO

a) Ingresso de mais 50 alunos no curso de Ciência da Computação. Foram matriculados 500 alunos no mês; no Curso de Engenharia da Computação foram matriculados ao todo 250 alunos; Não houve aulas.
b) Recebimento de incentivo orçamentário da UFPE para o curso de graduação, no mês, no valor total de R$ 28.310,67 em cada mês do 1º trimestre;

c) Recebimento de incentivo da Receita PROF da UFPE, em cada mês do 1º trimestre, no valor de R$ 27.503,86, sendo: R$ 325,16 para material de consumo, R$ 6.925,16 para serviços pessoa física e pessoa jurídica, R$ 825,16 para Diárias, e R$ 15.428,39 destinado a passagens;

Contudo, conforme o que disciplina a NICSP 9, item 12, esses valores se constituem como aporte de capital. São transferências do capital próprio da UFPE e não são resultantes da prestação de serviços das atividades operacionais, possuindo outro entendimento que receita. Desta forma, essas transferências representam valores do capital próprio da UFPE descentralizados às demais unidades a fim de que possam realizar suas atividades operacionais.

d) Provisão da Folha de Pagamento dos docentes no mês no valor total de R$ 733.994,28, referente aos 66 docentes mais 01 substituto que trabalharam nos cursos de graduação no 1º trimestre de 2009, conforme a planilha de despesas do ano de 2009 do *Money*;

e) Provisão da Folha de Pagamento no mês, no valor total de R$ 5.327,23 referentes aos três técnicos administrativos identificados da área de graduação: AFS, GC e LCN;

f) Provisionamento de Férias do ano de 2009;

g) Provisionamento de 13º do ano de 2009;

h) Provisionamento do INSS patronal do mês;

i) Provisionamento do PIS s/Folha no mês;

TRANSAÇÕES DO MÊS DE FEVEREIRO

a) Permanência de 500 alunos no mês no Curso de Ciência da Computação; e, no Curso de Engenharia da Computação 250 alunos foram efetivamente matriculados;

b) Recebimento em transferência da Pós-Graduação os valores referentes às prestações de serviços de professores no curso MBA GTI no mês, conforme planilha de gastos com o curso, no valor de R$ 20.790,28. Os cálculos de mensuração do Preço de Transferência realizados entre a Graduação e Pós-

Graduação (Curso MBA GTI) serão vistos em sequência no tópico que trata da Receita Operacional;

c) Recebimento de incentivo orçamentário da UFPE para o curso de graduação, no mês, no valor total de R$ 28.310,67, onde são considerados valores de não contraprestação e, portanto, seguem o entendimento do item 12 da NICSP 9: aportes de capital;

d) Recebimento de incentivo da Receita PROF da UFPE no valor de R$ 27.503,86, sendo: R$ 325,16 para material de consumo, R$ 6.925,16 para serviços pessoa física e pessoa jurídica, R$ 825,16 para diárias, e R$ 15.428,39 destinado a passagens. Esses ingressos representam aportes de capital como descrito no item anterior;

e) Provisão da Folha de Pagamento dos docentes, no mês, no valor total de R$ 733.994,28, referente aos 66 docentes mais 01 substituto que funcionaram nos cursos de graduação no 1º trimestre de 2009, conforme a planilha de despesas do ano de 2009 do *Money*;

f) Provisão da Folha de Pagamento dos técnicos identificados à área, no mês, no valor total de R$ 5.327,23, referente aos 03 técnicos administrativos;

g) Provisionamento de Férias do ano de 2009;

h) Provisionamento de 13º do ano de 2009;

i) Provisionamento do INSS patronal do mês;

j) Provisionamento do PIS s/Folha no mês;

k) Aluguel de 10 salas de aula, e 04 laboratórios, com equipamentos educacionais e de ensino no valor total de R$ 25.500,00 para Infraestrutura. Os cálculos serão demonstrados no tópico denominado de Identificação e Alocação dos Custos dos Serviços Prestados por Transferência.

TRANSAÇÕES DO MÊS DE MARÇO

a) Permanência de 500 alunos no mês no Curso de Ciência da Computação; e, no Curso de Engenharia da Computação 250 alunos foram efetivamente matriculados;

b) Recebimento em transferência da Pós-Graduação, valores referentes à prestação de serviços de professores no curso MBA GTI no mês, conforme planilha de gastos com o curso, no valor de R$ 27.686,35. A demonstração da operação pode ser visualizada no tópico Receita Operacional por Transferência;

c) Recebimento de incentivo orçamentário da UFPE para o curso de graduação, no mês, no valor total de R$ 28.310,67. Esse ingresso refere-se a aporte de capital conforme item 12 da NICSP 9;

d) Recebimento de incentivo da Receita PROF da UFPE, no valor de R$ 27.503,86, sendo: R$ 325,16 para material de consumo, R$ 6.925,16 para serviços pessoa física e pessoa jurídica, R$ 825,16 para diárias, e R$ 15.428,39 destinado a passagens. Esse ingresso representa um aporte de capital conforme anteriormente visto;

e) Provisão da Folha de Pagamento dos docentes no mês no valor total de R$ 733.994,28, referente aos 66 docentes mais 01 substituto que funcionaram nos cursos de graduação no 1º trimestre de 2009, conforme a planilha de despesas do ano de 2009 do *Money*;

f) Provisão da Folha de Pagamento dos técnicos, no mês, no valor total de R$ 5.327,23, referente aos 3 (três) técnicos administrativos;

g) Provisionamento de Férias do ano de 2009; Provisionamento de 13º do ano de 2009;

h) Provisionamento do INSS patronal do mês; Provisionamento do PIS s/Folha no mês;

i) Aluguel de 10 salas de aula, e 04 laboratórios, com equipamentos educacionais e de ensino para infraestrutura, no valor total de R$ 25.500,00, em transferência. Esses custos bem como sua identificação e mensuração, podem ser visualizados no tópico adequado denominado de Identificação e Alocação dos Custos dos Serviços Prestados por Transferência;

. Identificação e Acumulação das Receitas e Custos

Demonstração do Resultado do Centro Graduação

1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	3.524.710,28
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
(-) Custo dos Serviços Prestados	3.192.417,02
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
(=) Margem de Contribuição Operacional	332.293,26
(-) Custos Fixos Identificáveis	(9.794,05)
Gratificação de Docentes Coordenadores do Centro	(6.875,91)
Encargos e Salários	(2.918,14)
Resultado do Centro Graduação	322.499,21

O Resultado Econômico do Centro Graduação, no 1º trimestre de 2009, a partir da DRE (Demonstração de Resultado Econômico), acima, representa o somatório das transações à vista, ocorridas em cada um dos meses do trimestre. Pode ser obtido pela diferença entre as receitas operacionais e os custos dos serviços prestados mais as despesas fixas indicadas pelo gestor em cada mês.

As receitas operacionais resultaram do somatório das receitas da atividade Ensino dos cursos ofertados, mais a atividade de apoio às operações prestadas pela secretaria referente ao evento matrículas.

A composição das receitas e custos, a identificação, a mensuração e como foram acumulados, são demonstrados em tópicos a seguir.

- **As Receitas Operacionais**

A Receita Operacional Total da Graduação foi formada a partir dos eventos dos serviços que foram prestados no trimestre relacionados à Atividade Ensino e Secretaria.

O evento aula Relativo à Atividade Ensino realizada nos cursos de graduação foi medido a partir de janeiro de 2009, mesmo tendo como início do calendário escolar o dia 16 de fevereiro. Isto porque para ingressar nos cursos Ciência da Computação e Engenharia da Computação, os alunos aprovados no vestibular são matriculados para garantir a vaga de sua aprovação, e assegurar sua participação nas aulas. O valor da matrícula, portanto, configurou-se como um ganho operacional para os cursos da graduação, relativamente à atividade ensino, e ao evento aula. O valor desse ganho foi obtido pela Receita de Oportunidade de cada curso. Conforme informações do gestor foram matriculados 500 alunos no curso de Ciência da Computação, e 250 no curso de Engenharia da Computação, em cada um dos meses no período pesquisado.

Os eventos atendimento, registro e acompanhamento de matrícula ocorreram no mês de janeiro. Como a atividade Matrícula não vem sendo mensurada, adotou-se a Receita de Oportunidade para mensurar economicamente seu efeito na gestão a fim de atender a NBC T SP 16.6. Os eventos relacionados a esta assistência em gestão escolar, foram medidos a partir dos valores correntes de mercado na condição à vista, pelo Portal de C*omprasnet* do Governo Federal, estabelecido nesta pesquisa, como mercado ativo de tais serviços.

Nos meses de fevereiro e março de 2009, foram identificados no Centro de Resultado Graduação, os eventos aulas nos cursos de graduação, e os eventos (atendimento usuários interno e externos, cadastro, protocolo) relacionados à gestão escolar na secretaria dos cursos. Estas informações foram obtidas a partir das grades curriculares e o calendário de eventos do 1º trimestre da Graduação, que pode ser visualizado nos Apêndices 3 (p.307) e 4 (p. 308).

O valor do 1º Trimestre, da Receita Operacional, do Centro de Resultado Graduação, conforme a DRE, vista anteriormente, pode ser mensurado através: 1 - das mensalidades, relativas à atividade ensino, curso Ciência da Computação (R$1.552.500,00); e, do Curso Ciência da Computação (R$ 908.872,50); 2 - pelos

eventos da atividade de assessoramento de ensino prestados pela secretaria dos cursos (R$ 85.200,00); 3 - mais as receitas econômicas do Preço de Transferência incidentes ao Centro de Resultado Pós-Graduação em função dos serviços prestados pelos professores da graduação no curso de mestrado e doutorado acadêmico (R$ 978.137,78).

Essas receitas foram mensuradas pelo custo de oportunidade conforme diretivas da NBC T SP 16.6 e o MIAR. A seguir demonstra-se por atividade a apuração das receitas dos eventos aula e assessoria de ensino, das atividades ensino e secretaria, respectivamente, e os eventos do Preço de Transferência dos serviços prestados a outro Centro de Resultado:

a) Aulas no Curso Ciência da Computação:

- a mensuração da receita de oportunidade iniciou-se pela busca a universidades que ofertam o curso e que possuam o Conceito da Instituição (CI), e Índice Geral dos Cursos (IGC) da instituição, medidos pelo MEC, semelhantes ao CIn. O Centro de informática da UFPE obteve um *rating* de um CI 4, e IGC 356,00 em 2008;
- de 277 universidades que ofertaram o curso no 1º trimestre de 2009, 47 apresentaram o IGC equivalente ou melhor que o da UFPE, independente se eram públicas ou privadas;
- das 47 universidades selecionadas, 15 foram IFES privadas que cobraram mensalidades, representando 32% da amostra inicial colhida;
- o critério final de seleção dos melhores cursos desprezados, foi uma combinação entre o IGC contínuo e faixa da universidade com o CPC (Conceito Preliminar do Curso) Contínuo com o CPC geral do curso, igual ou maior do que Ciência da Computação do CIn;
- o benchmarking revelou que das 15 universidades privadas 03 seriam possíveis de indicar o melhor preço à vista, oferecendo cursos de boa qualidade tal qual semelhança ao do CIn, conforme a avaliação do MEC: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ) e Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS); o benchmarking pode ser visto no apêndice deste trabalho.

- após o levantamento das três universidades católicas, restou verificar se os programas e os créditos cobrados por elas, teriam correspondência com o curso ofertado no CIn da UFPE, antes de precificar as mensalidades;
- as três universidades obrigaram o cumprimento de 23 créditos ao aluno que ingressa no vestibular. As disciplinas ofertadas no básico possuíram similaridade com as ementas do curso do CIn;
- foi considerada a média de 23 créditos como situação geral do curso para valorar as mensalidades de janeiro, fevereiro e março de 2009;
- os valores das mensalidades foram retirados do manual do estudante de cada universidade, por meio dos *sites* destas universidades. Foram considerados os preços praticados à vista. Dentre eles a melhor oferta na condição à vista foi da PUC-SP, com os valores das mensalidades ao preço de R$ 1.035,00.

Então, a Receita de Oportunidade do Curso Ciência da Computação foi calculado da seguinte forma:

Quadro 9: Receita de Oportunidade do Curso Ciência da Computação

	JAN	FEV	MAR	TRIMESTRE
Quantidade (QT) alunos	500	500	500	1.500
CI (R$)	1.035,00	1.035,00	1.035,00	1.035,00
RO = QTXCO	517.500,00	517.500,00	517.500,00	1.552.500,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2009

Em cada um dos meses, o curso obteve 500 alunos ao preço de R$ 1.035,00, totalizando R$ 517.500,00 por mês (= R$ 1.035,00 x 500). O valor total no trimestre é resultado do somatório de QT x CO, nos meses de janeiro, fevereiro e março:

517.500,00 + 517.500,00 + 517.500,00 = R$ 1.552.500,00

O benchmarking, os critérios de identificação e mensuração da Receita de Oportunidade da Receita do Curso Ciência da Computação podem ser visualizados no apêndice deste trabalho, no quadro Revisão Analítica de Receitas – 1º trimestre de 2009, e no Sistema de Receitas e Custos: área Graduação.

b) Aulas no Curso Engenharia da Computação:

- Foram levadas em consideração para o benchmarking do curso, todas as etapas descritas no Curso de Ciência da Computação;
- a universidade PUC RS foi selecionada para o pareamento de preços mesmo apresentando um IGC contínuo inferior ao da UFPE, porque obteve um CPC Contínuo do curso e conceito do ENADE melhor do que o CIn;
- de 22 instituições que ofertaram o curso, 05 foram IFES privadas, cujos melhores conceitos ficaram concentrados nas Pontifícias Universidades Católicas do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul;
- das duas instituições identificadas a que apresentou os menores valores na condição à vista das mensalidades foi a PUC Rio Grande do Sul. O valor das mensalidades foi medido aplicando-se o desconto de 4,97% de reajuste aos preços das mensalidades de 2010. Isto porque, o manual e edital de 2009 não foram disponibilizados via web, mas tão somente o valor das mensalidades de 2010 com a indicação de 4,97% de aumento relativamente às mensalidades de 2009. O preço das mensalidades dos cursos que fazem parte do Centro Técnico Científico no 1º trimestre de 2009, referente à média de 23 créditos por aluno foi de R$ 1.211,83.

Então, a Receita de Oportunidade é calculada, levando-se em consideração a quantidade de alunos e o preço obtido pelo conceito de custo de oportunidade, obtendo os seguintes resultados:

Quadro 10: Receita de Oportunidade do Curso Engenharia de Computação

	JAN	FEV	MAR	TRIMESTRE
Quantidade (QT) alunos	250	250	250	750
CI (R$)	1.211,83	1.211,83	1.211,83	1.211,83
RO = QTXCO	302.957,50	302.957,50	302.957,50	908.872,50

Fonte: Dados da pesquisa, 2009

Em cada um dos meses o curso obteve 250 alunos ao preço de R$ 1.211,83, totalizando R$ 302.957,50 por mês (= R$ 1.211,83 x 250). O valor total no trimestre é resultado do somatório de QT x CO, nos meses de janeiro, fevereiro e março:

302.957,50 + 302.957,50 + 302.957,50 = R$ 908.872,50

O benchmarking, os critérios de identificação e mensuração da Receita de Oportunidade da Receita do Curso Ciência da Computação podem ser visualizados no Apêndice 4 deste trabalho, no quadro Revisão Analítica de Receitas – 1º trimestre de 2009, e no Sistema de Receitas e Custos: área Graduação.

c) Serviços de Secretaria

As atividades prestadas pela secretaria dos cursos da graduação, em geral foram serviços de assessoria administrativa.

O benchmarking de assessoria educacional foi realizado a partir do portal *comprasnet* do Governo Federal, a partir das atas de registros de preços de nº 0007/2009, referentes ao código 744: Consultoria e Assessoria em Organização e Métodos em Gestão de Ensino. Dentre as três empresas que participaram do certame - TS Consultoria Empresarial Ltda (CNPJ 06.033.739/0001-86), Connect System Consulting e Informatica Ltda ME (CNPJ 05.745.242/0001-28), e Aguiar Santos Assessoria e Consultoria Ltda (CNPJ 01.936.074/0001-05) para dar apoio às operações da unidade de secretaria de ensino, aquela que apresentou o menor preço na condição à vista foi TS Consultoria. O valor contratado por hora representou R$ 177,50.

O cálculo da Receita de Oportunidade da Secretaria foi obtido apropriando o valor de R$ 177,50 às 40 horas semanais, que é o regime de trabalho dos técnicos administrativos da área:

R$ 177,50 x 40 h/semanais = R$ 7.100,00/ semana
R$ 7.100,00 x 4 semanas = R$ 28.400,00/ mês

A Receita de Oportunidade relacionada à atividade Secretaria importou portanto numa avaliação de R$ 28.400,00 pareado pelo certame e contratação do *comprasnet* – o portal de compras do Governo Federal, a partir da ata de registro de preços do pregão nº 07/2009.

Logo, no Trimestre, a Receita da Atividade Secretaria foi de:

Quadro 11: Receita da Atividade Secretaria

Receita de Oportunidade	JAN	FEV	MAR	TRIMESTRE
40 h/sem x 4sem x R$ 177,50	28.400,00	28.400,00	28.400,00	85.200,00

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

d) As Receitas de Transferência

As Receitas de Transferência representam o ganho obtido ao disponibilizar professores da graduação para ensinar nos cursos de especialização em nível de mestrado e doutorado acadêmico. Referem-se, todavia, à atividade ensino, e aos eventos aula e orientação. Nesta acepção teórica, se esses eventos representam Receitas de Transferência para a Graduação, são custos para a área Pós-Graduação.

Do evento Aula

O Preço de Transferência do Mestrado e Doutorado Acadêmico foi obtido pela multiplicação da carga horária total dos docentes dispensada às disciplinas do curso pelo preço da mão de obra dos docentes. Pode ser representado pela seguinte expressão:

Preço de Transferência (PT) = nº de docentes que efetivamente ministraram aulas x a Carga Horária Total (CH_{total}) x Custo Oportunidade Aulas de Professores em nível de Mestrado Acadêmico. Resumindo:

$$\mathbf{PT_{pós} = nº_{prof} \times CH_{total} \times CO_{profMest}}$$

O primeiro passo em direção a medir o Preço de Transferência a cargo da Pós-Graduação foi identificar a quantidade de professores que efetivamente ministraram aulas no mestrado e doutorado acadêmico no 1º trimestre de 2009.

De acordo com a secretaria da Pós-Graduação foram ao todo 41 docentes que ministraram aulas em 41 disciplinas.

A partir desta informação foi necessário estabelecer a quantidade total da carga horária dispensada por tais professores da graduação ao curso realizado no Centro de Resultado Pós-Graduação.

A carga horária total foi obtida a partir da estrutura curricular do mestrado acadêmico, que está modelada da seguinte forma, conforme anexos constantes do Regimento Interno dos Cursos de Mestrado e Doutorado:

Quadro 12: Créditos do Curso Mestrado e Doutorado Acadêmico

Obrigatórios	Eletivo		Total de Créditos
	Básico	**Específico**	
2	**12**	**12**	**26**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

O total dos créditos são 26, sendo 02 obrigatórios e 24 eletivos. Por disciplina são 04 créditos. Sendo assim, cada unidade de crédito corresponde à 15 horas-aula conforme art.16 do Regimento Interno do Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação: Estrutura Curricular *Stricto Sensu* Mestrado e Doutorado.

A partir destas informações foi possível elaborar o quadro, abaixo, que descreve a carga horária total dos docentes que ministraram aulas no curso de mestrado acadêmico e doutorado a partir da unidade de crédito das disciplinas:

Quadro 13: Carga Horária das Disciplinas

	Básico	**Específico**	**CH Total**
1 (um) Crédito por Disciplina			15
Total Crédito por Disciplina	4	4	-
Carga Horária Aula p/ Disciplina (art 16)	60	60	60
Disciplinas que tiveram aulas	30	11	41
Carga Horária Total Geral (h/a)			**2.460**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Logo, o total geral da carga horária dispensada por cada professor que efetivamente ministrou aulas, no 1º trimestre de 2009, em março, especificamente, foi de 2.460 h/a. Isto por que:

15h/a x 4 créditos por disciplina = 60 h/a , onde 41 professores ministraram aulas. Sendo assim:

60h/a x 41 = 2.460 h/a, foi o total das horas-aula dispensadas pelos professores nas 41 disciplinas ministradas.

O passo a seguir foi identificar o Preço de Oportunidade das aulas ministradas pelos docentes de nível superior nos cursos de pós-graduação mestrado e doutorado acadêmico.

O valor foi obtido a partir dos seguintes parâmetros:

a) tabela de remuneração dos funcionários públicos federais, extraída no Portal da Transparência do Governo Federal;
b) do Regimento Interno dos Cursos de Pós-Graduação *strictu sensu* em Ciência da Computação – Estrutura Curricular Mestrado e Doutorado Acadêmico;
c) pela Resolução nº 02/2006 do Conselho Coordenador de Ensino, Pesquisa e Extensão (CCEPE/UFPE).

Como não foram disponibilizadas as folhas de pagamento dos docentes ativos e inativos, restou considerar como parâmetros para avaliar a hora-aula do docente com dedicação exclusiva, aqueles exigidos pelo Regimento Interno dos Cursos de Ciência da Computação – com relação aos docentes; e, pela Resolução nº 02/2006 do Conselho Coordenador de Ensino, Pesquisa e Extensão (CCEPE /UFPE) no qual indica como se deve calcular o valor da hora-aula de um professor com dedicação exclusiva.

Conforme o artigo 12, inciso I da Estrutura Curricular dos Cursos de Pós-Graduação *strictu sensu* mestrado e doutorado em Ciência da Computação da UFPE, o docente inscrito nesses cursos deve possuir doutorado ou livre docência.

Segundo o Anexo 1 da orientação básica da Resolução 02/2006 CCEPE/UFPE, o cálculo do valor hora-aula é obtido da seguinte forma:

> **Parâmetro**
>
> O valor da hora-aula para o docente que ministrará aula nos cursos de especialização será igual à remuneração paga a um Professor do Quadro de Pessoal da UFPE, posicionado no Nível 4, da Classe de Adjunto em Regime de 40 horas com Dedicação Exclusiva, dividido por 32. O valor da hora-aula será definido de acordo com a titulação do Professor Contratado.

O valor equivalente a um mês de trabalho, para a classe de adjunto nível 4, é de R$ 7.182,28. Este valor representa o somatório do valor bruto mais as gemas, e a retribuição por titulação de doutor. Este numerário pode ser visto à folha 162 da Tabela de Remuneração dos Funcionários Públicos Federais do Portal da Transparência do Governo Federal.

O valor da hora-aula percebido por um professor doutor, nesta pesquisa, foi considerado como aproximadamente de R$ 224,45 (R$ 7.182,28 ÷ 32).

Da equação da Receita de Transferência, tem-se que:

$$\mathbf{PT_{mest/dout} = (n^{o}_{prof} \times CH_{p/disciplina}) \times CO_{prof}}$$

PT = (41 x 60) x 224,45, no qual:

PT = 2.460 x 224,45, donde:

PT = R$ 552.137,78

Do evento: Orientação

O processo de mensuração do Preço de Transferência de encargo do Centro de Resultado Pós-Graduação referente ao evento orientação de docentes nos cursos de mestrado e doutorado acadêmico pode ser medido através da expressão:

$$PT_{orientação} = Nº \text{ de alunos instruídos em cada curso} \times \text{Preço de instrução}$$

A partir do site do CIn, foi possível identificar a quantidade de alunos a serem instruídos nos cursos de pós-graduação strictu sensu por mês.

A relação de alunos aprovados para o curso em 2009, com início em março de 2009, no mestrado, totalizou 245 alunos, enquanto que o doutorado foram 39. A quantidade aproximada de alunos instruídos por mês pode ser da seguinte forma:

Quadro 14: Períodos dos Cursos no 1º Trimestre do Ano Letivo

Períodos / Cursos	JAN	FEV	MAR	1º TRIMESTRE
Mestrado Acadêmico	245	245	245	735
Doutorado Acadêmico	39	39	39	117

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Foi necessário proceder a aproximações, por não ter sido disponibilizada a quantidade de alunos orientados por mês nos cursos de pós-graduação, nos meses do 1º trimestre de 2009.

O preço da instrução foi realizada mediante um pareamento no mercado ativo na condição à vista. Adotou-se *benchmarking* para realizar uma equivalência de precificação na condição de mercado à vista, com referência à prestação de serviços em orientação em informática por mês. A busca por preços no mercado ativo iniciou-se no site especializado de busca Google importando em 347.000 resultados quando selecionado o seguinte parâmetro: “preço instrutor informática”.

Dentre as possíveis identificações de preços, em virtude da limitação de tempo em se verificar 104.100 posições (30% do banco de dados de 347.000 do Google) em função da limitação de tempo e importe para a pesquisa, os preços comparados foram extraídos das agências: Guia do hardware, Catho on line, Trovit Brasil, pela tabela de preços da Associação dos Profissionais em Informática (API) de São Paulo, e sites aleatórios sobre aulas particulares em informática ou T1 Dentre os pacotes mensais ofertados, a fonte da agência de empregos Trovit Brasil forneceu a melhor opção, indicar o menor preço à vista, de R$ 500,00.

Então, o total da Receita de Oportunidade para orientar/instruir alunos em informática no trimestre pode ser obtido conforme descrito a seguir:

Quadro 15: Receita de Oportunidade para Orientar/Instruir Alunos em Informática no Trimestre

Períodos / Cursos	JAN	FEV	MAR	1º Trimestre	Preço de Oportunidade	Receita de Oportunidade
Mestrado Acadêmico	245	245	245	735	500,00	367.500,00
Doutorado Acadêmico	39	39	39	117	500,00	58.500,00
Valor Total no Trimestre pela orientação/instrução em informática						**426.000,00**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

O total do Preço de Transferência representou no 1º trimestre, ao mesmo tempo uma Receita de Oportunidade para o Centro de Resultado Graduação e um Custo de Oportunidade para o Centro de Resultado Pós-Graduação, aproximadamente em R$ 978.137,78, conforme os eventos descritos por mês a seguir:

Quadro 16: Preço de Transferência no 1º Trimestre

Preço de Transferência	JAN	FEV	MAR	1º Trimestre
Evento Aula	-	-	552.137,78	552.137,78
Evento Orientação	142.000,00	142.000,00	142.000,00	426.000,00
Total da Receita de Oportunidade (PT)	**142.000,00**	**142.000,00**	**694.137,78**	**978.137,78**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

A seguir serão descritos como os valores dos custos operacionais foram obtidos para a apresentação na DRE.

- **Os Custos dos Serviços Prestados**

Os gastos identificados pela coordenadoria de graduação e indicados nas planilhas do *Money* foram: a folha de pagamento total dos docentes e dos técnicos administrativos que trabalham no Centro da graduação; os valores consumidos pelos encargos patronais em virtude da folha de pagamento que são: contribuição do INSS patronal, PIS s/Folha, a provisão do 13º salário e Férias.

Estes dois últimos itens foram adicionados ao estudo pelos percentuais de 8,33% (1/12 avos) e 11,11% [(1 + 1/3) ÷ 12 meses] sobre o valor total da folha de pagamento do mês; e o custo de transferência para a Infraestrutura com relação aos equipamentos, instalações prediais para a consecução da atividade ensino.

Folha de Pagamento

O valor total da folha de pagamento com docentes da área Graduação foi obtido através do mapa de acompanhamento do Money, que do valor identificado no ano foi dividido por 12 meses para encontrar o valor da folha aproximada por mês. Por isso apresentou um valor linear de R$ 733.994,28, no mês de janeiro, fevereiro e março. No trimestre o valor acumulado resultou num importe de custo de ordenados e salários de R$ 2.201.982,84.

A lista do pessoal contendo o setor onde se destinam e o cargo que exercem foi retirada do sítio institucional do CIn, no *link* Pessoas ou Contatos. O estudo não contou com a Folha de Pagamento dos Inativos e Ativos para identificar os custos salariais.

Portanto, com relação à Folha de Pagamento dos Técnicos Administrativos da Graduação tem-se que apenas três técnicos que estão alocados na área da Graduação: AFS, GCPS e LCNS.

O valor dos salários e ordenados foram obtidos a partir da Tabela de Remuneração dos Servidores Públicos Federais da Carreira dos Técnicos Administrativos da Educação do Governo Federal disponível no Portal da Transparência do Governo Federal.

A classe e o nível funcionais foram extraídos do Portal da Transparência pelo sistema de busca, pelo parâmetro de seleção: o nome completo do servidor, representados, nesta pesquisa, por suas iniciais.

Os valores da despesa com salários e ordenados foram obtidos a partir da categorização das classes A, B, C, D e E, constantes do Plano de Cargos e Salários do Governo Federal para o ano de 2009. O valor base dos salários correspondeu ao primeiro piso de cada classe e de capacitação 1, por não ter sido possível discriminar a especialização dos funcionários identificados no Portal da Transparência, tampouco pelo banco de dados desta pesquisa.

Os salários-base fixados na apropriação foram representados pelo menor valor da categoria decorrente da capacitação nível 1, relacionados a seguir:

Quadro 17: Salários-Base Fixados da Capacitação Nível 1

Classe dos Técnicos	Salário Bruto (R$)	1º Piso
A	888,16	P01
B	1.059,95	P06
C	1.264,99	P11
D	1.509,69	P16
E	2.307,85	P28

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Desta forma o custo dos técnicos importou por mês R$ 5.327,23, conforme a composição da folha de funcionários a seguir:

Quadro 18: Composição da Folha de Funcionários

1. CENTRO DE GRADUAÇÃO			
Funcionário	Remuneração Bruta	Categoria	Cargo
AFS	2.307,85	Classe E40h	Técnicos Assuntos Educacionais
GCPS	1.509,69	Classe D40h	Assistente Administração
LCNS	1.509,69	s/informação	Assistente Administração
Total Identificado da Despesa de Salário	5.327,23		

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Apesar da categoria de LC não ser mencionada no Portal da Transparência, foi razoável adotar o mesmo valor da remuneração aproximada de GC por possuírem o mesma atribuição funcional.

Logo, o custo total no Trimestre da Folha de Pagamento dos Técnicos foi de

R$ 5.327,23 x 03 meses =

R$ 15.981,69

Foi necessário calcular o custo da Folha de Pagamento dos Técnicos Administrativos da forma como foi apresentado acima, porque o valor estabelecido no Money estava contemplado de modo geral, não particionado por cada unidade ou coordenação como requer o MIAR. Por isso, foi preciso identificar os funcionários alocados na área da graduação e os valores de seus salários mensais.

No trimestre o valor da Folha de Pagamento dos Docentes e Técnicos importou em R$ 2.217.964,53, da seguinte forma:

Quadro 19: Valor Folha de Pagamento de Docentes e Técnicos no 1º Trimestre

Ordenados / Salários / 13º Salário	739.321,51	739.321,51	739.321,51	2.217.964,53
Docentes	733.994,28	733.994,28	733.994,28	2.201.982,84
Técnicos Administrativos / Estagiários	5.327,23	5.327,23	5.327,23	15.981,69

Fonte: Dados da pesquisa, 2009

Encargos Sociais

A identificação dos encargos sociais foi realizada iniciando-se pelo enquadramento do Código Nacional de Atividades Econômicas – CNAE da UFPE para encontrar o código do Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS. O código CNAE, de nº 8411-6/00 foi extraído a partir do CNPJ da UFPE no sítio da Receita Federal do Brasil (comprovante de inscrição e de situação cadastral).

Do artigo 201, I do Decreto 3.048 de 06/05/99, obteve-se os percentuais do INSS devido pelo CIn (Departamento da UFPE) que enquadra-se no Fundo de Previdência Social – FPAS com o código 582, em função do CNAE conseguido a partir do CNPJ.

Utilizando-se o FPAS, identificou-se a partir da Instrução Normativa do Ministério da Fazenda da Receita Federal do Brasil (IN MF/RFB) nº 739, de 02 de maio de 2007, que a alíquota a ser aplicada sobre a folha bruta de salários é de 20% a título do INSS Patronal. O Risco de Acidente de Trabalho (RAT) é 2%, conforme o artigo 202, inciso II do Decreto 3.048/99. Essas alíquotas podem ser confirmadas na Instrução Normativa do Ministério da Fazenda e Secretaria da Receita Federal do Brasil de nº 739, de 02 de maio de 2007 MF/SRB, pelo código FPAS 582.

Logo, a alíquota para provisionar a contribuição previdenciária patronal atinge o percentual de 22% (20% + 2%).

A alíquota do PIS sobre a Folha de Pagamento é de 1%, conforme o artigo 13 da MP 2158-35, de 28 de agosto de 2001 para entidades públicas.

O total dos encargos, portanto, a apropriar mensalmente sobre a folha bruta dos salários e ordenados do CIn é 23% (20% + 2% + 1%).

A provisão das férias foi realizada a partir da consideração de que os funcionários possuem o direito de receber 1 salário + 1/3 de seus salários a cada 12 meses trabalhados. Então, o coeficiente atribuído de 0,1111 sobre a folha mensal foi obtido por meio do cálculo a seguir:

$$1 + (1 \div 3) = 1{,}33$$

que, divido por 12 meses, totaliza:

$$0{,}1111 \times 100\% = \mathbf{11{,}11\%}$$

O décimo terceiro salário, que representa mais um salário a partir dos 12 últimos, foi provisionado na proporção de 1/12 avos, ou seja, na condição mensal com o coeficiente de 0,0833 x 100%, 8,33% (= 1 ÷ 12).

A seguir demonstram-se os cálculos dos custos com salários e encargos sociais em Real (R$).

Quadro 20: Cálculos dos Custos com Salários e Encargos Sociais em Real (R4)

Total da Folha no Trimestre R$ 2.217.964,53	
INSS = 2.217.964,53 x 22% = R$487.952,20	Férias = 2.217.964,53 x 0,1111 = R$ 246.415,86
PIS s/Folha = 2.217.964,53 x 1% = R$ 22.179,65	13º Salário = 2.217.964,53 x 0,0833 = R$ 184.756,45

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

O total dos encargos sociais sobre a folha de pagamento no trimestre atingiu o montante de R$ 941.304,16, como segue abaixo descriminado por mês e por evento:

Quadro 21: Encargos sociais

Encargos Sociais	313.768,05	313.768,05	313.768,05	941.304,16
INSS (22% Decreto 3.048 de 06.05.99)	162.650,73	162.650,73	162.650,73	487.952,20
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28.08.01)	7.393,22	7.393,22	7.393,22	22.179,66
Provisão 13º Salário (8,33%)	61.585,48	61.585,48	61.585,48	184.756,45
Provisão de Férias (11,11%)	82.138,62	82.138,62	82.138,62	246.415,86

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Preço de Transferência da Infraestrutura

O Preço de Transferência referiu-se à locação de 10 salas de aula e 04 laboratórios com equipamentos, imputados pelo Centro de Resultado de Infraestrutura à Graduação.

O custo de oportunidade por utilizar materiais de outra unidade interna, pelo preço em que poderia obter em mercado na condição à vista, pode ser representado pela seguinte expressão:

CO instalações: Quantidade de Instalações x Preço Mercado à Vista Aluguel.

Esse sistema de Preço de Transferência está inserido no modelo de mensuração do Gecon. O preço dos serviços adquiridos internamente pelo Centro de Resultado Infraestrutura representou para a área da Graduação um custo de

aluguel das estruturas necessárias para realizar a atividade ensino, e, ao mesmo tempo uma Receita de Oportunidade em Transferência para a Infraestrutura.

A quantidade das instalações com os equipamentos e energia, utilizados pela Graduação a partir de fevereiro de 2009, para a realização do evento aula, e que foram disponibilizados pela Infraestrutura foram:

Quadro 22: Quantitativo de Instalações com os Equipamentos e Energia Utilizados pela Graduação

Período de Arrendamento	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	Material Requisitado por:	Período Disponibilizado
Quantidades (Qt) e Equipamentos disponibilizados	Qt Mat/dia	Qt Mat/dia	Qt Mat/dia		
Salas de Aulas c/equipamentos	0	10/10 DIAS	10/30 DIAS	Graduação	DIA
Laboratórios c/equipamentos	0	4/10 DIAS	4/26 DIAS	Graduação	DIA

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

A quantidade de salas e laboratórios, bem como suas instalações – energia e equipamentos utilizados pela Graduação foram extraídos das salas e laboratórios apresentados na Grade Curricular dos Cursos de Graduação, constante no *site* do CIn.

Os preços foram obtidos a partir do menor preço de mercado na condição á vista de arrendamento dos materiais acima descritos. Para tal fim foi realizado um *benchmarking,* no qual o menor preço para aluguel de salas de aula de informática com equipamentos por mês foi de R$ 550,00, da fonte expimóvel; O aluguel dos laboratórios que contenham e suportem a quantidade de 40 computadores foi de R$ 5.000,00. O *benchmarking* pode ser visualizado no Apêndice 4 deste trabalho da área de Infraestrutura.

O total do custo de R$ 31.333,33 foi originado pelo Preço de Transferência da Infraestrutura, imputado ao Centro da Graduação, atingiu esse montante no trimestre de 2009 como descrito a seguir:

Quadro 23: Preço de Transferência da Infraestrutura no 1º trimestre de 2009

Período de Transferência da Infraestrutura	Menor Preço (unidade)	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	Trimestre
Salas de Aula c/ equipamentos Graduação (dia)	R$ 550,00/mês	-	**1.833,33**	5.500,00	7.333,33
Laboratório c/ equipamentos Graduação (dia)	R$ 5.000,00/mês	-	6.666,67	17.333,33	24.000,00
Total do Custo Incorrido de Materiais para a Graduação		**-**	**8.500,00**	**22.833,33**	**31.333,33**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento

As atividades de planejamento, organização e orçamento realizadas pela unidade Planejamento e Orçamento, assiste ao acompanhamento da execução financeira, mensalmente, e envolve ações voltadas para controlar a dinâmica, aplicação e origem de recursos, em todas as áreas, inclusive Graduação.

Neste sentido, foram calculadas as Receitas de Oportunidade do Centro Planejamento e Orçamento em função dos eventos executados em matéria de administração financeira e orçamentária a todas as unidades.

Ao passo que, se este influxo representa para Planejamento e Orçamento uma receita de oportunidade, para os demais Centros significará um Custo de Oportunidade por adquirir tais serviços. Isto porque, a área Planejamento e Orçamento, ao ofertar um serviço interno com menor valor de mercado na condição à vista, favorece oportunamente a sua aquisição, em substituição de outros preços, condições e operações ofertadas, externamente, por outros fornecedores de tais serviços.

Logo, a identificação e a mensuração do valor dessas atividades se processaram a partir da busca pelo menor preço de mercado na condição à vista. O mercado ativo utilizado para a fixação e valoração da receita das atividades planejamento, organização e orçamento foi o Portal de Compras do Governo Federal: *comprasnet.*

A partir da Ata de Registro de Preços do Pregão nº 00030/2008, acessada pelo menu ACESSO LIVRE, após a seleção do *link* consulta de serviços, acessórios e complementares em atividades de administração, recursos humanos e financeiros

– código 24996, da Unidade de Administração de Serviços Gerais – UASG 1200017, obteve-se o menor preço contratado na condição à vista no período correspondente a 15/01/2009 e 14/01/2010. Este numerário correspondeu a um preço de R$ 605,00, por mês, para que a área Planejamento e Orçamento administre e acompanhe a execução orçamentária para as áreas.

Assim, no trimestre, a Graduação incorreu em custo de transferência, em função do preço devido aos serviços prestados por Planejamento e Orçamento o montante de R$ 1.815,00 (= R$ 605,00 x 3 meses).

Portanto, o total dos custos operacionais no 1º trimestre de 2009 pode ser obtido a partir do quadro a seguir:

Quadro 24: Resumo dos Custos Operacionais da Graduação no 1º trimestre de 2009

Eventos dos Custos/Período	Jan	Fev	Mar	1º Trimestre
Ordenados / Salários (docentes e técnicos	739.321,51	739.321,51	739.321,51	2.217.964,53
Encargos da Folha	313.768,05	313.768,05	313.768,05	941.304,15
Preço de Transferência da Infraestrutura	----	8.500,00	22.833,33	31.333,33
Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento	605,00	605,00	605,00	1.815,00
Custos dos Serviços Prestados	1.053.694,56	1.062.194,56	1.076.527,89	3.192.417,01

Fonte: Própria do Autor, 2010.

A soma dos custos dos meses janeiro, fevereiro e março, relativos aos eventos ordenados e salários, encargos da folha e preços de transferência perfez o montante de R$ 3.192.417,01.

- **Identificação e Alocação de Gastos Financeiros**

Como a informação entregue a esta pesquisa se limitou ao *Money*, e não houve nenhuma discriminação de fatos pelo gestor que gerassem multas e juros ativos ou passivos, tais como aplicações financeiras, ou captação de recursos de financiamento de terceiros, não foi possível identificar os eventos econômicos ligados a gastos financeiros.

- **Custos Fixos Identificados às Atividades Ensino e Secretaria**

A planilha *Money,* no mapa das aplicações de recursos*,* continha alguns valores registrados a título de energia elétrica, telefonia, e despesas de consumo, como água mineral, que não puderam ser identificados pelo conceito de custeio direto, haja vista a limitação no histórico, e não disponibilização dos controles internos sobre tais gastos por cada unidade.

Com relação à energia elétrica das salas de aula, laboratórios, auditório, é de responsabilidade da Infraestrutura que mantém as instalações, estrutura, bem como o controle patrimonial sobre tais recursos. Quanto aos registros telefônicos, bem como controle interno de linhas telefônicas não são realizados por área. Portanto, não há uma descentralização desses gastos bem como um acompanhamento e classificação contábil por unidade. Isto porque, não há gerador associado tampouco linhas telefônicas por área. Esses gastos são anotados de forma geral, do CIn, embora tenham o Centro de planejamento e orçamento matenha um controle associado ao consumo de energia em KW/h (quilo watt por hora).

Essa não descentralização dos gastos com energia e telefones, portanto, tornou-se uma limitação do caso, associada a todos os Centros de Resultados da entidade pesquisada.

Outrossim, para atender conceitualmente o MIAR do Gecon, os gastos não identificados com a área responsável por sua ocorrência, devem ser lançados na estrutura geral do CIn, como fora identificado anteriormente. Isto posto, em função de atendimento do modelo de mensuração do Gecon, e o processo de Identificação do MIAR, tais gastos serão lançados na área Diretoria, como se verá na composição dos custos dessa área de responsabilidade mais adiante.

Os gastos fixos identificados foram, conforme a metodologia do MIAR: 1 os valores das gratificações devidas aos docentes que prestam serviços administrativos, mensalmente, no Centro Graduação; 2 os encargos sociais decorrentes dessa mão-de-obra. Estes gastos representam custos fixos para a Graduação porque não se relacionam intimamente com as atividades operacionais desenvolvidas, antes correspondem à estrutura administrativa e burocrática do Centro de Graduação e seu funcionamento, e, portanto, são incorridos independentemente dos eventos aula, orientação e secretaria.

A identificação, desses custos, se processou a partir das orientações contidas na Resolução 02/2006 do CCEPE/UFPE. A instrução contida na alínea b), do item 2, da referida Resolução, que trata sobre os termos da proposta dos cursos da UFPE, determina que: " O Coordenador perceberá gratificação até o limite que corresponde ao valor da FG1 (valor atual de R$ 763,99)".

A partir da determinação do preço do serviço, o próximo passo para determinar o custo fixo mensal, foi identificar quais os professores trabalham na Graduação.

No *site* do CIn, *link* Pessoas foi selecionado Coordenações. A partir daí foram identificados, por Centro, inclusive a Graduação, a quantidade dos docentes que utilizam parte das 40 horas semanais de Dedicação Exclusiva em atividades administrativas no próprio Centro de Resultado:

Quadro 25: Coordenadores do CIn

Área	Qt. de Professores/ Coordenadores	nº meses Trimestre	Preço Devido	Custo Fixo Identificado
Graduação	3	3	763,99	6.875,91
Pos Graduação	2	3	763,99	4.583,94
Extensão	2	3	763,99	4.583,94
Cooperação e Empreendedorismo	2	3	763,99	4.583,94
Pesquisa e Projetos	2	3	763,99	4.583,94
Planejamento e Orçamento	1	3	763,99	2.291,97
Infraestrutura	2	3	763,99	4.583,94
Diretoria	2	3	763,99	4.583,94

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Como se percebe, esses gastos fixos são incorridos em todos os Centros de Resultados do CIn. Além disso, o que se pode concluir, é que o custo fixo identificado, para o trimestre, na Graduação, por exemplo, pode ser mensurado a partir da seguinte expressão:

nº de professores x 03 meses x R$ 763,99

Os professores com função de coordenadores na Graduação são: AFRA, GDCC e TIR.

Portanto, o custo da gratificação incorrida aos Docentes Coordenadores totalizou no trimestre o valor de R$ 6.875,91 (= 03 meses x 03 professores x 763,99).

Os encargos sociais decorrentes desses gastos são devidos conforme o artigo 9º, alínea i, do Capítulo I, do Título I, do Decreto 3.048/99, que trata do Regime Geral da Previdência Social. Portanto, os percentuais aplicados de 42,44% (= 20% + 2% + 8,33% + 11,11%) nas folhas de pagamento identificadas dos docentes e técnicos, são devidos também na gratificação dos docentes coordenadores: AFRA, GDCC e TIR.

Aplicando-se 42,44% sobre o valor da gratificação trimestral dos três professores (R$ 6.875,91) conclui-se que o valor trimestral dos encargos são R$ 2.918,14.

- **O Resultado Econômico por Atividade**

O resultado final demonstra a contribuição das atividades e serviços desempenhados da Graduação no resultado consolidado do CIn. Segundo o modelo de mensuração do Gecon deverá ser comparado com o que fora planejado, visando medir o desempenho de cada serviço prestado na unidade.

O resultado da Graduação compreendeu as receitas da atividade ensino e de assessoria escolar deduzidas dos custos relacionados aos serviços diretamente prestados na unidade. Não foi utilizado nenhum critério de rateio na identificação e alocação dos custos às receitas.

O total do resultado no trimestre foi de R$ 322.499,21, indicando uma margem de contribuição de 9% positiva.

A receita da atividade Ensino representou o somatório das receitas dos cursos ofertados e creditado por transferência das aulas e orientações ministradas pelos docentes nos cursos de pós-graduação.

O valor das Receitas da Atividade Ensino no trimestre foi de **R$ 3.439.510,28** pela soma das Receitas de Oportunidade dos Cursos Ofertados (R$ 2.461.372,50) e do Preço de Transferência obtidos pelo relacionamento com a área da Pós-Graduação (R$ 978.137,78).

Os Custos Operacionais Relativos à Atividade Ensino foram totalizados em R$ 3.167.837,69, da seguinte forma:

Quadro 26: Custos Operacionais Relativos à Atividade Ensino

(-) Custos Dos Serviços Prestados	**1.045.501,45**	**1.054.001,45**	**1.068.334,78**	**3.167.837,69**
Ordenados/ Salários	**733.994,28**	**733.994,28**	**733.994,28**	**2.201.982,84**
Docentes	733.994,28	733.994,28	733.994,28	2.201.982,84
Encargos Sociais	**311.507,17**	**311.507,17**	**311.507,17**	**934.521,52**
INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	161.478,74	161.478,74	161.478,74	484.436,22
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	7.339,94	7.339,94	7.339,94	22.019,83
Provisão 13º Salário (8,33%)	61.141,72	61.141,72	61.141,72	183.425,17
Provisão de Férias (11,11%)	81.546,76	81.546,76	81.546,76	244.640,29
Preço de Transferência	**-**	**8.500,00**	**22.833,33**	**31.333,33**
Infraestrutura	-	8.500,00	22.833,33	31.333,33

Fonte: Dados da pesquisa 2009

O resultado da Atividade Ensino logo pode ser descrita pela DRE da atividade, como se demonstra a seguir:

Receita da Atividade Ensino	3.439.510,28
Cursos Ofertados	2.461.372,50
Receitas de Transferência	978.137,78
(-) Custo Operacional da Atividade Ensino	3.167.837,69
Ordenados e Salários Docentes	2.201.982,84
Encargos da Folha de Pagamento	934.521,52
Custo de Preço de Transferência para Infraestrutura	31.333,33
= Margem de Contribuição Operacional	271.672,59
(-) Custos Fixos Identificáveis	----------
= Resultado da Atividade Ensino	271.672,59

Pela demonstração acima é possível inferir que a Atividade Ensino tem uma importância de 84% (R$ 271.672,59 ÷ R$ 322.499,21) no desempenho da área de responsabilidade Graduação. Por conseguinte, as atividades Secretaria e Administração, por diferença, possuem 16% de responsabilidade no resultado da área Graduação.

Questão da Pesquisa

Há uma previsão de abertura de um curso novo denominado de Sistemas de Informação, a partir de 2010, onde se espera o ingresso de mais 50 alunos por entrada no concurso vestibular. Contudo, o gestor não conhece a previsibilidade se seria positivo para o CIn, otimizando o resultado da gestão. A questão envolve essa previsão se seria boa essa abertura para o CIn. Por meio de uma previsão de receitas foi realizada uma estimativa como descrita a seguir.

Considerando uma situação hipotética, as Receitas de Oportunidade, a partir desse novo curso, Sistemas de Informação (S.Inf.), aumentariam em 7% (50 ÷ 750), em vista do aumento da quantidade de alunos matriculados em cada um dos meses do 1º trimestre, da seguinte forma:

Quadro 27: Quantitativo de Cursos Ofertados e Alunos Matriculados/Mês no 1º Trimestre 2009

Curso Ofertado	Alunos Matriculados		
	jan	fev	mar
C.Computação	500	500	500
Engenharia da Computação	250	250	250
Sistemas de Informação	50	50	50

Fonte: Dados da pesquisa, 2009

Dessa forma demonstra-se uma projeção de resultado econômico possível, a fim de realizar uma análise de resultado, pela questão de se detectar que se se abrisse o curso de Sistemas de Informações traria um incremento positivo ao desempenho do CIn:

Receita prevista dos Cursos Ofertados	R$ 2.461.372,50
Percentual de acréscimo (7% = 1,07	x 1,07
Valor da Receita de Cursos Ofertados	R$ 2.633.668,58
Número de meses	÷ 3 meses
Estimativa do Valor da Receita Mensal	**R$ 877.889,53**

Ao utilizar a Receita Mensal Estimada dos Cursos Ofertados em R$ 877.889,53, e, admitindo que os custos operacionais relativos ao novo curso tenham uma relação fixa, visto que as pessoas, encargos e estrutura não variarão com sua abertura, demonstra-se um resultado possível de ser evidenciado:

Quadro 28: Estimativa de Resultado com o Curso Sistemas de Informação

	Jan	Fev	Mar	1º Trimestre
Receitas Totais	**1.048.289,53**	**1.048.289,53**	**1.600.427,31**	**3.697.006,37**
Cursos Ofertados	877.889,53	877.889,53	877.889,53	2.633.668,59
Assessoria Escolar	28.400,00	28.400,00	28.400,00	85.200,00
Transferências	142.000,00	142.000,00	694.137,78	978.137,78
Custos Operacionais Totais	**1.053.694,56**	**1.062.194,56**	**1.076.527,89**	**3.192.417,01**
Margem de Contribuição Operacional	(5.405,03)	(13.905,03)	523.899,42	504.589,36
Margem de Contribuição Financeira	-	-	-	-
Resultado Econômico	**(5.405,03)**	**(13.905,03)**	**523.899,42**	**504.589,36**

Fonte: Própria do Autor, 2010.

Observa-se que haveria um incremento na margem de contribuição total do trimestre de 54,79% como se demonstra a seguir:

a) Resultado Econômico Previsão com o S.Inf.	R$ 504.589,36
b) Resultado Esperado da Área sem o S.Inf.	R$ 322.499,21
a/b = Incremento na Margem Operacional	1,5646
(%) Margem Operacional com o Curso Novo S.Inf.	**56,46%**

A margem de contribuição operacional seria reconduzida a uma proporção de 56,46% aproximadamente, positiva, com a abertura do novo curso Sistema de Informação (S.Inf.). Mas, é preciso considerar, que os gastos atribuídos seriam aqueles consumidos na realização dos outros cursos, como as salas de aula, recursos materiais educacionais, folha de pagamento e encargos sociais, que são custos diretos, mas fixos com relação ao Curso Sistemas de Informação.

. A Classificação e Registro Contábil das Receitas e Custos

A identificação do MIAR é processada por um conjunto de ações, que tem por vocação a mensuração e evidenciação contábeis, servindo como um instrumento de decisão, como estudado na revisão da literatura.

Os tópicos precedentes foram evidenciados na forma como o MIAR identifica, coleta e acumula os eventos econômicos, a partir das transações, atividades e eventos em cada Centro de Resultado. Todavia, é preciso analisar como o MIAR classifica contabilmente para registrar os eventos econômicos para atender aos

objetivos da pesquisa. A identificação, conforme o MIAR, só estará completa se puder ser classificado, reconhecido e registrado.

Desta forma, a classificação contábil deve seguir os parâmetros estabelecidos no Plano de Contas (Apêndice 3, pg. 308). O Plano de Contas tem como substrato o Plano de Entidades e o Plano de Eventos.

Como exemplo, cita-se o Evento Assessoria de Ensino no Valor de R$ 142.000,00 em janeiro.

A classificação contábil processa-se identificando o evento no Plano de Contas. Por este documento o código que o representaria seria 3.1.1.1.02, indicativo da Receita da Atividade Secretaria, a crédito, no lançamento contábil. A contrapartida poderia ser uma conta do Ativo, como a do título 1.1 Ativo Circulante.

Contudo, o registro das transações de acordo com o MIAR, com as normas internacionais e NBC T SP 16.1, devem seguir o princípio da realização das receitas e despesas, seguindo o regime de competência, independente do recebimento orçamentário ou pagamento da despesa.

Os lançamentos das receitas devem ser realizados debitando-se uma conta de ativo representativa de um direito, em contrapartida com os códigos que identificam as fontes da atividade Ensino no Plano de Contas, pois se referem a receitas de contraprestação. Os lançamentos dos custos e despesas devem ser precedidos debitando-se uma conta representativa do evento, em contrapartida de uma conta do passivo. Esta operação visa apropriar as obrigações que muitas vezes não foram acompanhadas pela administração pública.

- **Classificação Contábil conforme a Portaria 09/2009 do MEC**

A classificação, conforme a Portaria 09/2009 do MEC, tem como pressuposto a identificação dos custos realizados por meio do Enquadramento da Despesa no SIAF1. Essa classificação, pelo artigo 1º da Portaria, é realizada pela integração do Sistema Integrado de Administração Financeira SIAFI ao Sistema Integrado de Planejamento, Orçamentação e Custos do Ministério da Educação - SIMEC. Para que essa integração ocorra, no entanto, deve ser realizado o cadastramento de códigos que servirão para identificar a subunidade orçamentária e suas despesas.

Pela Portaria (art.2º, §2º), o SIAFI possui 11 (onze) posições para cadastrar os códigos alfanuméricos que servirão para classificar as despesas, quais sejam:

> I – Na primeira posição será utilizado o enquadramento da despesa, conforme o Anexo I desta Portaria;
>
> II – Da segunda à quinta posição serão cadastrados códigos identificadores da Subação Orçamentária à qual se vincula o respectivo P1
>
> III – A sexta posição definirá o nível/etapa de ensino, conforme padronização do Anexo II desta Portaria;
>
> IV – A sétima e a oitava posições estabelecerão a categoria de apropriação, conforme padronização do Anexo III desta Portaria;
>
> V - A nona e a décima posições serão utilizadas codificações de livre escolha da unidade, de forma a atender às suas necessidades e características específicas.
>
> VI – A décima primeira posição definirá a modalidade de ensino/ tema/ público conforme padronização do Anexo IV desta Portaria.

Então, utilizando-se da orientação acima, a adequação do MIAR à plataforma do SIAFI viria por meio da criação da nona e décima posições, da seguinte forma:

Unidade da Despesa: CIn (C)

Centro de Resultado: Graduação (1)

A nona posição indicaria a unidade da Despesa, sendo representada pela letra C de CIn. A décima posição, por números, indicando o Centro de Resultado em questão, onde:

1 – Graduação
2 – Pós-Graduação
3 - Extensão
4 – Cooperação e Empreendedorismo
5 – Pesquisa e Projetos
6 – Planejamento e Orçamento
7 – Infraestrutura
8 – Diretoria

Com relação à classificação das despesas especificamente, a Portaria trouxe, em seus anexos, a forma como as unidades gestoras e setoriais devem utilizar para preencher e identificar seus gastos nos campos 1, 6, 7 e 8, e 11 do SIAFI, conforme o art.2º, §2º .

O campo ou posição 1, seria preenchido pelos códigos do Anexo I; a posição 2 a 5 seria utilizada para identificar o Plano Interno da unidade gestora (não objeto de estudo); a posição 6 contempla o nível ou etapa de ensino em que a despesa se relaciona conforme o Anexo II; a posição 7 e 8 preenchida pelo anexo III, indica a categoria de apropriação da despesa; as posições 9 e 10 pela criação dos 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.

Para conhecimento, os Anexos I e II da Portaria contemplam os níveis de classificação que as despesas devem ser enquadradas, o tipo de consumo e a etapa de ensino à qual se relacionam:

Anexo I

	ENQUADRAMENTO DA DESPESA
CÓDIGO	DESCRIÇÃO
A	ADMINISTRATIVA - despesas consideradas essenciais ao atendimento da área meio, executadas com todas as fontes de Recursos
C	CONTRATOS/CONVÊNIOS - despesas financiadas com arrecadação de Receita Própria decorrente de convênio, acordo, contrato ou ajuste, que exige algum tipo de contra prestação de obrigações ou serviços realizados pela unidade, e suas respectivas contrapartidas.
E	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO - despesas cuja relevância incide sobre o planejamento estratégico da Unidade, contemplando ações de curto e médio prazo, constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional, executadas com todas as fontes de recursos.
F	AÇÕES FINALÍSTICAS - despesas consideradas essenciais ao atendimento das finalidades acadêmicas, ou as que concorrem para a consecução dos objetivos programáticos educacionais e de ação social, executadas com todas as fontes de recursos.
I	PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL - despesas cuja relevância incide sobre ações de caráter global e de longo prazo constantes do PDI da Unidade.
P	PLANO DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO - despesas relativas às ações constantes no PDE
R	PLANO DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO/PLANO DE AÇÕES ARTICULADAS – despesas relativas aos planos de ações articuladas de Estados e Municípios no âmbito do PDE
S	SUS - despesas referentes à contratualização com o gestor estadual ou municipal
X	Dotações orçamentárias recebidas por descentralizações externas ao MEC, inclusive do Ministério da Saúde que não se enquadram no código S

Anexo II

	Nível / Etapa de Ensino
CÓDIGO	DESCRIÇÃO
B	Básica
C	Creche
F	Fundamental
G	Graduação
I	Infantil
M	Médio
O	Pós-Graduação
P	Profissional/Tecnológico
R	Pré-Escola
N	Não se Aplica

Os anexos III e IV contemplam a categoria e a modalidade de ensino público em que a despesa deve ser apropriada:

Anexo III

Categoria de Apropriação	
CÓDIGO	DESCRIÇÃO
00	Reserva técnica
01	Gestão da Subação ou da Unidade
04	Monitoria
06	Bolsas
08	Auxílio ao Pesquisador e ao Avaliador
10	Vestibulares
15	Despesa Extra-Orçamentária
32	Aquisição de Material de Consumo-Laboratório
33	Aquisição de Material Permanente-Laboratório
37	Material Pedagógico
38	Aquisição de Mobiliário
40	Aquisição de Equipamentos
41	Obras - Construção
42	Obras - Ampliação
43	Obras - Reforma
51	Eventos
52	Formação e Capacitação de Professores
57	Formação e Capacitação de Profissionais da Educação
59	Capacitação de Conselheiros
71	Gestão Hospitalar
90	Transferências Legais e Constitucionais
91	Transferências Voluntárias
92	Descentralizações Internas ao MEC
93	Descentralizações Externas ao MEC
94	Fomento a Pós-Graduação
99	Outras Despesas

Anexo IV

Modalidade de Ensino/Tema/Público	
CÓDIGO	DESCRIÇÃO
A	Campo
D	Indígena
E	Especial
H	Doutorado
J	EJA
K	Ambiental
L	Integral
P	Profissional / Tecnológico
Q	Étnico Racial
S	Especialização / Recidência
T	Pós Doutoradi
U	Rural
V	Pesquisa
X	Extensão
Y	Mestrado
Z	Direitos Humanos
N	Não se Aplica

Assim, a Classificação contábil dos Centros de Custos, conforme a Portaria 09/2009, poderia indicar a folha de pagamento dos Docentes da Graduação da seguinte forma:

F	XXXX	G	01	C	1	N
1ª Pos.	1ª a 5ª	6ª Pos.	7ª e 8ª	9ª Pos.	10ª Pos.	11ª Pos.

F = Atividade Finalística (Anexo I, atividades de ensino, pesquisa e extensão);

XXXX = Códigos do Plano Interno (PI) não foi objeto de estudo;

G = Graduação (Anexo II, Nível de Ensino);

01 = Gestão da Unidade (Anexo III, categorização da despesa);

C = CIn (Código criado, para adequar o MIAR à plataforma do SIAFI);

1 = Graduação (Código criado: Centro de Resultado onde foi apropriada a despesa);

N = Não se aplica (Conforme não haja modalidade de ensino específica no anexo IV).

O que se pode depurar é que pelo MIAR, são identificados e acumulados o resultado das atividades desempenhadas por Centros de Receitas e Centros de Custos, enquanto a Portaria 09/2009 contemplaria apenas Centros de Custos.

A classificação contábil dos eventos e atividades, a apropriação das receitas e custos, como foi analisada, anteriormente, conforme o MIAR e Portaria 09/2009, pode ser visualizada no Sistema de Identificação e Acumulação de Recitas e Custos – Graduação, a seguir:

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS: ÁREA GRADUAÇÃO (C1)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			CENTRO DE RESULTADO - GRADUAÇÃO	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de contas (Caso		Portaria MEC					
CONTA	SALDO	set/09					
			Receitas Operacionais	**990.857,50**	**990.857,50**	**1.542.995,28**	**3.524.710,28**
			Cursos Ofertados	**820.457,50**	**820.457,50**	**820.457,50**	**2.461.372,50**
311101001	C		Curso Ciencia da Computação	517.500,00	517.500,00	517.500,00	1.552.500,00
311101002	C		Curso Engenharia da Computação	302.957,50	302.957,50	302.957,50	908.872,50
		Sem Efeito	**Secretaria**	**28.400,00**	**28.400,00**	**28.400,00**	**85.200,00**
311102	C		Assessoria de Ensino	28.400,00	28.400,00	28.400,00	85.200,00
			Receitas de Transferência Interna	**142.000,00**	**142.000,00**	**694.137,78**	**978.137,78**
311103002	C		Pós- Graduação	142.000,00	142.000,00	694.137,78	978.137,78
			(-) Custos Dos Serviços Prestados	**1.053.694,56**	**1.062.194,56**	**1.076.527,89**	**3.192.417,02**
			Ordenados/ Salários/13º Salário	**739.321,51**	**739.321,51**	**739.321,51**	**2.217.964,53**
311301001	D	FxxxxG01C1N	Docentes	733.994,28	733.994,28	733.994,28	2.201.982,84
311301002	D	FxxxxG01C1N	Técnicos Administrativos/Estagiários	5.327,23	5.327,23	5.327,23	15.981,69
			Encargos Sociais	**313.768,05**	**313.768,05**	**313.768,05**	**941.304,16**
311303001	D	FxxxxG01C1N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	162.650,73	162.650,73	162.650,73	487.952,20
311303002	D	FxxxxG01C1N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	7.393,22	7.393,22	7.393,22	22.179,66
311303003	D	FxxxxG01C1N	Provisão 13º Salário (8,33%)	61.585,48	61.585,48	61.585,48	184.756,45
311303004		FxxxxG01C1N	Provisão de Férias (11,11%)	82.138,62	82.138,62	82.138,62	246.415,86
			Preço de Transferência	**605,00**	**9.105,00**	**23.438,33**	**33.148,33**
311302006	D	AxxxxG91C1N	Infraestrutura	-	8.500,00	22.833,33	31.333,33
311302007	D	AxxxxG91C1N	Planejamento e Orçamento	605,00	605,00	605,00	1.815,00
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**(62.837,06)**	**(71.337,06)**	**466.467,39**	**332.293,26**
			(+)Rendimento Financeiro de Aplicações	-	-	-	-
			(-) Despesas Financeiras	-	-	-	-
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**(62.837,06)**	**(71.337,06)**	**466.467,39**	**332.293,26**
			(-) Custos Fixos Identificados	**3.264,68**	**3.264,68**	**3.264,68**	**9.794,05**
311401001	D	AxxxxG01C1N	**Gratificações Docentes Coordenadores área**	**2.291,97**	**2.291,97**	**2.291,97**	**6.875,91**
			Encargos Sociais	**972,71**	**972,71**	**972,71**	**2.918,14**
311402001	D	AxxxxG01C1N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	504,23	504,23	504,23	1.512,70
311402002	D	AxxxxG01C1N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	22,92	22,92	22,92	68,76
311402003	D	AxxxxG01C1N	Provisão 13º Salário (8,33%)	190,92	190,92	190,92	572,76
311402004	D	AxxxxG01C1N	Provisão de Férias (11,11%)	254,64	254,64	254,64	763,91
	C-D		**= RESULTADO ECONÔMICO AREA**	**(66.101,75)**	**(74.601,75)**	**463.202,70**	**322.499,21**

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:
. Metodologia de Identificação por Atividade:
a) Cursos Ofertados: Custo de Oportunidade de Mercado, menor preço a vista; Benchmarking.
b) Secretaria: Custo de Oportunidade de Mercado, menor preço a vista; Benchmarking
c) Receitas de Transferência: Preço de Transferência de Mercado, menor preço a vista
. Metodologia de Classificação Contábil
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades e Eventos;
b) Portaria do MEC 09/2009: Refere-se apenas a custos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades e Eventos;
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos dos Serviços Prestados: FxxxxG01C1N
Pos.1 Simec - Anexo I: F = Atividade Finalística
Pos.6 Simec - Anexo II: G= Área Graduação
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos. 10 Simec: 1 = Centro de Custo pelo MIAR, onde 1 é o Centro Graduação "criado no SIMEC"
Pos.11 Simec: Anexo IV: N = Não se aplica
- Custos de Transferência: AxxxxG91C1N
Pos. 1 Simec - Anexo I: A = Administrativa
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 91 = Transferências Voluntárias
- Custos Fixos Identificados: AxxxxG01C1N
Todos os custos identificados referem-se a administração da Unidade.

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C1 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado da Graduação.
Fonte: Própria do Autor, 2010.

3.2.4.2 CENTRO DE RESULTADO – PÓS-GRADUAÇÃO

O objetivo desse Centro de Resultado é operacionalizar a atividade ensino, orientação e desenvolvimento acadêmico em pesquisas nos cursos de Mestrado e Doutorado Acadêmico, Mestrado Profissional (MPROF), e Especialização em Tecnologias de Informação (TI). A operacionalização compreende o processo de fornecer conhecimentos fundamentados para realizar um aperfeiçoamento de pessoal em nível superior.

• Missão, Eventos e Transações

A missão da Pós-Graduação é formar e capacitar profissionais habilitados para o mercado de trabalho. A principal atividade prestada é ensinar. Os eventos ora estudados, que promoveram a atividade ensino foram aulas e orientações voltadas para o desenvolvimento dos projetos e pesquisas realizados nos cursos de Pós-Graduação: Mestrado e Doutorado Acadêmico, Mestrado Profissional, e, Cursos de Especialização em MBA Executivo em Gestão de Tecnologia de Informação (MBA GTI), e em Tecnologia da Informação (ETI). As transações ocorridas foram os fatos administrativos realizados no mês para realizar os eventos aula e orientações, conforme dados retirados da planilha de acompanhamento das receitas e despesas do *Money,* repassados pelo gestor do CIn.

• Identificação e Acumulação das Receitas e Custos

Demonstração do Resultado do Centro Pós-Graduação
1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	1.440.299,00
Mestrado Acadêmico	788.655,00
Doutorado Acadêmico	309.024,00
MPROF – Mestrado Profissional	153.120,00
MBA GTI	112.500,00
ETI	77.000,00
(-) Custo dos Serviços Prestados	(1.248.023,40)
Pessoal	132.774,13
Encargos Sociais	56.349,34
Preços de Transferência	1.058.899,93

= Margem de Contribuição Operacional	192.275,60
(-) Custos Fixos Identificáveis	(7.755,02)
Licença Sofware Jogos Corporativos	(1.225.66)
Gratificação de Docentes Coordenadores do Centro	(4.583,94)
Encargos Sociais sobre Gratificações	(1.945,42)
= Resultado do Centro Pós-Graduação	184.520,58

O resultado Econômico do Centro Pós-Graduação no 1º trimestre de 2009, a partir da DRE (Demonstração de Resultado Econômico) acima apresentado, representa o somatório das transações à vista, ocorridas em cada um dos meses do trimestre. Pode ser obtido pela diferença entre as receitas operacionais e os custos dos serviços prestados mais as despesas fixas indicadas pelo gestor em cada mês.

As receitas operacionais resultaram do somatório das receitas da atividade Ensino, a partir dos eventos econômicos aulas e orientações, processados nos Cursos de Pós-Graduação. O valor total das receitas e custos, a identificação, sua mensuração, e como foram acumulados, é demonstrado em tópicos a seguir.

- **As Receitas Operacionais**

A Receita de Oportunidade Operacional da Pós-Graduação corresponde à quantidade de alunos matriculados nos cursos ofertados, multiplicada pelo preço do serviço na condição à vista.

Os eventos da atividade ensino – aulas e orientações – acontecem mensalmente nos cursos de Pós-Graduação. Todavia, os cursos possuem programação específica com datas de início e término de sua realização.

A tabela a seguir demonstra a forma como foram identificadas as receitas econômicas do Centro de Pós-Graduação, em virtude dos eventos ora estudados e realizados nos cursos ofertados relativos ao 1º trimestre de 2009:

Tabela 4: Critério de Avaliação das Receitas Econômicas do Centro de Pós-Graduação

Aulas e orientações Realizadas	Nº alunos Matriculados	Preço em R$	Critério de Avaliação
Mestrado Acadêmico	245	1.073,00	Receita de Oportunidade Mercado a vista
Doutorado	96	1.073,00	Receita de Oportunidade Mercado a vista
MBA Gestão em TI	60	625,00	Preço Fixado em Edital – Corrente a vista
MPROF em computação	40	1.276,00	Preço fixado em Edital– Corrente a vista
ETI	-	25.666,67	Preço retirado do Money - Corrente a vista

Fonte: Própria do Autor, 2010

Os eventos, aula e orientação, processados nos cursos de mestrado e doutorado acadêmico foram avaliados pelo conceito de Custo de Oportunidade porque são ofertados gratuitamente, em decorrência da natureza da instituição (entidade pública de ensino). Os preços foram formados a partir da concepção de que se tais estudantes fossem buscar no mercado um curso como o que oferta-se no CIn, para tal e qual, eficiência e qualidade dispensadas, o valor seria na condição à vista dentre aqueles o menor possível.

A Receita de Oportunidade medida a partir dos preços nos cursos de mestrado e doutorado acadêmico em computação, no setor privado, partiu dos parâmetros avaliativos do ano de 2007 da CAPES/MEC.

Portanto, foi preciso estabelecer um *Benchmarking* a partir de parâmetros do MEC com relação aos índices de desempenho de entidades de ensino privadas que possuíram indicadores similares aos cursos oferecidos pelo CIn. O procedimento adotado neste estudo foi similar aquele desenvolvido para os cursos de graduação.

Das 43 universidades avaliadas apenas 03 obtiveram o conceito do curso em nível equivalente a da UFPE, 6.

Dessas universidades, duas foram públicas, a UFRGS e a UFRJ. Para a determinação do Custo de Oportunidade foram descartadas do *raking* de avaliação. Pela perspectiva do MEC, a PUC-RIO, universidade privada, obteve o mesmo *rating* do programa do Curso de Pós-Graduação em nível de Mestrado e Doutorado em Ciência da Computação do CIn da UFPE.

A análise de desempenho entre a PUC-RIO e a UFPE nesses cursos pode ser visualizada no anexo (p. 318) desta pesquisa. Contudo, a PUC-RIO foi melhor que a UFPE em quantidade de teses, artigos e periódicos internacionais, nível B,

trabalhos em anais de eventos técnico-científicos internacionais B e C, e nacionais, nível B. Produziu em média, resultados semelhantes da UFPE. Todavia, foi utilizado menos 25% do corpo docente existente nos programas dos cursos.

A mensalidade cobrada no Centro Técnico Científico nos cursos de pós-graduação na PUC-RIO, nos cursos de mestrado e doutorado foi de R$ 1.073,00 no ano de 2009.

Assim, no trimestre a Receita de Oportunidade dos Cursos de Mestrado e Doutorado Acadêmico pode ser demonstrada conforme quadro abaixo:

Quadro 29: Receita de Oportunidade dos Cursos de Mestrado e Doutorado Acadêmico

Períodos/ Cursos	Jan	Fev	Mar	1º Trimestre	Preço de Oportunidade	Receita de Oportunidade
Mestrado Acadêmico	245	245	245	735	1.073,00	788.655,00
Doutorado Acadêmico	96	96	96	288	1.073,00	309.024,00
Valor Total no Trimestre da Atividade Ensino						1.097.679,00

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

As receitas da atividade Ensino originadas das aulas e orientações ministradas MPROF (Mestrado Profissional) em computação, MBA Gestão em TI, e ETI, foram identificadas a partir da expressão:

Quantidade de Alunos matriculados x Preço da Mensalidade cobrada em Edital

Esses cursos são realizados por meio da cobrança de preços a cada estudante, a partir da publicação em edital das inscrições e eventos dos programas de especialização *latu sensu*.

O preço individualizado por estudante no curso MBA GTI foi da ordem de R$ 625,00 mensais a serem pagos pelo estudante efetivamente matriculado. O curso teve 60 alunos inscritos, e que efetivamente participaram do programa, logo a receita no trimestre pode ser calculada como:

60 alunos x 625,00 p/mês = R$ 37.500,00 p/mês

R$ 37.500,00 x 3 meses = R$ 112.500,00 no Trimestre

O curso MPROF ofertou 40 vagas, ao preço de R$ 1.276,00 cada uma, e que foram totalmente preenchidas para o ano de 2009. O valor da receita em cada mês e acumulado no trimestre pode ser obtido da seguinte forma:

40 alunos x 1.276,00 p/mês = R$ 51.040,00 p/mês
R$ 51.040,00 x 3 meses = R$ 153.120,00 no Trimestre

Com relação ao curso ETI, foi considerado para efeito de valor atribuído aos eventos aulas e orientação, o montante da receita trimestral extraído do *Money*, em R$ 77.000,00. Por este motivo, foi desprezada a busca da Receita de Oportunidade no Mercado, através de Benchmarking do curso, e admitiu-se o valor global do recebimento no trimestre. O valor mensal foi calculado dividindo-se R$ 77.000,00 ÷ 3 meses = R$ 25.666,67 aproximadamente.

A seguir demonstra-se o valor acumulado no trimestre, dos cursos de pós-graduação, em função da Atividade Ensino, mensurado por mês:

Quadro 30: Valor Acumulado no Trimestre dos Cursos de Pós-Graduação

Pós Graduação	Alunos Matriculados 2009.1				Preços	janeiro	fevereiro	março	1º Trimestre
Ensino	Jan	Fev	Mar	Trim	Contratados	480.099,67	480.133,00	480.066,33	1.440.299,00
Mestrado Acadêmico	245	245	245	735	1.073,00	262.885,00	262.885,00	262.885,00	788.655,00
Doutorado	96	96	96	288	1.073,00	103.008,00	103.008,00	103.008,00	309.024,00
Mestrado Profissional em Computação	40	40	40	40	1.276,00	51.040,00	51.040,00	51.040,00	153.120,00
MBA Gestão TI	60	60	60	60	625,00	37.500,00	37.500,00	37.500,00	112.500,00
ETI					77.000,00	25.666,67	25.700,00	25.633,33	77.000,00

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

As receitas do mestrado e doutorado acadêmicos foram identificadas, mensuradas e acumuladas por mês a partir do conceito de Custo de Oportunidade. As receitas dos cursos *Latu Sensu* foram formadas a partir dos preços contratados. Os valores mensais são realizados como ganhos operacionais. O valor total das receitas operacionais importou em R$ 1.440.299,00, multiplicando-se as quantidades de alunos matriculados pelos preços dos cursos realizados, e acumulando os resultados dos meses de janeiro, fevereiro e março.

Nos tópicos seguintes serão demonstrados os custos operacionais identificados, mensurados e acumulados no Centro de Resultado Pós-Graduação, conforme o MIAR e NBC T SP 16.6, e que foram demonstrados na DRE.

- **Os Custos dos Serviços Prestados**

O Custo Operacional representa o valor dos recursos empregados no serviço prestado pela pós-graduação, mensurado pelos preços à vista.

A utilização do valor à vista teve por finalidade desprezar o custo financeiro embutido na utilização dos recursos em longo prazo, cujo valor deveria ser considerado na margem financeira.

A margem de contribuição operacional demonstra quanto o gestor está sendo eficiente na aplicação dos recursos, no desempenho de sua missão. O resultado positivo demonstra que a atividade gerou resultado econômico positivo, obtido através da aquisição de recursos humanos, materiais, principalmente, com preços inferiores aos praticados no mercado, na condição de pagamento à vista.

Os gastos identificados relativos à atividade operacional da Pós-Graduação resumiram-se às despesas com pessoal, encargos da folha e as despesas relativas aos serviços prestados por outros Centros de Responsabilidade.

Gastos com Pessoal

Os gastos associados à mão-de-obra foram relacionados aos docentes do quadro de carreira da UFPE, docentes externos que prestaram serviços nos cursos *latu sensu* MBA GTI, MPROF e ETI, e, ainda os gastos associados aos técnicos administrativos que trabalham no Centro de Resultado Pós-Graduação. Os gastos relacionados com a mão-de-obra, relativa à atividade Ensino nos cursos de Mestrado e Doutorado Acadêmico representaram preços de transferência para a Graduação, como será demonstrado em tópico de custos por transferência, mais adiante.

Os gastos com os docentes, internos e externos, nos cursos *Latu Sensu* representaram custos da própria área Pós-Graduação, e foram classificados como honorários. Isto porque, esses valores possuem natureza adicional, sendo devidos independentemente da remuneração normal contida na folha de pagamento mensal dos professores de carreira e externos à UFPE, que ensinam na Graduação.

Os gastos com a mão de obra assalariada dos técnicos administrativos, foram obtidos, a partir da identificação, no *site* do CIn, no *link* Pessoas, os funcionários destinados a prestar serviços no Centro de Resultado Pós-Graduação.

Identificados os nomes dos técnicos, buscou-se no Portal da Transparência, em seguida, a categoria e o cargo de tais funcionários, a fim de estabelecer um valor de remuneração mensal para cada empregado.

A remuneração, então, foi baseada no menor valor da categoria decorrente da Capacitação Nível 1, da classe dos técnicos. Em função da categoria identificada no Portal da Transparência, por meio do nome do técnico, detectaram-se as remunerações de cada um dos servidores públicos federal, conforme tabela de remuneração descriminada a seguir:

Quadro 31: Remuneração Mensal dos Técnicos Administrativos

Classe dos Técnicos	Salário Bruto (R$)	1º Piso
A	888,16	P01
B	1.059,95	P06
C	1.264,99	P11
D	1.509,69	P16
E	2.307,85	P28

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Desta forma, mensalmente, o valor da folha de pagamento dos técnicos que trabalham no Centro de Resultado Pós-Graduação foi de R$ 6.497,09. No Trimestre totalizou em R$ 20.571,27 (R$ 6.857,09 x 3), considerando nenhuma variação ocorrida no quadro dos técnicos no período. A composição contábil, por mês, da despesa com Pessoal pode ser visualizado no quadro a seguir:

Quadro 32: Composição Contábil da Despesa com Pessoal

2. Centro Pós-Graduação	Remuneração Bruta	Categoria	Cargo
ISR	1.509,69	Classe D 40 h	Assistente Administração
LOAS	1.509,69	Classe D 40 h	Assistente Administração
MSCO	1.509,69	Classe D 40 h	Assistente Administração
MLPF	1.509,69	Classe D 40 h	Assistente Administração
RCVS	458,33		Estagiário
VGA	360,00	s/informação	Estagiário
Total Identificado da Despesa de Salário	**6.857,09**		

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

O valor da remuneração dos técnicos representa uma aproximação do valor real da folha de pagamento da UFPE, descentralizada por Centro de Resultado nesta pesquisa.

A seguir ver-se-á a composição dos honorários dos docentes internos e externos nos cursos de especialização *Latu Sensu.*

Valor mão-de-obra no curso MBA GTI

Os docentes do quadro de carreira e que prestaram serviços de ensino no curso MBA GTI foram: AG, CAG, FQB e JDC. Os gastos com pessoal no programa MBA GTI foram calculados a partir da carga horária contratada pelo curso, e o valor da hora-aula parametrizada na resolução 02/2006 do CCEPE/UFPE.

O quadro dos professores responsáveis pelas disciplinas, as disciplinas ministradas aos sábados no 1º trimestre de 2009, bem como o período trabalhado por cada docente, e a carga horária total de cada disciplina nesse período foram extraídos do calendário do programa do curso disponibilizados pelo gestor do CIn.

De posse desses dados foi possível elaborar o quadro abaixo, demonstrando a carga horária total por cada disciplina ministrada, com a finalidade de avaliar o custo por mês de honorários devidos aos professores que ministraram aulas no curso de MBA GTI:

Quadro 33: Estrutura da Carga Horária do Curso MBA GTI no 1º Trimestre/2009

Docente	Disciplina Ministrada	Período das Disciplinas	Quant de Sábados		CH p/ Sábados	Carga Horária Total Disciplina		
			Fev	Mar		Fev	Mar	Total
AG	Análise de Usabilidade	**07/fev a 07/mar**	**4**	**1**	**20h/a**	**80h/a**	**20h/a**	**100h/a**
CAG	Tecnologias de Com e redes de computadores	**14/mar a 04/abr**	**0**	**3**	**20h/a**	**0**	**60h/a**	**60h/a**
FQB	**Negócios Eletrônicos**	**14/mar a 04/abr**	**0**	**3**	**20h/a**	**0**	**60h/a**	**60h/a**
JDC	**Segurança em Sistema de Informação**	**07/fev a 07/mar**	**4**	**1**	**20h/a**	**80h/a**	**20h/a**	**100h/a**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Como se pode deduzir do quadro acima, em janeiro de 2009 não houve fato gerador da despesa com honorários de docentes, no MBA GTI, conforme o período das aulas que foram realizadas no 1º trimestre de 2009.

A quantidade dos sábados em que foram realizadas aulas do curso foi retirada do calendário comum e mundial, de modo que foi possível identificar que no período compreendido entre 07 de fevereiro a 07 de março, por exemplo, tiveram 04 sábados em fevereiro e 01 em março de 2009.

O valor dos honorários dos professores, em reais, pode ser obtido multiplicando-se a carga horária (CH) de cada disciplina ministrada aos sábados, que foi de 20 horas-aula, (h/a) pela quantidade dos sábados em que houve aulas e o valor das horas-aula.

Desta equação, falta ser identificado o valor da hora-aula.

O valor da hora-aula, a título de honorário, foi obtido a partir do Anexo 1 – Tabela de Hora-Aula Docente para Curso de *Latu Sensu,* regime de trabalho com dedicação exclusiva, avaliado para a categoria Adjunto Doutor. Conforme esses parâmetros o valor hora-aula está fixado em R$ 185,09.

Nesse aspecto, o quadro seguinte foi elaborado para demonstrar o valor dos gastos com honorários atribuídos à Atividade Ensino no curso MBA GTI no 1º trimestre de 2009:

Quadro 34: Honorários Devidos aos Professores do Quadro de Carreira, no Curso MBA GTI

Docente	CH Total Por Disciplina			Valor H/a	Custo Honorários por Mês			
	Fev	Mar	Total		Jan	Fev	Mar	1º trim
Alexsandro Gomes	80	20	100 h/a	185,09	-	14.807,20	3.701,80	18.509,00
Carlos André	0	60	60 h/a	185,09	-	-	11.105,40	11.105,40
Fábio Queda	0	60	60 h/a	185,09	-	-	11.105,40	11.105,40
Jairo Dornelas	80	20	100 h/a	185,09	-	14.807,20	3.701,80	18.509,00
Total dos Gastos com Pessoas MBA GTI					**-**	**29.614,40**	**29.614,40**	**59.228,80**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Multiplicando-se o valor das horas-aula (R$ 185,09) pela carga horária dos sábados compreendidos nos meses em que as disciplinas foram ministradas pelos docentes do quadro de carreira da UFPE, encontra-se o valor do gasto com honorários.

Deste modo em fevereiro o honorário de AG representou R$ 185,09 h/a multiplicados pela carga horária total referente aos sábados do mês de fevereiro em

que foi ministrada a disciplina Análise de Usabilidade. Para a realização da atividade ensino nesta disciplina foram precisos 04 sábados em fevereiro, totalizando no mês uma carga horária de 80 h/a (4 sábados x 20 h/a por sábados). Assim, é obtido o valor de R$ 14.807,20 (= R$ 185,09 x 80 h/a).

Os valores dos honorários dos demais professores nos meses de fevereiro e março foram obtidos da mesma forma que o descrito anteriormente.

Portanto, o valor dos honorários dos docentes do quadro de carreira do CIn da UFPE, no trimestre, totalizou em R$ 59.228,80.

O valor do custo de honorários com docentes externos foi de R$ 8.931,21 por mês, no trimestre representou R$ 26.793,63. Este valor foi obtido a partir da planilha do Money, que indicou o dispêndio anual de R$ 107.174,55. Este valor foi dividido por 12 meses, visto que não foi possível identificar, pelo histórico do *Money,* os valores mensais especificamente. Por isso os valores apresentados foram lineares.

Valor mão-de-obra no curso Mestrado Profissional (MPROF)

O curso MPROF em computação, que está voltado para empresários da área de TI (Tecnologia de Informação), gestores, técnicos e gerentes de TI, possui uma carga horária de 390 horas de aulas presenciais. Contudo, a carga horária considerada para concluir as disciplinas é de 360 horas e a carga horária quinzenal prevista é de 15 horas. Em virtude disto, as aulas ocorrem durante 24 finais de semana com a finalidade de completar a carga horária total necessária. O início do curso foi em março de 2009.

MPROF em computação está estruturado em cinco módulos, dos quais o primeiro, segundo e terceiro são voltados para o cumprimento das disciplinas. A duração desses módulos é de 01 ano e 01 mês. O quarto e quinto módulos se referem à pesquisa e desenvolvimento do projeto, e escrita e defesa da dissertação. Estes módulos, conjuntamente, devem durar exatamente 11 meses.

A grade das disciplinas obrigatórias, abaixo reproduzida, realizada no 1º trimestre de 2009 foi obtida a partir do *site* do Cin:

Módulo 1: Disciplina Obrigatória (previsão: mês de março)	
Metodologia de Experimentação Científica	30 h/a
Módulo 2: Disciplinas Básicas (previsão: 6 meses a partir de abril)	
Análise de Requisitos de Sistemas	30 h/a
Banco de Dados	30 h/a
Engenharia de Software	30 h/a
Fundamentos de Inteligência Computacional	30 h/a
Fundamentos de Linguagem de Programação	30 h/a
Planejamento e Gerenciamento de Projetos	30 h/a

Com esta grade foi possível mensurar as horas-aula incorridas, como honorários, no mês de março, quando iniciou o curso.

Considerando que apenas um professor ministra aula em cada disciplina, nos finais de semana, no 1º trimestre de 2009, apenas a disciplina foi realizada, totalizando um custo da ordem equivalente a uma carga horária de 30 h/a.

O preço de cada hora-aula é de R$ 185,09, visto que a condição primeira para os professores lecionarem nos cursos *latu sensu* é possuir doutorado, conforme o art.12 do Regimento Interno dos cursos de Pós-Graduação do CIn da UFPE.

Portanto, o custo operacional relativo aos honorários de docentes pode ser medido multiplicando a carga horária das disciplinas ministradas no 1º trimestre de 2009 pelo preço da hora-aula.

Desta forma, tem-se que esse custo no trimestre foi de R$ 5.552,70, calculado da seguinte forma: 30 h/a x R$ 185,09.

Valor mão-de-obra no curso ETI – Especialização em Tecnologia da Informação

O curso foi idealizado para aprimorar o conhecimento de profissionais de informática nas áreas de Banco de Dados e Engenharia de Software. As aulas são ministradas aos sábados para turmas de até 40 alunos pelos professores do CIn e professores associados.

O custo de honorários com professores de carreira da UFPE que ministram aulas no ETI pode ser identificado pela seguinte expressão:

Carga Horária de Aula por Disciplinas x Preço da Hora-Aula

Para encontrar o valor do custo de honorários foi necessário estabelecer em primeiro lugar a carga horária por disciplinas ministradas no 1º trimestre de 2009, através da estrutura curricular do curso, uma vez que o preço da hora-aula é o mesmo aplicado no MBA GTI em virtude das mesmas exigências formais ditadas pela UFPE aos cursos de especialização *latu sensu*.

A estrutura curricular desta Especialização em Tecnologia da Informação (ETI) está dividida em dois módulos, tendo como carga horária total 360 h/a (um ano), podendo ser prorrogado por mais 06 meses. O primeiro módulo a que se refere o Módulo Básico possui 06 disciplinas de 30 h/a cada uma, ministradas aos sábados durante um mês. O segundo módulo o aluno escolhe no que irá se especializar: em Banco de Dados ou Engenharia de Software. Esses ramos são específicos e são compostos por 04 disciplinas de 45 h/a cada uma, devendo ser concluídas em 06 sábados (um mês e meio).

Em 2009, conforme a relação de cursos de especialização *Latu Sensu* aprovados, o curso ETI do CIn não foi autorizado pela UFPE, não sendo aberto uma nova turma para iniciar em 2009.

Contudo, em 2008, houve sua aprovação, com vigência compreendida entre agosto de 2008 a dezembro de 2009. Em função disto, as disciplinas que estavam sendo ministradas no 1º trimestre de 2009 foram:

Quadro 35: Grade de Disciplinas Ministradas em 2008-2009

2008 (início) _____ 12/2009 (fim)		
Mês	Módulo da Disciplina	Carga Horária (hora-aula)
Ago/08	Modulo 01 – Básico	30 h/a
Set/08	Modulo 01 – Básico	30 h/a
Out/08	Modulo 01 – Básico	30 h/a
Nov/08	Modulo 01 – Básico	30 h/a
Dez/08	Modulo 01 – Básico	30 h/a
Jan/09	Modulo 01 – Básico	30 h/a
Fev/09	Módulo 02 – Específico	45 h/a
Mar/09	Módulo 02 – Específico	15 h/a

Fonte: Dados de Pesquisa, 2010.

Em março as horas-aula devidas foram 15, porque a 1ª disciplina do módulo 2, que possui a carga horária de 45 h/a, foi realizada durante um mês e meio: utilizou os 04 sábados de fevereiro mais 02 sábados de março. A 2ª disciplina do módulo 02 iniciou na 2ª quinzena de março, tendo, portanto, 02 sábados de carga

horária no mês de março, e o restante de sua carga horária de 45 h/a completadas no mês de abril. Portanto, 15 horas-aula correspondem a 02 sábados de uma carga horária de 45 h/a, podendo ser calculado como segue:

45 h/a ÷ 06 sábados = 7,5 h/a por sábados

7,5 h/a x 02 sábados = 15 h/a

A partir da identificação da carga horária despendida em cada disciplina no curso foi possível calcular o valor do custo no trimestre totalizando em R$ 16.658,10, da seguinte forma:

Quadro 36: Valor do Custo no Trimestre

	Jan	Fev	Mar	1º Trimestre
Quantidade Hora Aula	30	45	15	90
Preço da Hora-Aula	185,09	185,09	185,09	185,09
Custo de Honorários	**5.552,70**	**8.329,05**	**2.776,35**	**16.658,10**

Fonte: Própria do Autor, 2010.

Os custos dos honorários foram mensurados com base nas quantidades de horas-aula identificadas a partir da estrutura curricular, e o preço das horas-aula a partir da Resolução 02/2006. Assim, não foi aplicado nenhum tipo de rateio.

O valor do custo de honorários com docentes externos no curso ETI foi de R$ 1.323,21 por mês. No Trimestre foi de R$ 3.969,63. Este valor foi obtido a partir da planilha do *Money*, na qual no ano foram despendidos R$ 15.878,46. Este valor foi dividido por 12 meses, visto que não foi possível identificar, pelo histórico do *Money,* os valores mensais. Por isso os valores apresentados de forma linear. Os gastos relativos ao Pessoal do Centro Pós-Graduação totalizaram no trimestre o valor de R$131.694,13, da seguinte forma:

Custos de Pessoal		**132.774,13**
Técnicos	**20.571,27**	
Docentes	**112.202,86**	
MBA GTI	59.228,80	
MPROF	5.552,70	
ETI	16.658,10	
Externo ETI	3.969,63	
Externo GTI	26.793,63	

Encargos Sociais

Os encargos sobre a folha de pagamento foram formados para atender ao dispositivo do Decreto 6.957 de 2009, e MP 2158-35 de 2001 onde são estabelecidos os percentuais do INSS patronal e do PIS s/folha de salários de obrigação da entidade. Eles são estabelecidos a partir do Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da UFPE: 8411-6/00, extraído com base no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da Entidade na Receita Federal.

As provisões do 13º salário e férias do pessoal foram obtidas aplicando-se os coeficientes 0,0833 ou 8,33% (1 ÷ 12), e 0,1111 ou 11,11% (1+ 1/3 ÷ 12) sobre a folha bruta dos salários da Pós-Graduação. O procedimento de tais custos é semelhante ao aplicado no Centro de Resultado Graduação.

Esses valores representam a parte que caberia ao Centro na formação do custo de pessoal total do CIn.

A composição dos encargos sociais é calculada a partir dos valores da folha de pagamento de cada mês aplicando-se os percentuais de cada despesa:

Quadro 37: Cálculo dos Encargos Sociais sobre a Folha de Pagamento

Ordenados e Salários	22.664,21	55.054,96	55.054,96	132.774,13
Encargos da Folha	**9.618,69**	**23.365,33**	**23.365,33**	**56.349,34**
INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	4.986,13	12.112,09	12.112,09	29.210,31
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	226,64	550,55	550,55	1.327,74
Provisão 13º Salário (8,33%)	1.887,93	4.586,08	4.586,08	11.060,09
Provisão de Férias (11,11%)	2.517,99	6.116,61	6.116,61	14.751,21

Fonte: Própria do Autor, 2010.

Deste modo, verifica-se que R$ 4.986,13 é obtido aplicando-se 22% sobre a base de cálculo de R$ 22.664,21, que foi a folha de pagamento de janeiro de 2009. R$ 226,64 foi calculado como PIS s/folha de janeiro, aplicando-se 1% sobre a base de cálculo R$ 22.664,21. Da mesma forma foi calculada a provisão do 13º salário (R$ 1.887,93), aplicando-se o percentual 8,33% sobre a folha de pagamento de janeiro. Finalmente, o valor da provisão de férias (R$ 2.517,99) é obtido multiplicando-se o percentual de 11,11% pelo valor da despesa de pessoal total de janeiro (R$ 22.664,21).

Os valores dos encargos dos meses seguintes são calculados seguindo o mesmo procedimento acima discriminado. O valor dos encargos no trimestre é o somatório de cada encargo nos meses de janeiro, fevereiro e março que totalizou R$ 56.349,34.

A seguir são demonstradas as composições contábeis dos custos de transferência em função do preço devido a outros Centros de Resultados pela contraprestação de serviços internamente.

Preço de Transferência

Os gastos recebidos por transferência de outros Centros de Responsabilidade, pelo consumo de prestação de serviços internos dessas áreas, tão necessário para realizar a missão que lhe é peculiar quanto os custos da própria Pós-Graduação, foram identificados a partir das atividades, eventos e transações descriminadas na planilha *Money* do gestor do CIn, H. Perrelli, que ocorreram no 1º trimestre de 2009.

A composição dos gastos transferidos pode ser visualizada a partir do quadro abaixo:

Quadro 38: Preço de Transferência Devido pela Pós-Graduação a Outros Centros de Resultados

Valores Devidos pela Pós Graduação nos Meses de: aos Seguintes Centros Abaixo:	Jan	Fev	Mar	1º trimestre
Graduação (Atividade Ensino)	**142.000,00**	**142.000,00**	**694.137,78**	**978.137,78**
Evento Aula Cursos Mestrado/Doutorado Acadêmico	-	-	552.137,78	552.137,78
Evento Orientadção Curso Mestrado/Doutorado Acadêmico	142.000,00	142.000,00	142.000,00	426.000,00
Infraestrutura	**2.666,67**	**26.656,00**	**26.656,00**	**55.978,67**
Uso de Recursos Materiais	2.666,67	26.656,00	26.656,00	55.978,67
Planejamento e Orçamento	**1.697,52**	**1.697,52**	**1.697,52**	**5.092,56**
Supervisão, Coordenação, Controle Financeiro do MBA GTI	1.092,52	1.092,52	1.092,52	3.277,56
Preço Transferência Consultoria Financeira	605,00	605,00	605,00	1.815,00
Cooperação e Empreendimentos	**1.362,50**	**1.362,50**	**1.362,50**	**4.087,50**
Participação nos Empreendimentos	1.362,50	1.362,50	1.362,50	4.087,50
Diretoria	**2.954,00**	**2.954,00**	**2.954,00**	**8.862,00**
Reservas de Capital do Curso MBA GTI	1.635,00	1.635,00	1.635,00	4.905,00
Comunicação dos Cursos Latu Sensu	1.319,00	1.319,00	1.319,00	3.957,00
UFPE	**1.090,00**	**1.090,00**	**1.090,00**	**3.270,00**
Transferência da Participação nos Cursos Latu Sensu	1.090,00	1.090,00	1.090,00	3.270,00
FADE	**1.157,14**	**1.157,14**	**1.157,14**	**3.471,42**
Transferência da Participação nos Cursos Latu Sensu	1.157,14	1.157,14	1.157,14	3.471,42
TOTAL DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA	**152.927,83**	**176.917,16**	**729.054,94**	**1.058.899,93**

Fonte: Dados de Pesquisa, 2010

Como se pode observar a Pós-Graduação utilizou-se dos serviços prestados de outros Centros de Resultados para cumprir sua missão. Desta forma, os custos de transferência referem-se aos preços incorridos pela utilização ou consumo de serviços prestados pelos seguintes Centros de Resultados à Pós-Graduação: Graduação, Infraestrutura, Planejamento e Orçamento, Cooperação e Empreendimentos, Diretoria, e entidades externas, a UFPE e a Fundação de Apoio ao Desenvolvimento da UFPE - FADE. Cada um desses centros teve participação na consecução das tarefas realizadas pela Pós-Graduação. A seguir demonstra-se a composição de cada Custo de Transferência.

. Preço de Transferência da Graduação

O Preço de Transferência devido pela Pós-Graduação à área Graduação refere-se à mão de obra dos docentes do quadro de carreira, que ministram aulas e prestam orientações aos alunos nos cursos de mestrado e doutorado acadêmico.

Conforme o Regulamento Interno dos Cursos de Pós-Graduação do CIn, da UFPE, os professores de carreira devem dedicar 40 horas/semanais, exclusivamente, em atividades de ensino, pesquisa e extensão. Portanto, é um recurso comum às áreas da Graduação, da Pós-Graduação e Extensão.

O Preço de Transferência pode ser melhor compreendido, no momento em que a área de Graduação cede os professores do quadro de carreira, dentro das 40 horas/semanais contratadas, para a consecução das atividades ensino e pesquisa no Centro de Resultado Pós-Graduação.

Se por um lado a requisição de professores contratados inicialmente para ensinar nos cursos de graduação, representa um custo de transferência para o Centro da Pós-Graduação, a contrapartida identifica uma Receita de Transferência Interna em favor da Graduação. Tem-se o entendimento de que este seria um valor possivelmente percebido, pela área Graduação, se ao contrário de disponibilizar a mão-de-obra para as áreas internas, ofertasse a mão-de-obra docente do CIn ao mercado externo.

Para identificar o relacionamento, o preço e o valor imputados ao Centro de Resultado Pós-Graduação pela requisição dos professores com 40 horas de

dedicação exclusiva (DE) do Centro de Resultado Graduação foi utilizado o conceito de Preço de Transferência, com base no custo de oportunidade de mercado.

O Preço de Transferência (PT), nesta acepção, correspondeu a multiplicação do número de docentes que efetivamente ministraram aulas e orientaram na Pós-Graduação, pela Carga Horária Total incorrida nesses eventos(CH_{total}), pelo Custo Oportunidade das instruções realizadas por tais docentes, em nível de Mestrado e Doutorado Acadêmico. Resumindo, o valor do Preço de Transferência devido à Graduação foi calculado seguindo a seguinte expressão:

$$PT_{pós} = n^{o}_{prof} \times CH_{total} \times CO_{profMest}$$

A identificação, o cálculo e a determinação do Preço de Transferência podem ser visualizados no Centro de Resultado Graduação, conforme tópico d: As Receitas por Preços de Transferência dos eventos, aulas e orientações, nesta pesquisa.

O Preço de Transferência da Graduação referente à mão-de-obra requisitada pela Pós-Graduação pode ser visualizado no quadro a seguir:

Quadro 39: Preço de Transferência da Graduação

Preço de Transferência (PT)	Jan	Fev	Mar	1º Trimestre
Evento Aula	-	-	552.137,78	552.137,78
Evento Orientação	142.000,00	142.000,00	142.000,00	426.000,00
Total do Custo de Oportunidade	142.000,00	142.000,00	694.137,78	978.137,78

Fonte: Própria do Autor, 2010

O total do 1º trimestre de 2009 foi de R$ 978.137,78, representando o somatório dos eventos aula e orientação nos meses de janeiro, fevereiro e março. Se por um lado esse valor representou um custo para a Pós-Graduação, por outro lado foi considerado como uma Receita de Oportunidade por Transferência para a Graduação.

. Preço de Transferência da Infraestrutura

Os gastos relacionados aos recursos materiais de responsabilidade do Centro de Resultado Infraestrutura foram obtidos a partir da formação da receita de oportunidade desse Centro. A identificação, o cálculo e a determinação do Preço de

Transferência podem ser visualizados no Centro de Resultado Infraestrutura no tópico sobre as Receitas por Preços de Transferência Interna nesta pesquisa Apêndice 4, p. 315.

O Preço de Transferência e seu relacionamento com a Pós-Graduação se realizaram por meio de sua missão em fornecer máquinas, equipamentos, salas, laboratórios e auditórios aos demais Centros para que possam desempenhar suas atividades específicas.

Tendo em vista que não foi disponibilizado o controle de materiais mensal, pela Infraestrutura, foi realizada uma simulação por esta pesquisa. (Apêndice 4, p. 315 - Centro Infraestrutura.

Conforme simulação, no mês de janeiro a Infraestrutura subsidiou a Pós-Graduação fornecendo-lhe 04 laboratórios de informática durante 04 dias; em fevereiro disponibilizou 04 laboratórios em 06 dias, e 08 equipamentos educacionais durante 08 horas em 06 dias; no mês de março, requisitou 04 laboratórios para 06 dias, e 8 projetores para 08 horas em 06 dias.

Assim, o primeiro procedimento para compor os valores dos preços de Transferência da Infraestrutura seria organizar a quantidade e o calendário da utilização dos recursos materiais da Infraestrutura conforme o quadro a seguir:

Quadro 40: Quantidade de Materiais por Unidade Requisitados pela Pós-Graduação

Período do Arrendamento	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	Material requisitado	Período
Quantidades (Qt) e Equipamentos disponibilizados	Qt Mat/dia	Qt Mat/dia	Qt Mat/dia	Por:	Disponibilizado
Laboratórios c/ equipamentos	4/4dias	4/6dias	4/6dias	Pós-Graduação	dia
Equipamentos Educacionais					
Projetores	0	8/8h-6dias	8/8h-6dias	Pós-Graduação	por hora

Fonte: Própria do Autor, 2010

Os preços empregados para mensurar o valor devido pelo uso dos materiais da Infraestrutura foram identificados pelo conceito de Custo de Oportunidade, na condição do menor valor de mercado à vista. O processo de identificação dos preços de mercado pode ser vislumbrado no Centro Infraestrutura.

Se para a Pós-Graduação, o uso dos materiais são custos, a contrapartida, na Infraestrutura é uma Receita de Oportunidade. É um Custo de Transferência porque foi formado por uma operação intra Centros, onde o credor seria a Infraestrutura.

O conceito de Custo de Oportunidade leva ao entendimento de que o preço devido à Infraestrutura, resulta da possibilidade da Pós-Graduação adquirir ou alugar tais materiais, no mercado, caso não exista uma área no CIn, que disponibilize tais recursos, com tal e qual eficiência.

Os preços por unidade dos materiais podem ser observados a seguir:

Quadro 41: Preço de Transferência da Infraestrutura

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA DA INFRAESTRUTURA	Menor Preço (unidade)	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TRIMESTRE
Laboratório para Pós-Graduação (dia)	R$ 5000,00/mês	2.666,67	4.000,00	4.000,00	10.666,67
Equipamentos Educacionais Pós Graduação(8h/dia)	R$ 59,00/hora	-	22.656,00	22.656,00	45.312,00
Total do Custo Incorrido de Materiais para a Pós Graduação		**2.666,67**	**26.656,00**	**26.656,00**	**55.978,67**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Assim, se, em janeiro, a Pós-Graduação precisou de 04 laboratórios em 04 dias, sabendo que o preço por utilizá-lo por mês seria R$ 5.000,00, então o custo a despender por dia de um laboratório seria de R$ 166,67, da seguinte forma:

R$ 5.000,00 ÷ 30dias = R$ 166,67

Se 04 laboratórios em 04 dias, o valor devido total foi de R$ 2.666,67, calculado como abaixo se apresenta:

R$ 166,67 x 04 laboratórios x 04 dias = R$ 2.666.67

Os valores de fevereiro e março foram obtidos seguindo a mesma aplicação de cálculo, devendo para tanto, utilizar os dados do quadro Quantidade de Materiais por Unidade Requisitados pela Pós-Graduação, anteriormente demonstrado.

O valor do Preço de Transferência da Infraestrutura no 1º Trimestre de 2009, que por simulação da quantidade de materiais requisitada pela Pós-Graduação foi circunspeto atingiu o montante de R$ 55.978,67.

. Preço de Transferência Interna à área de Planejamento e Orçamento

O Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento foi em parte devido à sua assessoria na consecução do projeto do curso MBA GTI, em termos

monetários, e em parte pela consultoria de gestão dos recursos operacionais imputado a todo o Centro.

Pela prestação de serviços em assessoria financeira no projeto MBA GTI, custou a Pós-Graduação o valor trimestral de R$ 5.092,56.

Com relação à consultoria a serviço do Centro de Informática de modo geral, foi composto pelo conceito de Custo de Oportunidade levando em consideração o menor preço de mercado na condição à vista. O processo de identificação do Preço de Transferência do serviço prestado pelo Planejamento e Orçamento pode ser visto no capítulo reservado para estudo deste Centro de Resultado, mais adiante.

O valor trimestral do serviço custou à Pós-Graduação em R$ 1.815,00.

. Preço de Transferência das áreas Cooperação e Empreendimentos, Diretoria; e Preço de Transferência externo ao CIn: da UFPE e FADE

Os Preços de Transferência com relação a essas unidades foram retirados da planilha Money representando o montante anual, e por isso, foram divididos por 12 meses. Este cálculo foi necessário porque não foi apresentado pelo Gestor do CIn os valores executados mensalmente, mas, tão somente, o volume anual.

Portanto, os valores foram apresentados linearmente no 1º trimestre referente aos Preços de Transferência de outros Centros de Resultados, como discriminados no quadro denominado de Preços de Transferência, Devido pela Pós-Graduação a Outros Centros de Resultados no início deste capítulo. Os valores em referência foram reproduzidos a seguir:

Quadro 42: Preços de Transferência, Devido pela Pós-Graduação a Outros Centros de Resultados

Cooperação e Empreendimentos	**1.362,50**	**1.362,50**	**1.362,50**	**4.087,50**
Participação nos Empreendimentos	1.362,50	1.362,50	1.362,50	4.087,50
Diretoria	**2.954,00**	**2.954,00**	**2.954,00**	**8.862,00**
Reservas de Capital do Curso MBA GTI	1.635,00	1.635,00	1.635,00	4.905,00
Comunicação dos Cursos Latu Sensu	1.319,00	1.319,00	1.319,00	3.957,00
UFPE	**1.090,00**	**1.090,00**	**1.090,00**	**3.270,00**
Transferência da Participação nos Cursos Latu Sensu	1.090,00	1.090,00	1.090,00	3.270,00
FADE	**1.157,14**	**1.157,14**	**1.157,14**	**3.471,42**
Transferência da Participação nos Cursos Latu Sensu	1.157,14	1.157,14	1.157,14	3.471,42
TOTAL DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA	**6.563,64**	**6.563,64**	**6.563,64**	**19.690,92**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

O montante trimestral dos Preços de Transferência a título de taxa de participação das áreas Cooperação e Empreendimentos, Diretoria, UFPE e FADE na consecução dos projetos dos cursos da Pós-Graduação, e, que estavam anotados no *Money,* totalizou em R$ 19.690,92.

- **Os Custos Fixos Identificáveis**

Representaram os gastos fixos com relação às atividades por sua natureza, quais foram: gastos relacionados à licença dos jogos de negócios e à gratificação dos docentes por executarem serviços na administração do Centro de Resultado.

Conforme planilha de execução do programa do MBA GTI foi possível alocar o valor da mensalidade da licença do software com a disciplina de jogos de negócios corporativos. Estes jogos são utilizados no evento aula pelos docentes na Pós-Graduação, e totalizou no Trimestre o valor de R$ 1.225,66.

O valor, inicialmente, foi retirado da planilha Money e dividido por 12 meses. Este cálculo foi necessário porque não foi apresentado pelo Gestor do CIn os valores dos gastos mensais, mas tão somente o volume anual.

A composição dos custos fixos identificáveis, no trimestre, pode ser verificada conforme o quadro a seguir:

Quadro 43: Composição dos Custos Fixos Identificados no Trimestre

(-) Custos Fixos Identificados	2.593,12	2.584,95	2.576,94	7.755,02
Licença Software disciplina de jogos de negócios corporativos	**416,67**	**408,50**	**400,49**	**1.225,66**
Gratificações Docentes Coordenadores da área	**1.527,98**	**1.527,98**	**1.527,98**	**4.583,94**
Encargos da Folha	**648,47**	**648,47**	**648,47**	**1.945,42**
INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
Provisão 13º Salário (8,33%)	127,28	127,28	127,28	381,84
Provisão de Férias (11,11%)	169,76	169,76	169,76	509,28

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

A partir do quadro dos docentes responsáveis pelos Centros do CIn, descritos na área Graduação, os gastos fixos com gratificações com os docentes que coordenam a Pós-Graduação são identificados em função da seguinte fórmula:

nº de docentes coordenadores x 03 meses x R$ 763,99

O preço de R$ 763,99, relativo a gratificações a coordenadores, foi fixado pela Resolução 02/2006 do CCEPE/UFPE, constante no item 2.2 letra b.

Os professores com função de coordenadores na Pós-Graduação são: NSR e RMFL.

Portanto, o custo da gratificação incorrida aos Docentes Coordenadores totalizou no trimestre o valor de R$ 4.583,94 (= 03 meses x 02 professores x 763,99).

Os encargos sociais decorrentes desses gastos atendem ao exposto no artigo 9º, alínea i, do Capítulo I, do Título I, do Decreto 3.048/99, que trata do Regime Geral da Previdência Social. Portanto, os percentuais aplicados de 42,44% (= 20% + 2% + 8,33% + 11,11%) nas folhas de pagamento identificadas dos docentes e técnicos, são devidos também na gratificação dos docentes coordenadores da Pós-Graduação.

Assim, aplicando-se 42,44% sobre o valor da gratificação trimestral dos três professores (R$ 4.583,94) conclui-se que o valor trimestral dos encargos são R$ 1.945,42.

• A Classificação Contábil

A classificação contábil da área Pós-Graduação foi realizada atendendo aos princípios do MIAR e às exigências do Governo Federal, Portaria 09/2009 do MEC.

A partir do Sistema de Identificação e Acumulação do Resultado da Pós-Graduação (C2), a classificação das transações e eventos direcionados ao Centro de Receita e ao Centro de Custo, está fundamentada no Plano de Contas sugerido no Apêndice 3, p. 308, deste estudo, que, por sua vez, está estruturado de acordo com o plano de entidades. Por isso, o Plano de Eventos (Anexos, p. 318) vem demonstrando os eventos realizados no Centro de Resultado Pós-Graduação, quer sejam receitas quer sejam despesas.

A classificação de acordo com a Portaria 09/2009 refere-se tão somente ao Centro de Custo, visto que a apuração de resultado segue o modelo tradicional, sem mensurar as receitas como estabelecem as NBC T SP 16.1 e 16.6. A arrecadação da Receita parece continuar ser o fato gerador, ao invés do influxo positivo

decorrente das atividades operacionais, como requer as normas internacionais e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

A seguir demonstra-se o Sistema de Identificação e Acumulação de Resultado da Pós-Graduação. Nele, podem ser visualizados os Centros de Receitas e de Custos. Os Eventos são descritos em cada Centro oportunamente. Os conceitos utilizados para identificar, acumular e classificar, são descritos nas notas explicativas.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - PÓS GRADUAÇÃO (C2)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			AREA DE PÓS GRADUAÇÃO	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso)		Portaria MEC					
CONTA	SALDO	09/2009	**Receitas Operacionais**	**480.099,67**	**480.099,67**	**480.099,66**	**1.440.299,00**
		Sem Efeito	**Cursos Ofertados**	**480.099,67**	**480.099,67**	**480.099,66**	**1.440.299,00**
312103001	C		MBA GTI	37.500,00	37.500,00	37.500,00	112.500,00
312103002	C		Especialização Tecnologia de Informação (ETI)	25.666,67	25.666,67	25.666,66	77.000,00
312101002	C		Mestrado Profissional	51.040,00	51.040,00	51.040,00	153.120,00
312101001	C		Mestrado Acadêmico	262.885,00	262.885,00	262.885,00	788.655,00
312102	C		Doutorado	103.008,00	103.008,00	103.008,00	309.024,00
			(-) Custos dos Serviços Prestados	**185.210,73**	**255.337,45**	**807.475,23**	**1.248.023,40**
			Ordenados e Salários	**22.664,21**	**55.054,96**	**55.054,96**	**132.774,13**
312301003	D	FxxxxO01C1S	Docentes Externos MBA GTI	8.931,21	8.931,21	8.931,21	26.793,63
312301003	D	FxxxxO01C1S	Docentes Externos ETI	1.323,21	1.323,21	1.323,21	3.969,63
312301004	D	FxxxxO01C1S	Honorários Docentes MBA GTI	-	29.614,40	29.614,40	59.228,80
312301004	D	FxxxxO01C1S	Honorários Docentes ETI	5.552,70	8.329,05	2.776,35	16.658,10
312301004	D	FxxxxO01C1Y	Honorários Docentes MPROF	-	-	5.552,70	5.552,70
312301002	D	FxxxxO01C1N	Técnicos Administrativos	6.857,09	6.857,09	6.857,09	20.571,27
			Encargos da Folha	**9.618,69**	**23.365,33**	**23.365,33**	**56.349,34**
312303001	D	FxxxxO01C1N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	4.986,13	12.112,09	12.112,09	29.210,31
312303002	D	FxxxxO01C1N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	226,64	550,55	550,55	1.327,74
312303003	D	FxxxxO01C1N	Provisão 13º Salário (8,33%)	1.887,93	4.586,08	4.586,08	11.060,09
312303004	D	FxxxxO01C1N	Provisão de Férias (11,11%)	2.517,99	6.116,61	6.116,61	14.751,21
			Preço de Transferência	**152.927,83**	**176.917,16**	**729.054,94**	**1.058.899,93**
			Graduação	**142.000,00**	**142.000,00**	**694.137,78**	**978.137,78**
312302001	D	FxxxxO91C1N	Docentes (Mestrado e Doutorado Acadêmico)	142.000,00	142.000,00	694.137,78	978.137,78
			Planejamento e Orçamento	**1.697,52**	**1.697,52**	**1.697,52**	**5.092,56**
312302007	D	AxxxxO91C1N	Coordenação (Planejamento/Orçamento MBA GTI)	833,02	833,02	833,02	2.499,06
312302007	D	AxxxxO91C1N	Supervisão (Planejamento/Orçamento MBA GTI)	259,50	259,50	259,50	778,50
312302007	D	AxxxxO91C1N	Planejamento e Orçamento (Consultoria)	605,00	605,00	605,00	1.815,00
			Diretoria	**2.954,00**	**2.954,00**	**2.954,00**	**8.862,00**
312302003	D	AxxxxO91C1N	Diretoria (Comunicação)	1.319,00	1.319,00	1.319,00	3.957,00
312302003	D	AxxxxO91C1N	Participação do Projeto MBA GTI (Diretoria)	1.635,00	1.635,00	1.635,00	4.905,00
			Cooperação e Empreendedorismo	**1.362,50**	**1.362,50**	**1.362,50**	**4.087,50**
312302004	D	FxxxxO91C1N	Participação do Projeto (Cooperação/Empreendedorismo)	1.362,50	1.362,50	1.362,50	4.087,50
312302006	D	FxxxxO91C1N	**Infraestrutura**	**2.666,67**	**26.656,00**	**26.656,00**	**55.978,67**
			Externa (Mundo Exterior do CIn)	**2.247,14**	**2.247,14**	**2.247,14**	**6.741,42**
312303008	D	FxxxxO91C1N	Participação do Projeto MBA GTI (UFPE)	1.090,00	1.090,00	1.090,00	3.270,00
312303009	D	FxxxxO91C1N	Participação do Projeto MBA GTI (FADE)	1.157,14	1.157,14	1.157,14	3.471,42
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**294.888,94**	**224.762,22**	**(327.375,57)**	**192.275,60**
			(+)Rendimento Financeiro de Aplicações	-	-	-	-
			(-) Despesas Financeiras	-	-	-	-
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**294.888,94**	**224.762,22**	**(327.375,57)**	**192.275,60**
			(-) Custos Fixos Identificados	**2.593,12**	**2.584,95**	**2.576,94**	**7.755,02**
312401	D	AxxxxO01C1N	**Licença Software disciplina de jogos de negócios corporativos**	**416,67**	**408,50**	**400,49**	**1.225,66**
312402001	D	AxxxxO01C1N	**Gratificações Docentes Coordenadores da área**	**1.527,98**	**1.527,98**	**1.527,98**	**4.583,94**
			Encargos da Folha	**648,47**	**648,47**	**648,47**	**1.945,42**
312403001	D	AxxxxO01C1N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
312403002	D	AxxxxO01C1N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
312403003	D	AxxxxO01C1N	Provisão 13º Salário (8,33%)	127,28	127,28	127,28	381,84
312403004	D	AxxxxO01C1N	Provisão de Férias (11,11%)	169,76	169,76	169,76	509,28
		R-D	**= RESULTADO ECONÔMICO AREA**	**292.295,81**	**222.177,27**	**(329.952,51)**	**184.520,58**

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:
. Metodologia de Identificação por Atividade:
a) Mestrado e Doutorado Acadêmico: Custo de Oportunidade de Mercado, menor preço a vista. Técnica aplicada: Benchmarking ratings da CAPES;
b) ETI: Valor trimestral extraído do Money
c) MBA GTI e MPROF: Preços fixados em edital

. Metodologia de Classificação Contábil
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades e Eventos;
b) Portaria do MEC 09/2009: Refere-se apenas a custos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades e Eventos;
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos dos Serviços Prestados: FxxxxO01C2S
Pos.1 Simec - Anexo I: F = Atividade Finalística
Pos.6 Simec - Anexo II: O= Área Pós-Graduação
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos. 10 Simec: 2 = Centro de Custo pelo MIAR, onde 2 é Pós Graduação
Pos.11 Simec: Anexo IV: S = Especialização
- Custos de Transferência: FxxxxO91C2N
Pos. 1 Simec - Anexo I: F = Finalística
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 91 = Transferências Voluntárias
- Custos Fixos Identificados: AxxxxO01C2N
Todos os custos identificados referem-se a administração da Unidade.

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C2 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado da Pós-Graduação

3.2.4.3 CENTRO DE RESULTADO – EXTENSÃO

O objetivo dessa coordenadoria é estimular as atividades extensionistas em projetos de natureza: extra-acadêmicas, realizadas pelo Programa de Educação Tutorial (PET). Portanto, tem como função realizar treinamentos em tecnologia para desenvolver ações que envolvam os acadêmicos e a comunidade. A operacionalização compreende o processo de treinar pessoas em assuntos que envolvam tecnologia.

• Missão, Eventos e Transações

A missão da Extensão é treinar pessoas, da comunidade e/ou acadêmicos, para haver uma interação sócio-acadêmica em assuntos relacionados à tecnologia. A principal atividade é treinar pessoas para deixá-las capacitadas em tecnologia. Os eventos ora estudados, que poderiam promover a prestação de serviços em treinamento, seria as ações da Programação de Educação Tutorial - PET que é realizado no CIn. Contudo, não houve eventos relacionados ao PET que pudessem ser apropriados ao 1º trimestre de 2009, conforme sítio da Pró-Reitoria de Extensão da UFPE e o sítio do CIn na rede mundial de computadores.Todavia, existiram transações econômicas geradas pela folha de pagamento associada diretamente ao Centro de Responsabilidade Extensão.

• Identificação e Acumulação das Receitas e Custos

A partir da Demonstração de Resultado abaixo se pode verificar que os eventos foram direcionados aos custos fixos identificados.

Demonstração do Resultado do Centro Extensão - 1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	0,00
(-) Custo dos Serviços Prestados	(0,00)
= Margem de Contribuição Operacional	0,00
(-) Custos Fixos Identificados	(21.246,78)
Pessoal	(13.642,08)
Encargos Sociais	(5.789,70)
Preço de Transferência Planejamento e Orçamento	(1.815,00)
Resultado do Centro Extensão	**(21.246,78)**

. A Receita Operacional

A Receita Operacional da Extensão corresponderia à quantidade de pessoas matriculadas nos programas ofertados, multiplicada pelo preço da atividade ou serviço prestado na condição de mercado à vista.

Contudo não existiu evento econômico relacionado à sua atividade operacional conforme o Portal do CIn no 1º Trimestre de 2009.

. Os Custos dos Serviços Prestados

A identificação dos custos da Extensão limitou-se às informações dos gastos com pessoal e seus encargos sociais sobre a folha de pagamento dos funcionários.

A seguir demonstra-se a composição dos custos associados à Extensão:

Quadro: Discriminação dos Custos da Extensão

(-) Custos Fixos Identificados	**7.082,26**	**7.082,26**	**7.082,26**	**21.246,78**
Despesa de Pessoal	**4.547,36**	**4.547,36**	**4.547,36**	**13.642,08**
Técnicos Administrativos/Estagiários	3.019,38	3.019,38	3.019,38	9.058,14
Gratificações aos Docentes Coordenadores da Área	1.527,98	1.527,98	1.527,98	4.583,94
Encargos da Folha	**1.929,90**	**1.929,90**	**1.929,90**	**5.789,70**
INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	1.000,42	1.000,42	1.000,42	3.001,26
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	45,47	45,47	45,47	136,42
Provisão 13º Salário	378,80	378,80	378,80	1.136,39
Provisão de Férias	505,21	505,21	505,21	1.515,64
Custos de Transferência	**605,00**	**605,00**	**605,00**	**1.815,00**
Planejamento e Orçamento	605,00	605,00	605,00	1.815,00

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Como se verifica, os custos incorridos são fixos, isto porque, não houve receitas no período estudado, e foram formados a partir da despesa com o pessoal que trabalha na unidade, dos encargos sociais devidos conforme as legislações previdenciária, tributária e trabalhista, e do Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento.

Os gastos com pessoal referiram-se à folha de pagamento mensal dos técnicos administrativos que trabalham para a Extensão especificamente:

Quadro 45: Técnicos da Extensão

3. CENTRO EXTENSÃO	REMUNERAÇÃO BRUTA	CATEGORIA
LRPRQ	1.509,69	Assistente Administração
MN	1.509,69	Assistente Administração
Tota Identificado da Despesa de Salário	**3.019,38**	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A identificação dos valores brutos dos salários e ordenados iniciou pela detecção das pessoas que são vinculadas diretamente à área Extensão. Pelo *site* do CIn, no *Link* Pessoas, foi possível determiná-las conforme o quadro acima. Em seguida, efetuou-se uma busca no Portal da Transparência do Governo Federal, utilizando-se os nomes dos funcionários para extrair a categoria funcional, e dela identificar o piso salarial da categoria. Este método foi descrito na área Graduação e Pós-Graduação.

A metodologia utilizada para identificar os valores salariais foi necessária, porque as folhas de pagamento e contracheques de funcionários, ativos e inativos, não ficaram disponíveis para o estudo de caso. Portanto, o valor da folha de pessoal dos técnicos totalizou no trimestre em R$ 9.058,14.

A despesa de pessoal foi formada com o valor da folha de pagamento dos técnicos administrativos e das gratificações devidas aos docentes coordenadores. Essas gratificações são definidas pela Resolução 02/2006, como descrito no item 2.2 alínea b, que estabelece o valor mensal, por coordenador, de R$ 763,99. Então, bastou identificar no *site* do CIn, a quantidade de professores que coordenam o Centro Extensão, para multiplicar pelo preço de R$ 763,99.

Os docentes que trabalham administrativamente como coordenadores na Extensão são: ECBCF e FFS.

Portanto, os valores incorridos a título de gratificações, no trimestre, totalizaram R$ 4.583,94 (= R$ 763,99 x 2 docentes x 3 meses).

Os encargos sociais devidos sobre a folha de pagamento, representaram os dispêndios com INSS, com alíquota de 22%; PIS sobre a Folha (1%), Provisão 13º salário (8,33%) e Férias (11,11%). A composição de tais índices pode ser visualizada nas áreas anteriormente estudadas. O valor devido, no trimestre, é

calculado aplicando-se o somatório das alíquotas dos encargos sobre a base de cálculo (total da folha):

INSS:	22,00 %	
PIS:	1,00 %	
Provisão s/Folha:	8,33 %	
Provisão de Férias:	11,11 %	
Total da Alíquota	**42,44 %**	
Total da Folha:	R$ 9.058,14	(técnicos)
	R$ 4.583,94	(gratificações)
Total Geral da Folha	**R$ 13.642,08**	

Total dos Encargos: R$ 13.642,08 x 42,44% = R$ 5.789,70

O Custo de Transferência identificado refere-se à assistência operacional que a área de Planejamento e Orçamento realiza para acompanhar a execução orçamentária, econômica, financeira e patrimonial de todas as unidades do CIn. Se, prestar tal assistência para a Extensão representa um custo, para o Planejamento e Orçamento corresponde a uma Receita de Oportunidade. A identificação detalhada da Receita de Oportunidade e da contrapartida dos custos em todas as áreas pode ser verificada na área Planejamento e Orçamento mais adiante, neste estudo.

O preço determinado por Planejamento e Orçamento foi fixado em R$ 605,00 por mês. Assim, no trimestre, representou R$ 1.815,00.

Estes foram, portanto, os custos possíveis de serem associados à Extensão de acordo com o MIAR do Gecon.

. A classificação Contábil

A classificação dos eventos do Centro Extensão segue o modelo sugerido nas áreas de Graduação e Pós-Graduação. Porém, é necessário verificar os códigos no Plano de Contas, utilizando-se, para classificar contabilmente, a numeração iniciada por 3.1.3 Extensão. Visualizar no Apêndice 10.3 o Plano de Contas.

A classificação contábil conforme a Portaria 09/2009 pode ser visualizada no Sistema de Identificação e Acumulação de Resultado da Extensão (C3). A seguir demonstra-se: 1. o Sistema de Classificação dos Eventos – Receitas e Despesas, como deseja o MIAR; e, apenas as despesas – como requer a Portaria 09/2009 do MEC; 2. os eventos identificados e mensurados no Centro de Receitas e de Custos oportunamente; 3. a natureza dos saldos; 4. o resultado econômico apurado mensalmente e acumulado no trimestre.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - EXTENSÃO (C3)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			AREA DE EXTENSÃO	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso		Portaria MEC					
CONTA	SALDO	09/2009	**Receita Operacional**	**-**	**-**	**-**	**-**
		Sem Efeito	PET	-	-	-	-
			Receitas de Transferências				-
			Graduação				-
			Pós- Graduação				-
			Infraestrutura				-
			Pesquisa e Projetos				-
			Cooperação e Empreendimentos				-
			Planejamento e Orçamento				-
			Diretoria				-
			(-) Custos dos Serviços Prestados	**-**	**-**	**-**	**-**
			Ordenados e Salários	**-**	**-**	**-**	**-**
			Docentes Externos				-
			Técnicos Administrativos/Estagiários	-	-	-	-
			Diárias				-
			Encargos da Folha	**-**	**-**	**-**	**-**
			INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	-	-	-	-
			PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	-	-	-	-
			Provisão 13º Salário	-	-	-	-
			Provisão de Férias	-	-	-	-
			Preços de Transferência	**-**	**-**	**-**	**-**
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**-**	**-**	**-**	**-**
			(+)Rendimento Financeiro de Aplicações	-	-	-	-
			(-) Despesas Financeiras	-	-	-	-
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**-**	**-**	**-**	**-**
			(-) Custos Fixos Identificados	**7.082,26**	**7.082,26**	**7.082,26**	**21.246,78**
			Despesa de Pessoal	**4.547,36**	**4.547,36**	**4.547,36**	**13.642,08**
313401002	D	AxxxxO01C3X	Técnicos Administrativos/Estagiários	3.019,38	3.019,38	3.019,38	9.058,14
313402001	D	AxxxxO01C3X	Gratificações aos Docentes Coordenadores da Área	1.527,98	1.527,98	1.527,98	4.583,94
			Encargos da Folha	**1.929,90**	**1.929,90**	**1.929,90**	**5.789,70**
313403001	D	AxxxxO01C3X	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	1.000,42	1.000,42	1.000,42	3.001,26
313403002	D	AxxxxO01C3X	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	45,47	45,47	45,47	136,42
313403003	D	AxxxxO01C3X	Provisão 13º Salário	378,80	378,80	378,80	1.136,39
313403004	D	AxxxxO01C3X	Provisão de Férias	505,21	505,21	505,21	1.515,64
			Custos de Transferência	**605,00**	**605,00**	**605,00**	**1.815,00**
313302007	D	ExxxxN91C3N	Planejamento e Orçamento	605,00	605,00	605,00	1.815,00
	D		**= RESULTADO ECONÔMICO AREA**	**(7.082,26)**	**(7.082,26)**	**(7.082,26)**	**(21.246,78)**

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:
Sem eventos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades e Eventos;
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos Fixos Identificados: AxxxxO01C3X
Pos.1 Simec - Anexo I: A = Atividade Administrativa
Pos.6 Simec - Anexo II: O= Área Pós-Graduação
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos. 10 Simec: 3 = Centro de Custo pelo MIAR, onde 3 é o Centro Extensão
Pos.11 Simec: Anexo IV: X = Extensão
- Custos de Transferência: ExxxxN91C3N
Pos. 1 Simec - Anexo I: E = Planejamento Estratégico
Pos. 7 e 8Simec - Anexo III: 91 = Transferências Voluntárias

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C3 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado da Extensão

3.2.4.4 Centro de Resultado – COOPERAÇÃO E EMPREENDEDORISMO

O objetivo deste Centro de Resultado é de viabilizar parcerias entre o CIn e a iniciativa privada, através de convênios para o desenvolvimento de pesquisas na área de T1. A operacionalização compreende o processo de fechar termos de cooperação técnica, fundamentada pela Lei da Informática, como também, empreender negócios, fechando novos projetos e pesquisas a partir das necessidades em TI das empresas.

• Missão, Eventos e Transações

A missão da Cooperação e Empreendimentos é incentivar a mudança na cultura da relação universidade e empresa; aumentar a motivação dos alunos pela interação escola e mercado profissional; identificar novas linhas de pesquisas em função das necessidades do mercado de trabalho; fomentar novos negócios em T1.

As atividades principais são a representação comercial dos produtos e serviços, criados e desenvolvidos, pelo CIn, Recife BEAT (Base de Empreendimentos de Alta Tecnologia), e pelos responsáveis da coordenação deste Centro. Os eventos ora estudados, que promoveram a prestação de serviços de cooperação e empreendedorismo foram: negociação de venda, apresentação, demonstração e contratação de produtos como projetos e pesquisas. As transações decorrentes dos eventos, acima discriminados, foram os recebimentos das parcelas dos contratos firmados para desenvolver pesquisas, desde 2007, com a Motorola, Samsung e outras entidades com base na Lei da Informática, e o recebimento de gratificação por coordenar os eventos deste Centro de Resultado. Os valores de realização das transações ocorridas estavam descriminados na planilha de acompanhamento das receitas do *Money.*

• Identificação e Acumulação das Receitas e Custos

A identificação e acumulação do resultado do Centro Cooperação e Empreendedorismo pode ser visualizada de modo geral a partir da apresentação da DRE a seguir:

Demonstração do Resultado do Centro Cooperação e Empreendedorismo

1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	501.933,84
Projetos e Pesquisas	497.846,34
Receita de Transferência Pós-Graduação MBA GTI	4.087,50
(-) Custo dos Serviços Prestados	(18.907,80)
Pessoal (Técnicos Administrativos)	(12.000,00)
Encargos Sociais	(5.092,80)
Preço de Transferência	(1.815,00)
= Margem de Contribuição Operacional	483.026,04
(-) Custos Fixos Identificáveis	(232.332,25)
Preço de Transferência Projetos e Pesquisas	(225.802,89)
Gratificação Docente pela Coordenação Centro	(4.583,94)
Encargos Sociais	(1.945,42)
Resultado do Centro Cooperação e Empreendedorismo	**250.693,79**

- **As Receitas Operacionais**

A Receita Operacional de Cooperação e Empreendedorismo correspondeu: 1. aos preços de serviços contratados, desde 2007, pela Motorola, Samsung e outras empresas para desenvolver determinados projetos e pesquisas como Dispositivos Celulares; 2. mais o Preço de Transferência devido pela Pós-Graduação, em face da atuação do Centro Cooperação e Empreendedorismo na efetivação do projeto do curso MBA GT1

O valor de realização, que correspondeu ao preço contratado dos projetos e pesquisas e acordos de cooperação, totalizou em R$ 497.846,34 no 1º trimestre.

O Preço de Transferência advindo do Centro Pós-Graduação correspondeu no trimestre a R$ 4.087,50. A contrapartida pode ser encontrada no Centro Pós-Graduação como Custo Operacional de Transferência.

Os valores dos contratos firmados desde 2007, e o Preço de Transferência foram extraídos da planilha Money do gestor do CIn.

- **Custos dos Serviços Prestados**

Os custos dos serviços prestados foram formados a partir dos gastos de pessoal: 1. os salários dos técnicos administrativos identificados à área, e seu encargo social; 2. os Preços de Transferência de Planejamento e Orçamento, e Pesquisa e Projetos.

Custo de Pessoal

Os custos dos serviços prestados pelo Centro Cooperação e Empreendedorismo referem-se àqueles recursos sacrificados com o objetivo de promover a realização dos eventos da área.

Estes custos não se alteraram em função do número dos projetos/parcerias firmadas com relação ao 1º trimestre de 2009, mas estão diretamente associados à missão e objetivos da unidade em face ao evento contratação de projetos e pesquisas. Desta forma, são gastos do período, e que se relacionam diretamente à atividade operacional do Centro Cooperação e Empreendedorismo, que estão sendo correlacionados diretamente às receitas realizadas no período.

Os gastos com relação à folha de pagamento dos técnicos seguiram o mesmo processo de identificação adotado nos Centros de Resultados anteriores: 1 obteve-se os nomes dos técnicos no *site* do CIn, e no *link* Pessoas, foram selecionados os Técnicos Administrativos e Funcionários; 2. de posse dos nomes dos funcionários, buscou-se a categoria funcional, o tipo e regime de contrato, no Portal da Transparência do Governo Federal; 3. encontrando-se os dados do item anterior, detectou-se o valor dos ordenados bruto a partir da Tabela de Remuneração dos Servidores Públicos Federais pelo enquadramento da categoria e regime de contrato.

Portanto, os valores das remunerações dos técnicos, no trimestre, totalizaram R$ 12.000,00, pois em cada mês estudado, representaram os seguintes valores e funcionários:

Quadro 46: Técnicos do Centro Cooperação e Empreendedorismo

4. CENTRO COOPERAÇÃO E EMPREENDEDORISMO	Remuneração Bruta	Categoria
PGBC	2.000,00	Gerente de Negócios
EJS	2.000,00	Gerente de Negócios
Total da Despesa de Salário	**4.000,00**	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Encargos Sociais

O pagamento dos salários, neste caso, foi efetuado uma única vez a cada mês. Para calcular o valor dos encargos sociais de entidades públicas educacionais de ensino superior, deve-se aplicar 20% sobre o valor da folha de pagamento, acrescido de 2% do grau de risco de acidente de trabalho (RAT).

Com relação ao PIS s/Folha de Pagamento o período da geração do tributo é mensal e corresponde à alíquota de 1% sobre a folha bruta dos salários e ordenados. A provisão das férias foi realizada a partir da consideração de que os funcionários devem perceber 1 + 1/3 de seus salários a cada 12 meses trabalhados. Então, o coeficiente atribuído foi de 0,1111 ou 11,11% sobre a folha mensal. O décimo terceiro salário foi provisionado à proporção de 1/12 avos, ou seja, na condição mensal, e razão 8,33%.

A seguir demonstram-se os cálculos dos custos com salários e encargos sociais em Real (R$).

Quadro 47: Cálculos dos Custos com Salários e Encargos Sociais em R$

Ordenados e salários	4.000,00	4.000,00	4.000,00	12.000,00
Técnicos Administrativos / Estagiários	4.000,00	4.000,00	4.000,00	12.000,00
Encargos da Folha	1.697,60	1.697,60	1.697,60	5.092,80
INSS (22% Decreto 6957 09/09/09)	880,00	880,00	880,00	2.640,00
PIS s/Folha (1% MP 2158-35 28/08/01)	40,00	40,00	40,00	120,00
Provisão 13º	333,20	333,20	333,20	999,60
Provisão Férias	440,40	440,40	440,40	1.333,20

Total da Folha (Base de Cálculo)	**4.000,00**

INSS = 4.000 x 22% = R$ 880,00 (20% cota patronal + 2% rat)

Férias = 4.000 x 11% = R$ 440,00 (1 + 1/3 = 1,3333),
então: 1,3333 ÷ 12 = 0,1111(11%)

PIS s/Folha = 4.000 x 1% = R$ 40,00

13º Salário = 4.000 x 8,33% = R$ 333,20 1 ÷ 12 = 0,0833 (8,33%)

Portanto, o valor trimestral dos encargos sociais sobre a folha de pagamento dos técnicos totalizou em R$ 5.092,80.

Custo de Transferência

Assim como as áreas de Graduação, Pós-Graduação e Extensão, a de Cooperação e Empreendedorismo deve ao Centro de Planejamento e Orçamento uma contribuição mensal de R$ 605,00 por promover o acompanhamento da execução orçamentária no CIn. Desta forma, o valor trimestral devido como Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento atingiu o montante de R$ 1.815,00.

- **Custos Fixos Identificáveis**

Os custos fixos identificados do Centro Cooperação e Empreendedorismo foram: 1. o Preço de Transferência de Resultado Pesquisa e Projetos; 2. a remuneração devida aos docentes que trabalharam como coordenadores na unidade, e seus encargos sociais.

Custo de Transferência

O processo físico-operacional realizado no Centro Cooperação e Empreendedorismo envolve a assertiva de que o Centro Pesquisa e Projetos apoia as ações necessárias para promover o sucesso da parceria, ou convênio firmado entre uma empresa privada ou pública contratante de serviços e o CIn.

Desta forma, o apoio do Centro de Resultado Pesquisa e Projetos é de fundamental importância na consecução dos objetivos da área Cooperação e Empreendedorismo.

Neste sentido, estão sendo repassados, pelo gestor do CIn, as receitas que devem ser apropriadas mensalmente pelo Centro Pesquisa e Projetos para favorecer a assessoria educacional e acadêmica. Os repasses que estão sendo realizados são relativos aos projetos em desenvolvimento, denominados Motorola, Samsung e outros projetos não nominados pelo gestor do CIn.

Os valores que envolvem esses projetos e pesquisas foram contratados com empresas privadas, desde 2007, e por isso estão sendo realizados e subscritos na planilha *Money.* O montante repassado, no trimestre, equivaleu a R$ 225.802,89.

- **Gastos com Pessoal**

Os custos fixos identificáveis relacionados aos gastos com pessoal representaram os valores em folha de pagamento, relativos às gratificações devidas aos docentes para coordenar, administrativamente, o Centro de Coordenação e Empreendedorismo.

Portanto, as gratificações são valores pagos nos contracheques dos docentes em face das horas trabalhadas na Coordenação do Centro. Representam custos fixos visto não se relacionarem diretamente com a missão e objetivos fins deste Centro de Resultado.

Desta forma foram mensurados a partir das orientações contidas na Resolução 02/2006 do CCEPE/UFPE. A instrução contida na alínea b, do item 2, da referida Resolução, que trata sobre os termos da proposta dos cursos da UFPE, determina que: “O Coordenador perceberá gratificação até o limite que corresponde ao valor da FG1 (valor atual de R$ 763,99)”.

A partir da determinação do preço do serviço, o próximo passo para determinar o Preço de Transferência da Graduação, foi identificar quais os professores que prestaram serviços administrativos no Centro, no *site* do CIn, *link* Pessoas - Coordenações. A partir daí foram encontrados os seguintes docentes: ASG e GLR.

Portanto, o preço das gratificações pagas diretamente aos professores, no trimestre, pode ser calculado a partir da seguinte expressão:

03 meses x 2 professores x R$ 763,99 = R$ 4.583,94.

A reboque da determinação da parcela remuneratória dos docentes, que são responsáveis diretamente pelo Centro Cooperação e Empreendedorismo, são devidos os encargos sociais: 1. 22% da parcela previdenciária; 2. 1% de PIS sobre a Folha; 3. 8,33% de provisão de décimo terceiro salário; e 4. 11,11% de provisão de férias.

Os valores mensais das parcelas desses encargos podem ser visualizados a partir do quadro a seguir:

Quadro 48: Encargos Sociais sobre Gratificações aos Coordenadores

	Jan	Fev	Mar	1º Trimestre
Gratificações aos Coordenadores	**1.527,98**	**1.527,98**	**1.527,98**	**4.583,94**
Encargos Sociais	**648,47**	**648,47**	**648,47**	**1.945,42**
INSS (22% Decreto 6957 09/09/09)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
Provisão 13º Salário (0,0833)	127,28	127,28	127,28	381,84
Provisão de Férias (0,1111)	169,76	169,76	169,76	509,28

Fonte: Própria do Autor, 2010

Como se pode inferir do quadro acima, o valor dos encargos do trimestre, R$ 1.945,42, é resultado do somatório dos valores devidos mensalmente, tendo como base de cálculo os valores das gratificações mensais. Basta aplicar o percentual ou coeficiente na base de cálculo para determinar o valor do respectivo encargo. Esse procedimento foi realizado em todos os Centros de Resultados.

- **O Resultado do Centro Cooperação e Empreendedorismo**

A análise do resultado da área, a partir da DRE, apresentada no início deste capítulo - Centro de Resultado Cooperação e Empreendedorismo - demonstrou que a repartição das receitas dos contratos, com as empresas públicas e privadas, deveria contemplar o Centro de Resultado Pós-Graduação, na mesma proporção que os valores transferidos para o Centro Pesquisas e Projetos.

A parcela repassada a título de Preço de Transferência da área Pesquisa e Projetos representaram 45% das receitas de contratação no 1º trimestre de 2009, se for considerado o seguinte cálculo: R$ 225.802,89 ÷ 497.846,34 (o valor do repasse sobre o total da realização dos serviços prestados no trimestre).

Assim, a receita de serviço do Centro Cooperação e Empreendedorismo seria formada pela diferença contratada: 55% (100% - 45%).

Essa assertiva leva a uma compreensão de que a negociação seria mais significativa em termos de resultado que o desenvolvimento das pesquisas e projetos contratados. Este entendimento, pois, seria indevido, se verificada a missão institucional do CIn, além de que sem o apoio e suporte operacional dos Centros Pós-Graduação e Pesquisa e Projetos, a área Cooperação e Empreendedorismo dificilmente captaria novos negócios.

Neste sentido, sugere-se que as parcelas remuneratórias dos contratos firmados em cooperação e parcerias, com empresas públicas e privadas, sejam revistas e reconheçam os seguintes percentuais:

- 45% para Pesquisas e Projetos
- 45% para Pós-Graduação
- 5% para Cooperação e Empreendimentos.

A recondução destes percentuais teria por finalidade uma distribuição justa das receitas contratadas. Isto porque, o Centro Pós-Graduação tanto quanto Pesquisa e Projetos empregam seus fatores de produção e recursos operacionais para realizar efetivamente os empreendimentos esperados na negociação entre o Centro Cooperação e Empreendedorismo e as empresas parceiras.

• A Classificação Contábil

A classificação dos eventos do Centro de Resultado Cooperação e Empreendedorismo segue o modelo sugerido nas áreas Graduação, Pós-Graduação e Extensão. Porém, é preciso verificar os códigos no Plano de Contas, utilizando a numeração iniciada por 3.1.4 Cooperação e Empreendedorismo. (Apêndice 3, p.308).

A seguir o Sistema de Identificação e Acumulação de Resultado da Cooperação e Empreendedorismo, onde podem ser visualizados os Centros de Receitas e de Custos. Os conceitos utilizados para identificar, acumular e classificar, são descritos nas notas explicativas. Os eventos, em cada Centro oportunamente.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - COOPERAÇÃO E EMPREENDEDORISMO (C4)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			AREA DE RESULTADO COOPERAÇÃO E EMPREENDEDORISMO	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso)		Portaria MEC					
CONTA	SALDO	09/2009	**Receita Operacional**	**167.311,28**	**167.311,28**	**167.311,28**	**501.933,84**
314101	C		**Representação Comercial**	**165.948,78**	**165.948,78**	**165.948,78**	**497.846,34**
			Receitas de Transferências	**1.362,50**	**1.362,50**	**1.362,50**	**4.087,50**
			Graduação				
314102002	C		Pós- Graduação	1.362,50	1.362,50	1.362,50	4.087,50
		Sem Efeito	Infraestrutura				
			Pesquisa e Projetos				
			Extensão				
			Planejamento e Orçamento				
			Diretoria				
			(-) Custos dos Serviços Prestados	**6.302,60**	**6.302,60**	**6.302,60**	**18.907,80**
			Ordenados e Salários	**4.000,00**	**4.000,00**	**4.000,00**	**12.000,00**
314301002	D	CxxxxO01C4N	Técnicos Administrativos/Estagiários	4.000,00	4.000,00	4.000,00	12.000,00
			Encargos da Folha	**1.697,60**	**1.697,60**	**1.697,60**	**5.092,80**
314302001	D	CxxxxO01C4N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	880,00	880,00	880,00	2.640,00
314302002	D	CxxxxO01C4N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	40,00	40,00	40,00	120,00
314302003	D	CxxxxO01C4N	Provisão 13º Salário (8,33%)	333,20	333,20	333,20	999,60
314302004	D	CxxxxO01C4N	Provisão de Férias (11,11%)	444,40	444,40	444,40	1.333,20
			Custo de Transferência	**605,00**	**605,00**	**605,00**	**1.815,00**
314303007	D	ExxxxN91C4N	Planejamento e Orçamento	605,00	605,00	605,00	1.815,00
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**161.008,68**	**161.008,68**	**161.008,68**	**483.026,04**
			(+) Rendimento Financeiro de Aplicações	-	-	-	-
			(-) Despesas Financeiras	-	-	-	-
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**161.008,68**	**161.008,68**	**161.008,68**	**483.026,04**
			(-) Custos Fixos Identificados	**77.444,08**	**77.444,08**	**77.444,08**	**232.332,25**
			Preços de Transferência	**75.267,63**	**75.267,63**	**75.267,63**	**225.802,89**
			Pesquisa e Projetos	75.267,63	75.267,63	75.267,63	225.802,89
314401001	D	CxxxxO91C4V	Motorola	41.690,00	41.690,00	41.690,00	125.070,00
314401001	D	CxxxxO91C4V	Samsung	17.900,00	17.900,00	17.900,00	53.700,00
314401001	D	CxxxxO91C4V	Projetos Diversos	15.677,63	15.677,63	15.677,63	47.032,89
314403001	D	AxxxxN01C4N	**Gratificações aos Docentes Coordenadores**	**1.527,98**	**1.527,98**	**1.527,98**	**4.583,94**
			Encargos sobre as Gratificações dos Coordenadores	**648,47**	**648,47**	**648,47**	**1.945,42**
314404001	D	AxxxxN01C4N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
314404002	D	AxxxxN01C4N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
314404003	D	AxxxxN01C4N	Provisão 13º Salário (8,33%)	127,28	127,28	127,28	381,84
314404004	D	AxxxxN01C4N	Provisão de Férias (11,11%)	169,76	169,76	169,76	509,28
	R-D		**= RESULTADO ECONÔMICO AREA**	**83.564,60**	**83.564,60**	**83.564,60**	**250.693,79**

EVENTOS ECONÔMICOS 1º TRIMESTRE DE 2009

1. Centro de Receita:
. Metodologia de Identificação por Atividade:
a) Representação Comercial: Valor Contratado.
b) Receitas de Transferência: Preço Participação Projeto MBA GTI

. Metodologia de Classificação Contábil
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades e Eventos;
b) Portaria do MEC 09/2009: Refere-se apenas a custos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades e Eventos (Apêndice 10.3)
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos dos Serviços Prestados: CxxxxO01C4N
Pos.1 Simec - Anexo I: C = Contratos/Convênios
Pos.6 Simec - Anexo II: O= Pós Graduação
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos. 10 Simec: 4 = Centro de Custo pelo MIAR, onde 4 é Cooperação e Empreendedorismo
Pos.11 Simec: Anexo IV: N = Não se aplica a uma Modalidade de ensino
- Custos de Transferência: ExxxxN91C4N
Pos. 1 Simec - Anexo I: E = Planejamento Estratégico
Pos. 7 e 8Simec - Anexo III: 91 = Transferências Voluntárias
- Custos Fixos Identificados: CxxxxO91C4V
Os custos fixos referem-se a administração da Unidade e não ao serviço prestado

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C4 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado de Cooperação e Empreendedorismo

3.2.4.5 Centro de Resultado – PESQUISA E PROJETOS

O objetivo desse Centro de Resultado é subsidiar o desenvolvimento técnico-científico das pesquisas e projetos do CIn. A operacionalização compreende o processo de canalizar o fazer ciência pela transformação dos projetos em pesquisas científicas. Para isso, são formados grupos de apoio às pesquisas e projetos, para auxiliar, inclusive na publicação dos trabalhos concluídos a fim de que a comunidade de pesquisadores, docentes, acadêmicos e sociedade, tomem parte das conquistas científicas do CIn. Além disso, seriam fomentados eventos como seminários introduzindo temas atualizados e relevantes às áreas do CIn.

• Missão, Eventos e Transações

A principal missão dessa coordenadoria seria incentivar, promover e divulgar a investigação científico-tecnológica realizada por docentes e pesquisadores do CIn. A operacionalização do Centro compreende um processo de ações que visa buscar apoio operacional, e fontes de recursos, para que projetos de pesquisas sejam desenvolvidos, e submetidos a editais de fomento oficiais de pesquisas e projetos.

As principais atividades prestadas são os serviços de assessoria educacional, e acadêmica aos projetos e pesquisas em andamento, divulgação de editais de pesquisas e projetos acadêmico-científicos concluídos, realização de eventos acadêmico-científicos, e a premiação de pesquisadores. Os eventos ora estudados, que promoveram a prestação de serviços no Centro Pesquisas e Projetos foram Consultoria, Assessoria Científico-Acadêmica, e Seminários. As transações decorrentes dos eventos Consultoria e Assessoria, e Seminário foram: o recebimento do Preço de Transferência do Centro Cooperação e Empreendimentos, e a realização do Seminário denominado *Aspect-oriented interface programming in compose,* realizado gratuitamente pelo CIn.

• Identificação e Acumulação do Resultado Econômico de Pesquisa e Projetos

A Identificação e Acumulação do Resultado Econômico do Centro Pesquisa e Projetos apresenta o resultado das transações à vista, ocorridos em cada um dos meses do 1º trimestre de 2009.

Demonstração do Resultado do Centro Pesquisa e Projetos

1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	227.202,89
Receita de Transferência (Cooperação e Empreendedorismo)	225.802,89
Realização de Eventos Acadêmicos-Científicos	1.400,00
(-) Custo dos Serviços Prestados	(238.151,05)
Pessoal	(165.629,07)
Encargos Sociais	(70.292,98)
Preços de Transferência	(2.229,00)
Da Infraestrutura	(414,00)
De Planejamento e Orçamento	(1.815,00)
= Margem de Contribuição Operacional	(10.948,16)
(-) Custos Fixos Identificáveis	(27.199,36)
Serviços Prestados Pessoa Jurídica	(20.670,00)
Gratificações Docentes Coordenadores	(4.583,94)
Encargos Sociais	(1.945,42)
Resultado do Centro Pesquisa e Projetos	**(38.147,52)**

. As Receitas Operacionais

As Receitas Operacionais Identificadas e Acumuladas na área Pesquisas e Projetos, no 1º trimestre, de 2009, corresponderam à: 1. Receita de Transferência, a partir da descentralização do faturamento dos contratos de pesquisa firmados pela unidade Cooperação e Empreendedorismo, para desenvolver as linhas de pesquisas; 2. e, relativa ao evento Seminário em T1.

O Preço de Transferência representou o evento assessoria e consultoria, em função dos contratos firmados com empresas parceiras para desenvolver pesquisas, tal como a Motorola com relação ao Projeto 4, intitulado Dispositivos Celulares, da linha de pesquisa Engenharia de Software. O valor total do trimestre foi extraído da planilha *Money,* fixado mensalmente em R$ 225.802,89.

O valor do evento Seminário, da atividade Realização de Eventos Acadêmico-Científicos, representou uma Receita de Oportunidade, tendo em vista a realização do evento por meio da atuação da área interna Pesquisa e Projetos, e não, um outro fornecedor, caso não houvesse uma divisão responsável por tal oferta na entidade.

Diz-se de Oportunidade porque é dever da Unidade Pesquisas e Projetos, por sua especificidade, fornecer um melhor apoio acadêmico-científico, aos grupos de pesquisa e projetos, do que, por exemplo, a área Planejamento e Orçamento.

A Receita de Oportunidade do evento Seminário realizado em 02/03/2009, às 16:00 horas, no anfiteatro do CIn, correspondeu ao menor preço à vista, de mercado, de um Seminário Acadêmico, multiplicado pela quantidade de participantes. Desta forma, se foram 70 pessoas, ao preço de mercado R$ 20,00 para cada uma, a Receita de Oportunidade correspondeu a R$ 1.400,00 no mês de março.

- **O custo dos Serviços Prestados**

Neste tópico são apresentados os custos dos serviços prestados durante o 1º trimestre de 2009 incorrido na área Projetos e Pesquisa.

Estes custos referem-se à realização das atividades Pesquisa, e Eventos Acadêmico-Científico-Tecnológicos, e que, por isso, envolveram aplicações de recursos em Pessoal, Encargos Sociais sobre a Folha de Pagamento de Pessoal, e Preços de Transferências da Infraestrutura, e de Planejamento e Orçamento.

Gastos com Pessoal

Para serem executados os serviços das atividades Pesquisa e Eventos Acadêmico-Científico-Tecnológicos, foi necessário o empenho dos colaboradores do Centro, quer sejam técnicos ou professores, quer sejam alunos contratados para desenvolver as pesquisas e projetos, e realizar o evento seminário.

Dessa forma, os gastos com pessoal representou os ordenados e salários dos técnicos administrativos; dos terceirizados contratados nos Projetos da Motorola e Samsung; bem como os encargos sociais incidentes sobre tais valores.

Os gastos da mão-de-obra dos técnicos administrativos foram identificados da mesma forma que os Centros de Resultados anteriores. O quadro dos técnicos administrativos que trabalham no Centro Pesquisa e Projetos está descrito como no quadro a seguir:

Quadro 49: Quadro de Técnicos Administrativos

5. CENTRO DE RESULTADO PESQUISA E PROJETOS		
PBP	1.509,69	Assistente Administração
Total Identificação da Despesa de Salário	1.509,69	Assistente Administração

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Portanto, o valor devido mensalmente pelo Centro Pesquisa e Projetos com relação à mão de obra de técnicos, refere-se a apenas um assistente administrativo, equivalendo no trimestre ao valor acumulado de R$ 4.529,07.

Com relação à mão de obra terceirizada, o valor devido no trimestre foi retirado da planilha *Money,* onde se extraiu o montante anual e o local de sua aplicação. Esses valores para efeito de identificação do custo da mão de obra terceirizada mensal, aplicado nos projetos Motorola e Samsung foram divididos por 12 meses. Por isso, o valor mensal encontrado foi linear, e o montante no trimestre acumulou em R$ 161.100,00, como discriminado no quadro a seguir:

Quadro 50: Folha de Pagamento do Centro Pesquisa e Projetos

Ordenados e Salários	55.209,69	55.209,69	55.209,69	165.629,07
Técnicos Administrativos/Estagiários	1.509,69	1.509,69	1.509,69	4.529,07
Terceirizados Projetos Motorola, Samsung	53.700,00	53.700,00	53.700,00	161.100,00

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A partir da determinação mensal dos totais das folhas de pagamento, foram calculados os encargos sociais. Para tanto, foi obedecido os mesmos critérios descritos nos Centros de Resultados anteriores. O quadro abaixo demonstra quanto representou os gastos relativos aos encargos sociais:

Quadro 51: Encargos Sociais de Pesquisa e Projetos

Encargos da Folha	23.430,99	23.430,99	23.430,99	70.292,97
INSS (22% Decreto 6957 09/09/09)	12.146,13	12.146,13	12.146,13	36.438,40
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	552,10	552,10	552,10	1.656,29
Provisão 13º Salário	4.598,97	4.598,97	4.598,97	13.796,90
Provisão de Férias	6.133,80	6.133,80	6.133,80	18.401,39

Fonte: Própria do Autor, 2010

Os gastos com encargos sociais representam 42,44% da Folha de Pagamento, da seguinte forma:

R$ 165.629,07 x 42,44% = R$ 70.292,98.

Preços de Transferência

Os gastos com Preços de Transferência foram formados a partir do Custo de Oportunidade de utilizar recursos materiais e serviços disponibilizados internamente pelas áreas Infraestrutura e Planejamento e Orçamento, ao invés de adquirir ou buscar tais materiais ou serviços com fornecedores no mercado.

Com relação à Infraestrutura, os recursos requisitados resumiram-se no auditório do anfiteatro, suas instalações e estrutura (energia, canhão, computador, mesas e ornamentação) necessários à realização do Seminário no dia 02/03/2009.

O Preço de Transferência da Infraestrutura, então, pode ser obtido pela multiplicação do preço do aluguel de um auditório com recursos materiais pelo valor da hora do aluguel.

O valor foi obtido por meio do Custo de Oportunidade de locação ou arrendamento do auditório – instalações e estrutura - com capacidade máxima para 140 pessoas, ao menor por hora, ao preço de mercado na condição à vista.

A busca pelo menor preço seguiu os mesmos procedimentos adotados nos outros Centros de Resultados, podendo ser observado o *Benchmarking* sobre o aluguel do auditório no Apêndice 4, deste trabalho (p. 315). Dos preços consultados o melhor preço identificado representou o valor cobrado pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, para disponibilizar o auditório, com capacidade para 155 pessoas, incluindo as instalações prediais e a estrutura: tela de projeção, recursos áudio-visuais, DVD, computador, água, energia. O preço por hora cobrado é de R$ 103,50. O motivo de não se utilizar o valor do auditório propagandeado no *site* da Viva Street, por R$ 100,00 foi devido à sua localização – Brasília. Entre optar por um preço local e um regional, foi decidido pelo local a fim de evitar distorções econômicas na avaliação do Custo de Oportunidade.

Portanto, a reserva do auditório foi realizada para todo o turno da tarde, das 14:00 às 18:00 no dia 02/03/2009 pela área Pesquisa e Projetos, representando 4 horas.

Em função disto, o Preço de Transferência importou em R$ 414,00 (4 x R$ 103,50).

Com relação à área de Planejamento e Orçamento e Preço de Transferência refere-se aos serviços de acompanhamento da execução orçamentária, patrimonial, financeira e operacional realizados não apenas à Pesquisa e Projetos, mas a todas as unidades do CIn. O Valor Trimestral do Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento totalizou em R$ 1.815,00 (R$ 605,00 x 3 meses).

• Custos Identificáveis Fixos.

Os Custos Fixos Identificados, na área Pesquisa e Projetos, referiram-se à contratação de uma empresa de serviços de limpeza, e os gastos relacionados com as pessoas que coordenam a Unidade. A realização de tais gastos independe da produção, mas destina-se à manutenção do Centro de Resultado Pesquisa e Projetos.

O valor dos honorários da empresa de limpeza foi extraído do *Money*, e por isso apresentou, mensalmente, números lineares. A importância referente ao trimestre totalizou em R$ 20.670,00.

Quanto aos gastos com as gratificações dos professores que coordenam a unidade Pesquisa e Projetos, administrativamente, foram identificados e mensurados do mesmo modo que nos demais Centros de Resultados.

Portanto, o preço das gratificações pagas diretamente aos professores, no trimestre, pode ser calculado a partir da seguinte expressão:

03 meses x 2 professores x R$ 763,99 = R$ 4.583,94.

A reboque da determinação da parcela remuneratória paga aos docentes que são responsáveis diretamente pelo Centro Pesquisa e Projetos são devidos os encargos sociais: 1. 22% da parcela previdenciária; 2. 1% de PIS sobre a Folha; 3. 8,33% de provisão de 13º; e 4. 11,11% de provisão de férias.

Os valores mensais das parcelas desses encargos podem ser visualizados a partir do quadro a seguir:

Quadro 52: Encargos Sociais sobre Gastos Fixos de Pessoal

	Jan	Fev	Mar	1º Trimestre
Gratificações aos Coordenadores	**1.527,98**	**1.527,98**	**1.527,98**	**4.583,94**
Encargos Sociais	**648,47**	**648,47**	**648,47**	**1.945,42**
INSS (22% Decreto 6957 09/09/09)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
Provisão 13º Salário (0,0833)	127,28	127,28	127,28	381,84
Provisão de Férias (0,1111)	169,76	169,76	169,76	509,28

Fonte: Própria, do Autor, 2010

Como se pode inferir do quadro acima, o valor dos encargos do trimestre é resultado do somatório dos valores devidos mensalmente, tendo como base de cálculo os valores das gratificações mensais. Basta aplicar o percentual ou coeficiente na base de cálculo para determinar o valor do respectivo encargo. Esse procedimento foi realizado em todos os Centros de Resultados

• A Classificação Contábil

A classificação e registro dos Eventos das Receitas e Custos do Centro de Resultado Pesquisa e Projetos deve seguir o modelo sugerido nas áreas anteriores. Porém, é preciso verificar os códigos no Plano de Contas, utilizando a numeração iniciada por 3.1.5 Pesquisa e Projetos. (Apêndice 10.3 - Plano de Contas).

A seguir demonstra-se o Sistema de Identificação e Acumulação de Resultado de Projetos e Pesquisa. Nele, podem ser visualizados os Centros de Receitas e de Custos. Os Eventos são descritos em cada Centro oportunamente. Os conceitos utilizados para identificar, acumular e classificar, são descritos nas notas explicativas.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - PESQUISA E PROJETOS (C5)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			AREA DE RESULTADOSPESQUISA E PROJETOS	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso)		Portaria MEC					
CONTA	SALDO	09/2009	**Receita Operacional**	**75.267,63**	**75.267,63**	**76.667,63**	**227.202,89**
315103	C		**Seminários**	**-**	**-**	**1.400,00**	**1.400,00**
			Receitas de Transferências Interna	**75.267,63**	**75.267,63**	**75.267,63**	**225.802,89**
			Infraestrutura	-	-	-	-
		Sem Efeito	Extensão	-	-	-	-
			Pós-Graduação	-	-	-	-
			Cooperação e Empreendimentos	75.267,63	75.267,63	75.267,63	225.802,89
315105005	C		Motorola	41.690,00	41.690,00	41.690,00	125.070,00
315105005	C		Samsung	17.900,00	17.900,00	17.900,00	53.700,00
315105005	C		Projetos Diversos (05)	15.677,63	15.677,63	15.677,63	47.032,89
			(-) Custos dos Serviços Prestados	**79.245,68**	**79.245,68**	**79.659,68**	**238.151,05**
			Ordenados e Salários	**55.209,69**	**55.209,69**	**55.209,69**	**165.629,07**
315301002	D	FxxxxO01C5V	Técnicos Administrativos/Estagiários	1.509,69	1.509,69	1.509,69	4.529,07
315301003	D	FxxxxO01C5V	Terceirizados Projetos Motorola, Samsung	53.700,00	53.700,00	53.700,00	161.100,00
			Encargos da Folha	**23.430,99**	**23.430,99**	**23.430,99**	**70.292,97**
315302001	D	FxxxxO01C5V	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	12.146,13	12.146,13	12.146,13	36.438,40
315302002	D	FxxxxO01C5V	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	552,10	552,10	552,10	1.656,29
315302003	D	FxxxxO01C5V	Provisão 13º Salário	4.598,97	4.598,97	4.598,97	13.796,90
315302004	D	FxxxxO01C5V	Provisão de Férias	6.133,80	6.133,80	6.133,80	18.401,39
			Preços de Transferência	**605,00**	**605,00**	**1.019,00**	**2.229,00**
315303006	D	AxxxxN91C5N	Materiais (Infraestrutura)	-	-	414,00	414,00
315303007	D	ExxxxN91C5N	Planejamento e Orçamento	605,00	605,00	605,00	1.815,00
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**(3.978,05)**	**(3.978,05)**	**(2.992,05)**	**(10.948,16)**
			(+) Rendimento Financeiro de Aplicações	-	-	-	-
			(-) Despesas Financeiras	-	-	-	-
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**(3.978,05)**	**(3.978,05)**	**(2.992,05)**	**(10.948,16)**
			(-) Custos Fixos Identificados	**(9.066,45)**	**(9.066,45)**	**(9.066,45)**	**(27.199,36)**
315403002	D	AxxxxN01C5N	**Honorários Pessoa Jurídica**	**6.890,00**	**6.890,00**	**6.890,00**	**20.670,00**
315403001	D	AxxxxN01C5N	**Gratificações aos Coordenadores**	**1.527,98**	**1.527,98**	**1.527,98**	**4.583,94**
			Encargos sobre as Gratificações dos Coordenadores	**648,47**	**648,47**	**648,47**	**1.945,42**
315404001	D	AxxxxN01C5N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
315404002	D	AxxxxN01C5N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
315404003	D	AxxxxN01C5N	Provisão 13º Salário	127,28	127,28	127,28	381,84
315404004	D	AxxxxN01C5N	Provisão de Férias	169,76	169,76	169,76	509,28
	C-D		**= RESULTADO ECONÔMICO AREA**	**(13.044,51)**	**(13.044,51)**	**(12.058,51)**	**(38.147,52)**

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:
. Metodologia de Identificação por Atividade:
a) Seminário: Custo de Oportunidade.
b) Receitas de Transferência: Preço Contratado pelas Empresas

. Metodologia de Classificação Contábil
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apendice 10.3)
b) Portaria do MEC 09/2009: Refere-se apenas a custos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apêndice 10.3)
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos dos Serviços Prestados: FxxxxO01C5V
Pos.1 Simec - Anexo I: F = Finalística
Pos.6 Simec - Anexo II: O= Pós Graduação
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos.10 Simec: 5 = Centro de Custo pelo MIAR, onde 5 é Pesquisa e Projetos
Pos.11 Simec: Anexo IV: V = Pesquisa
- Custos de Transferência: ExxxxN91C4N
Pos. 1 Simec - Anexo I: E = Planejamento Estratégico
Pos. 7 e 8Simec - Anexo III: 91 = Transferências Voluntárias
- Custos Fixos Identificados: AxxxxN01C5N
Os custos fixos referem-se a administração da Unidade e não ao serviço prestado

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C5 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado de Pesquisa e Projetos.
Fonte: Própria do Autor, 2010

3.2.4.6 Centro de Resultado – PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

O objetivo deste Centro de Resultado consiste em administrar financeiramente os recursos da entidade, prestando serviços em planejamento, organização e orçamentação. É, contudo, responsável pela disponibilização dos recursos financeiros às demais atividades, ao qual poderia atribuir uma taxa de captação. A operacionalização de suas atividades acontece a partir de planejamento, marcos e metas em longo e curtos prazos, pela busca de financiamento para manter as operações no CIn, principalmente, os projetos relacionados à Lei de Informática.

• Missão, Eventos e Transações

A principal missão dessa coordenadoria seria administrar os recursos financeiros do CIn. O processo físico-operacional é realizado por meio de três atividades: planejamento, organização e orçamento. O planejamento operacional visa prever as ações e atividades do CIn, mediadas por um posicionamento estratégico futuro, onde são priorizadas ações e metas, com relação aos 70 projetos firmados, desde 2007, com entidades privadas. A organização é uma atividade que consistiria em prover os meios, facilitando o acesso das demais atividades aos aportes financeiros dos projetos em execução, firmados em cooperação e empreendimentos. Sob o ponto de vista da orçamentação é realizado um acompanhamento e, controle dos aportes financeiros e de capital, indispensáveis à manutenção dos vários recursos do CIn.

Os Eventos ora estudados, que promoveram as atividades Planejamento, Organização e Orçamento foram as aplicações e captação de recursos. As transações decorrentes desses eventos foram extraídas da planilha Money, do gestor financeiro da Entidade.

• Identificação e Acumulação das Receitas e Custos

Identificação e Acumulação das Receitas e Custos do Centro Planejamento e Orçamento concorreu para o resultado negativo das transações realizadas pelo menor preço de mercado na condição à vista, ocorridos nos meses do 1º trimestre de 2009.

A seguir demonstra-se a Apuração do Resultado no Trimestre.

Demonstração do Resultado do Centro Planejamento e Orçamento
1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	37.949,72
Rendimentos de Aplicações Financeiras	9.999,99
Receita de Transferência	27.949,73
Planejamento, Organização e Orçamento	10.890,00
Pós-Graduação	3.277,56
Diretoria	13.782,17
(-) Custo dos Serviços Prestados	(28.924,65)
Ordenados e Salários	(20.306,55)
Encargos Sociais	(8.618,10)
= Margem de Contribuição Operacional	9.025,07
(-) Custos Fixos Identificáveis	(3.264,68)
Honorário Pessoa Física	(2.291,97)
Encargos Sociais	(972,71)
Resultado do Centro Planejamento e Orçamento	**5.760,39**

- **As Receitas Operacionais**

A Receita Operacional de Planejamento e Orçamento, no 1º trimestre de 2009, correspondeu a quatro eventos:

1. As receitas derivadas da aplicação do disponível;
2. Honorários decorridos das atividades planejamento, organização e orçamento realizados em outros Centros;
3. As receitas provenientes de participação de projetos e reservas orçamentárias;
4. Cobrança de taxa de captação sobre o capital investido à área Infraestrutura (Preços de Transferência, que por simplificação do caso, não foram mensurados, haja vista a falta de um levantamento patrimonial divisional no CIn).

A valoração desses eventos foi realizada pelo menor valor de mercado na condição à vista. O menor valor de mercado à vista representa o Custo de Oportunidade das demais atividades em obter tais recursos financeiros no mercado, caso não houvesse uma divisão responsável por tais atividades na entidade. No entanto, é dever da Unidade de Planejamento e Orçamento, pela sua especificidade, fornecer um melhor serviço de administração financeira do que os demais Centros de Resultados do CIn.

As Receitas de Aplicação Financeira

A receita financeira corresponde ao ganho real obtido através da aplicação da disponibilidade, onde é desconsiderado o efeito inflacionário. Como o resultado da aplicação, rendeu positivamente no ano de 2009, verifica-se que a taxa real de aplicação praticada foi superior à taxa de mercado captada. Esta diferença ocasionou um ganho para a atividade financeira. O valor de R$ 9.999,99, no trimestre, foi retirado do controle financeiro do gestor do CIn, de forma anual, e que portanto, foi reduzido a 12 parcelas mensais linearmente.

As Receitas de Transferência

As Receitas de Transferências internas representaram: 1. Preço realizado em função das atividades de Planejamento, Organização e Orçamento executadas em todas as áreas; 2. Repasse da taxa de participação em projetos e atividades no Centro de Pós-Graduação.

As Receitas das Atividades Planejamento, Organização e Orçamento

As Atividades Planejamento, Organização e Orçamento envolvem ações voltadas para a administração das finanças do CIn, de modo planejado, coordenado, e de que se possa realizar um acompanhamento da execução orçamentária, financeira, patrimonial e operacional mensalmente.

Neste sentido, foram calculadas em função dos eventos executados em matéria de administração financeira e orçamentária, no Centro Planejamento e Orçamento, de cujo pessoal (16) se esforçam, diariamente, para empreender um resultado direcionado aos objetivos planejados por todas as coordenadorias.

A identificação e a mensuração do valor dessas atividades se processaram a partir da busca pelo menor preço de mercado na condição à vista. O mercado ativo utilizado, para a fixação e valoração da receita das atividades planejamento, organização e orçamento foi o Portal *comprasnet* do Governo Federal.

A partir da Ata de Registro de Preço do Pregão nº 00030/2008, acessada pelo menu ACESSO LIVRE, após a seleção do *link* consulta de serviços, acessórios e complementares em atividades de administração, recursos humanos e financeiros – código 24996, da Unidade de Administração de Serviços Gerais – UASG 1200017, obteve-se o menor preço contratado, na condição à vista, no período correspondente à 15/01/2009 a 14/01/2010. Este numerário correspondeu à R$ 605,00 por mês para administração de recursos financeiros.

A identificação compreendeu, ainda, uma busca na rede mundial de computadores a partir do site de pesquisa Google, cuja procura denominada de "consultoria financeira preço" rendeu 532.000 respostas. Em virtude da simplicação do estudo, foi retirado os valores do *catho on line* (canal de contratação de mão-de-obra ou serviços na *web*), e *comprasnet* (Portal de Compras do Governo Federal), de cujo valor foi selecionado.

O valor da receita das atividades de planejamento, organização e orçamento em favor do CIn, de forma geral, representou o valor de R$ 605,00, a ser realizado para todos os Centros de Resultados por meio de Preço de Transferência . Logo, se este estudo convencionou as coordenações em Centros de Resultados, e em número de seis (06), então, o valor devido, no trimestre, por todos os centros, totalizou em R$ 10.890,00. Este valor é obtido a partir da seguinte expressão matemática:

R$ 605,00 x 6 Centros x 3 meses

Com relação ao Preço devido pela Diretoria à Planejamento e Orçamento, atingiu o valor trimestral de R$ 13.782,17, extraído da Planilha *Money.* Este valor representa uma Receita de Oportunidade para Planejamento e Orçamento, mas, para a Diretoria, um Custo de Oportunidade, por reconhecer que a área responsável pela organização, e planejamento estratégico dos recursos financeiros e monetários do CIn, é de fato Planejamento e Orçamento.

As Receitas de Participação

Essas receitas foram retiradas da Planilha *Money,* pois representaram taxa de participação sobre o projeto do curso MBA GTI da Pós-Graduação, e participação em resultados financeiros da dinâmica aplicação e captação de recursos financeiros da área Diretoria. A Receita de Transferência referente ao Curso MBA GTI, por mês, representou R$ 1.092,52, e, no trimestre, R$ 3.277,56.

O quadro a seguir demonstra a composição das receitas identificadas e acumuladas, no trimestre, no Centro de Resultado Planejamento e Orçamento:

Quadro 53: Receitas da Área Planejamento e Orçamento

Receita Operacional	**8.660,85**	**8.660,85**	**20.628,02**	**37.949,72**
Rendimentos de Aplicação Financeira do Disponível	3.333,33	3.333,33	3.333,33	9.999,99
Receitas de Transferências	5.327,52	5.327,52	17.294,69	27.949,73
Graduação	605,00	605,00	605,00	1.815,00
Pós- Graduação	1.697,52	1.697,52	1.697,52	5.092,56
Extensão	605,00	605,00	605,00	1.815,00
Pesquisa e Projetos	605,00	605,00	605,00	1.815,00
Cooperação e Empreendimentos	605,00	605,00	605,00	1.815,00
Infraestrutura	605,00	605,00	605,00	1.815,00
Diretoria	605,00	605,00	12.572,17	13.782,17

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

- **Os Custos dos Serviços Prestados**

Os custos identificados, diretamente, à missão e ao Centro Planejamento e Orçamento, referiram-se aos gastos de Pessoal, e encargos sociais decorrentes desses gastos. Os critérios utilizados para identificar, mensurar e acumular os custos foram os conceitos de custos diretos, fixos, custo de oportunidade, custo contratado, e a relação de causa e efeito, intrínseca aos conceitos, aplicados de forma semelhante aos demais Centros estudados.

Os gastos de Pessoal foram relativos aos técnicos administrativos que trabalham no Centro. Estes custos foram mensurados ao preço contratado pelo governo, identificados a partir da informação da categoria funcional, encontrada pelo nome (critério de busca) do funcionário, no Portal da Transparência do Governo Federal, na *internet*.

A partir da identificação dos funcionários, foi possível definir os valores dos recursos da mão de obra direta, utilizados pelo Centro, na consecução de suas atividades fins. Deve ser observado o quadro a seguir:

Quadro 54: Funcional de Técnicos Administrativos

6. Centro Planejamento e Orçamento	Remuneração Bruta	Categoria	Cargo
ACG		s/informação	Serviços Gerais
AMA	2.307,85	Classe E 40 h	Contador
CMS		s/informação	Serviços Gerais
EMA		s/informação	Terlefonista
HPM		s/informação	Serviços Gerais
IBS		s/informação	Telefonista
IMS	2.307,85	Classe E 40 h	Economista
JFS		s/informação	Serviços Gerais
MGS		s/informação	Serviços Gerais
RBS		s/informação	Serviços Gerais
RMS		s/informação	Serviços Gerais
ROB		s/informação	Serviços Gerais
RLA	1.264,99	Classe C 40 h	Assistente Administração
RMdeS	888,16	Classe A 40 h	Servente de Limpeza
SRPS		s/informação	Serviços Gerais
WLS		s/informação	Serviços Gerais
Total Identificado	**6.768,85**		

Fonte: Dados de Pesquisa, 2010

Embora tenham sido encontradas as pessoas que trabalham no Centro, em funções administrativas, os valores identificados a título de remuneração bruta, referiram-se apenas a 04 Técnicos.

Em virtude da não identificação da categoria funcional, no Portal da Transparência, e o banco de dados da pesquisa, não contemplar as folhas de pagamento de ativos e inativos, não foi possível detectar tal informação. A categoria funcional é importante para aplicação do MIAR, porque é com base nesta informação que são enquadrados o valor da remuneração bruta, valor base da folha de pagamento.

Desta forma, o valor total, diretamente associado ao plano de entidade Planejamento e Orçamento, compreendido como custos diretos, representou o valor total em cada mês R$ 6.768,85, no trimestre, R$ 20.306,55.

Mensalmente, são devidos os encargos sobre a folha de pagamento incidente sobre a mão de obra direta assalariada dos técnicos administrativos. Contudo, os

percentuais referentes às Contribuições Sociais, Previdenciária Patronal e PIS sobre a Folha, bem como, os coeficientes atribuídos às provisões do 13º Salário e Férias, seguem os mesmos critérios estabelecidos nos Centros de Resultados apresentados anteriormente.

A base de cálculo dessas contribuições sociais, como se percebe, é a folha de pagamento bruto dos salários e ordenados onde são relacionados todos os itens remuneratórios, inclusive as gratificações e adicionais.

O quadro a seguir demonstra o resultado trimestral de R$ 8.618,10, em função da aplicação dos índices dos encargos sociais sobre a folha bruta de pagamento dos técnicos:

Quadro 55: Encargos Sociais sobre a Folha dos Técnicos da Área Planejamento e Orçamento

Ordenados e Salários	**6.768,85**	**6.768,85**	**6.768,85**	**20.306,55**
Técnicos Administrativos/Estagiários	6.768,85	6.768,85	6.768,85	20.306,55
Encargos da Folha	**2.872,70**	**2.872,70**	**2.872,70**	**8.618,10**
INSS (22% Decreto 6957 09/09/09)	1.489,15	1.489,15	1.489,15	4.467,44
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	67,69	67,69	67,69	203,07
Provisão 13º Salário	563,85	563,85	563,85	1.691,54
Provisão de Férias	752,02	752,02	752,02	2.256,06

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Note-se que a folha de pagamento não contempla todos os funcionários, haja vista a limitação do processo de identificação dos ordenados e salários brutos.

Custos Fixos Identificáveis

Os Custos Fixos Identificados foram com relação à gratificação devida ao docente, que é o responsável administrativamente pela área Planejamento e Orçamento.

A condição desta gratificação é o exercício da função de Coordenador do Centro. Como se percebe, essa gratificação se relaciona mais com a estrutura do Centro do que às atividades prestadas aos usuários.

O conceito que tem se aplicado a este gasto é custo fixo, diretamente vinculado ao Plano de Entidade Planejamento e Orçamento, e não ao serviço prestado. Nesta perspectiva, para determinar esse custo, que possui natureza de

custo fixo, incorrendo seus efeitos, mensalmente, utilizou-se a orientação da resolução 02/2006 do CCEPE/UFPE.

Neste documento o valor fixado dos honorários dos coordenadores de cursos seria de R$ 763,99, por mês, conforme o item 2.2, alínea b, do referido documento, cujo texto esclarece: "O Coordenador perceberá gratificação até o limite correspondente ao valor da FG1 (valor atual de R$ 763,99)".

Neste sentido, após identificado o coordenador e o valor da gratificação por mês, tem-se que no trimestre o valor acumulado do honorário foi de R$ 2.291,97. Sobre este valor incidiram os encargos sociais sobre tal gasto, como determina o regulamento do INSS (Decreto 3.048, de maio de 1999).

Quadro 56: Custos Fixos da Área Planejamento e Orçamento

(-) Custos Fixos Identificados	1.088,23	1.088,23	1.088,23	3.264,68
Gratificações aos Coordenadores	763,99	763,99	763,99	2.291,97
Encargos sobre as Gratificações dos Coordenadores	324,24	324,24	324,24	972,71
INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	168,08	168,08	168,08	504,23
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	7,64	7,64	7,64	22,92
Provisão 13º Salário	63,64	63,64	63,64	190,92
Provisão de Férias	84,88	84,88	84,88	254,64

Fonte: Própria do Autor, 2010

O valor trimestral, portanto, dos Custos Fixos Identificados ao Centro foi de R$ 3.264,68, resultado do somatório trimestral das gratificações do coordenador (R$ 2.291,97) com os encargos sociais decorrentes do honorário devido ao docente colaborador (R$ 972,71).

• A classificação Contábil

A classificação e registro dos eventos das Receitas e Custos do Centro de Resultado Planejamento e Orçamento segue modelo sugerido nas áreas anteriores. É preciso verificar os códigos no Plano de Contas, utilizando a numeração iniciada por 3.1.6 Planejamento e Orçamento. (Apêndice 3 - Plano de Contas).

O Sistema de Identificação e Acumulação de Resultado de Planejamento e Orçamento apresenta os Centros de Receitas e de Custos. Os eventos são descritos em cada Centro oportunamente. Os conceitos utilizados para identificar, acumular e classificar, são descritos nas notas explicativas.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO (C6)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			AREA DE RESULTADO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso		Portaria MEC					
CONTA	SALDO	09/2009	**Receita Operacional**	**8.660,85**	**8.660,85**	**20.628,02**	**37.949,72**
316101	C	Sem Efeito	Rendimentos de Aplicação Financeira do Disponível	3.333,33	3.333,33	3.333,33	9.999,99
			Receitas de Transferências	5.327,52	5.327,52	17.294,69	27.949,73
316104002	C		Graduação	605,00	605,00	605,00	1.815,00
316104003	C		Pós- Graduação	1.697,52	1.697,52	1.697,52	5.092,56
316104004	C		Extensão	605,00	605,00	605,00	1.815,00
316104006	C		Pesquisa e Projetos	605,00	605,00	605,00	1.815,00
316104005	C		Cooperação e Empreendimentos	605,00	605,00	605,00	1.815,00
316104007	C		Infraestrutura	605,00	605,00	605,00	1.815,00
316104001	C		Diretoria	605,00	605,00	12.572,17	13.782,17
			(-) Custos dos Serviços Prestados	**9.641,55**	**9.641,55**	**9.641,55**	**28.924,65**
			Ordenados e Salários	**6.768,85**	**6.768,85**	**6.768,85**	**20.306,55**
316302	D	ExxxxN01C6N	Técnicos Administrativos/Estagiários	6.768,85	6.768,85	6.768,85	20.306,55
			Encargos da Folha	**2.872,70**	**2.872,70**	**2.872,70**	**8.618,10**
316304001	D	ExxxxN01C6N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	1.489,15	1.489,15	1.489,15	4.467,44
316304002	D	ExxxxN01C6N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	67,69	67,69	67,69	203,07
316304003	D	ExxxxN01C6N	Provisão 13º Salário	563,85	563,85	563,85	1.691,54
316304004	D	ExxxxN01C6N	Provisão de Férias	752,02	752,02	752,02	2.256,06
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**(980,70)**	**(980,70)**	**10.986,47**	**9.025,07**
			(+) Rendimento Financeiro de Aplicações				
			(-) Despesas Financeiras				
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**(980,70)**	**(980,70)**	**10.986,47**	**9.025,07**
			(-) Custos Fixos Identificados	**(1.088,23)**	**(1.088,23)**	**(1.088,23)**	**(3.264,68)**
316403001	D	AxxxxN01C6N	**Gratificações aos Coordenadores**	**763,99**	**763,99**	**763,99**	**2.291,97**
			Encargos sobre as Gratificações dos Coordenadores	**324,24**	**324,24**	**324,24**	**972,71**
316404001	D	AxxxxN01C6N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	168,08	168,08	168,08	504,23
316404002	D	AxxxxN01C6N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	7,64	7,64	7,64	22,92
316404003	D	AxxxxN01C6N	Provisão 13º Salário	63,64	63,64	63,64	190,92
316404004	D	AxxxxN01C6N	Provisão de Férias	84,88	84,88	84,88	254,64
	C-D		**= RESULTADO ECONÔMICO DA ÁREA**	**(2.068,93)**	**(2.068,93)**	**9.898,24**	**5.760,39**

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:
. Metodologia de Identificação por Atividade:
a) Rendimento de Aplicação do Disponível : Realizado no Money.
b) Receitas de Transferência: Custo de Oportunidade de Mercado

. Metodologia de Classificação Contábil
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apendice 10.3)
b) Portaria do MEC 09/2009: Refere-se apenas a custos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apêndice 10.3)
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos dos Serviços Prestados: ExxxxN01C6N
Pos.1 Simec - Anexo I: E = Planejamento Estratégico
Pos.6 Simec - Anexo II: N = Não se aplica a uma Etapa de ensino
Pos. 7 e 8 Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos. 10 Simec: 6 = Centro de Custo pelo MIAR, onde 6 é Planejamento e Orçamen
Pos.11 Simec: Anexo IV: V = Pesquisa

- Custos Fixos Identificados: AxxxxN01C6N
Os custos fixos referem-se a administração da Unidade e não ao serviço prestado

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C6 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado de Planejamento e Orçamento
Fonte: Própria do Autor, 2010

3.2.4.7 Centro de Resultado – INFRAESTRUTURA

O objetivo deste Centro de Resultado consiste em dar apoio logístico aos demais Centros em operação. Tem sido responsável pela disponibilização dos recursos materiais e de infra-estrutura às outras unidades do CIn. A operacionalização de suas atividades é realizada por meio do controle patrimonial, aquisição e baixa dos materiais disponíveis para a utilização nas atividades no CIn, atendimento especializado em software e hardware a toda instituição – alunos, docentes, técnicos.

● Missão, Eventos e Transações

A precípua missão dessa coordenadoria estaria relacionada à disponibilidade dos recursos materiais estocados, identificar os usuários internos, atender áreas e usuários internos do CIn, dando suporte técnico especializado em hardware e software.

Os eventos ora estudados, que promoveram a prestação de serviços relacionados à missão da infra-estrutura foram crachás, instalações, laboratórios, máquinas, equipamentos e *helpdesk* – suporte técnico e oficina.

As transações decorrentes dos eventos que ocorreram, no 1º trimestre, foram: 1 a confecção de crachás no valor de R$ 16.000,00, conforme o *Money;* 2. a requisição de recursos materiais pelas áreas Graduação, Pós-Graduação, e Pesquisa e Projetos, pela disponibilidade de instalações de salas de aula, laboratório, auditório, máquinas e equipamentos educacionais, e toda a estrutura vinculada aos eventos; 3. a apropriação da folha de pagamento, encargos sociais; 4. depreciação dos recursos materiais requisitados pelas áreas para uso; 5. manutenção do CIn, referente a eletrodomésticos, questões elétricas, eletrônicas e hidráulicas; 6. construção de um novo prédio no CIn; 7. reconhecimento dos honorários pessoa física, referentes aos docentes que coordenam o Centro Infraestrutura; 8. provisionamento dos encargos sociais sobre os honorários dos docentes coordenadores.

● **Identificação e Acumulação das Receitas e Custos**

A identificação e Acumulação das Receitas e Custos do Centro Infraestrutura estão representados pela DRE a seguir:

Demonstração do Resultado do Centro Infraestrutura
1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	244.263,49
Confecção de Crachás	16.000,00
Assistência Técnica	80.537,49
Receita de Transferência	147.726,00
De Oportunidade Arrendamento Intracentros	87.726,00
Graduação	31.333,33
Pós-Graduação	55.978,67
Pesquisa e Projetos	414,00
De Convênios	60.000,00
FADE	60.000,00
(-) Custo dos Serviços Prestados	(65.184,24)
Ordenados e Salários	44.021,79
Encargos Sociais	18.682,85
Depreciação	664,60
Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento	1.815,00
= Margem de Contribuição Operacional	179.079,25
(-) Custos Fixos Identificáveis	(46.528,36)
Manutenção	2.499,00
Construção e Reformas	37.500,00
Honorários Pessoas Físicas	4.583,94
Encargos Sociais	1.945,42
Resultado do Centro Infraestrutura	**132.550,89**

A Demonstração, acima, apresenta o resultado das Receitas de Oportunidade calculadas pelo menor preço de mercado na condição à vista, ocorridos nos meses do 1º trimestre de 2009.

Nos tópicos seguintes são esclarecidos como as receitas e custos foram identificados, mensurados e acumulados ao Centro Infraestrutura de acordo com os conceitos do MIAR, e normas da NBCT SP 16.6.

- **As Receitas Operacionais**

A Receita Operacional da Infraestrutura correspondeu às atividades: 1 de Identificação dos Usuários do CIn, pelo evento confecção de crachás; 2. Assistência Técnica, pelos eventos do *Help Desk* – suporte e oficina; 3. Receitas de Transferências, em virtude de prestação de serviços internos e, externo ao CIn, no 1º trimestre de 2009.

A atividade identificação de usuários seria concretizada pelos eventos senha eletrônica e crachás, representando um tipo de suporte e apoio estrutural, que o Centro de Resultado Infraestrutura executa, para que alunos, docentes, técnicos, e visitantes, possam entrar e circular nas dependências do CIn.

A cada ingresso de alunos, pelo vestibular, são distribuídas senhas de acesso para a comunicação interna, e utilização dos softwares para desenvolver as atividades e tarefas acadêmica-profissionais, bem como crachás que funcionam como verdadeiros passaportes no CIn.

O valor do evento Crachás foi extraído do *Money*, representando o valor de R$ 16.000,00 no trimestre de 2009.

A atividade Assistência Técnica, relativa aos eventos Suporte e Oficina, representa o atendimento técnico e especializado aos usuários que utilizam os recursos disponibilizados pelo Centro Infraestrutura. A área de suporte funciona de segunda à sexta-feira, das 09h30 às 16h30, e a oficina, nos horários das 08h00 às 12h00, e das 14h00 às 18h00. O suporte é dado à rede Unix e ao público interno em geral. A oficina atende internamente às máquinas, aparelhos, laptops, em uso, pelos usuários, bem como o acompanhamento, desenvolvimento de soluções, facilitação em hardware e software.

A mensuração dos eventos suporte e oficina foi efetuada pelo conceito de Custo de Oportunidade, representando o entendimento de que se o CIn não possuísse uma área específica para prestar a atividade Assistência Técnica –

hardware e software – às demais unidades do CIn, teriam que contratar ou alugar pessoas no mercado para prestar o serviço, com a mesma qualidade e eficiência.

O valor do serviço assistência técnica pode ser compreendido pela multiplicação da quantidade de pessoas atendidas, ou *hardware* ou *software* ajustados ou consertados, pelo preço do serviço de assistência técnica. O cálculo pode ser representado pela expressão:

Nº de pessoas ou usuários atendidos por mês x Preço do Serviço por usuário

Embora não se tenha a informação interna, de quantos usuários foram atendidos, em função de problemas com *software* ou *hardware,* foi possível fazer a identificação do preço do serviço mensal. O Portal *comprasnet* do Governo Federal foi considerado como mercado ativo para levantamento desse preço.

Pela consulta no menu ACESSO LIVRE do Portal, pela seleção do *link* CONSULTA ATA DE PREGÕES/ANEXOS, e inclusão do Nº do Pregão 0008/2009, e 00196/2008, foi possível estabelecer que o menor preço foi de R$ 26.845,83 por mês entre essas duas licitações. Por volta de 30 empresas participaram desses pregões, ofertando mais de 220 lances. As empresas vencedoras nos certames foram Data Graphics Tecnologia e Informação Ltda (CNPJ: 00.658.293/0001-07), e Tecnysis Informática e Assessoria Ltda (CNPJ 26.990.812/0001-15). Os valores globais ofertados, pelas empresas retromencionadas, para realizar as atividades de assistência em informática, durante um ano, foram R$ 325.850,00 e R$ 322.150,00, respectivamente. Desta forma, dividindo-se por 12 meses, o menor valor mensal para prestar tal atividade foi da empresa Tecnysis Informática, do Pregão 00196/2008, avaliado o preço por mês em R$ 26.845,83.

Considerando que o valor de R$ 26.845,83, seria formado independente do número de usuários atendidos, no trimestre, a Receita de Oportunidade da Assistência na Infraestrutura, equivaleria à R$ 80.537,49 (= R$ 26.845,83 x 3 meses).

A Receita de Transferência Interna referiu-se ao Preço de Transferência fixado pelo menor valor de mercado à vista, representando o Custo de Oportunidade

dos demais Centros em obter tais recursos materiais, caso não houvesse uma divisão responsável por tal oferta na entidade. O entendimento ulterior seria que, se o CIn não possuísse máquinas, equipamentos, instalações e estrutura, enfim, para fornecer os serviços para as outras unidades, elas teriam que adquiri-los, ou ainda, arrendá-los, no momento em que fossem prestar seus serviços.

No entanto, é dever da Unidade de Infraestrutura, pela sua especificidade, fornecer um apoio logístico compreendido como o melhor e menor preço de atendimento e disponibilização de materiais, que os demais Centros de Resultados do CIn.

As Receitas de Transferência Interna, portanto, corresponde para a Infraestrutura a uma Receita de Oportunidade, visto que ela disponibiliza recursos materiais aos demais Centros e que deles necessitam.

Para demonstrar o cálculo da Receita de Oportunidade de aluguel mediante Preço de Transferência, simulou-se a quantidade de recursos materiais disponibilizados por cada um dos meses a partir do cronograma dos cursos e atividades realizadas no CIn no 1º trimestre de 2009. Tentou-se adequar a prestação dos serviços à real necessidade de utilização dos recursos materiais requisitados à Infraestrutura. A simulação ocorreu porque não foi apresentado pelo Gestor o controle patrimonial efetuado pela Infraestrutura no 1º trimestre de 2009.

A seguir demonstra-se a quantidade, e a partir dela, como poderia ser obtido o valor da Receita de Oportunidade de aluguéis (transferência) do Centro Infraestrutura:

Quadro 57: Ficha de Requisições – Situação Hipotética

Período do Arrendamento	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	Material requisitado	Período
Quantidades (Qt) e Equipamentos disponibilizados	Qt Mat/dia	Qt Mat/dia	Qt Mat/dia	Por:	Disponibilizado
Salas de Aulas c/equipamentos	0	10/10dias	10/30dias	Graduação	dia
Laboratórios c/ equipamentos	0	4/10dias	4/26dias	Graduação	dia
Laboratórios c/ equipamentos	4/4dias	4/6dias	4/6dias	Pós-Graduação	dia
Equipamentos Educacionais					
Projetores	0	8/8h-6dias	8/8h-6dias	Pós-Graduação	por hora
Auditório (1h/dia)	0	0	4h/1dias	Pesquisa/Projetos	por hora

Fonte: Própria do Autor, 2010

A identificação da ficha de controle de materiais requisitados traz consigo a discriminação do produto requisitado, a quantidade de materiais requisitados pelo

número de dias de uso, o local a que se destinam tais materiais, bem como a forma do emprego dos materiais.

Na sequência, demonstra-se o cálculo da Receita de Oportunidade da Infraestrutura em função do Preço de Transferência devidos pelos outros Centros, que, no trimestre, representou R$ 87.726,00:

Quadro 58: Receita de Oportunidade – Arrendamento Materiais

Preço de Transferência da Infraestrutura	Menor Preço (unidade)	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TRIMESTRE
Salas de Aula c/equipamentos Graduação (dia)	R$ 550,00/mês	-	1.833,33	5.500,00	7.333,33
Laboratório c/equip. Graduação (dia)	R$ 5000,00/mês	-	6.666,67	17.333,33	24.000,00
Total do Custo Incorrido de Materiais para a Graduação		**-**	**8.500,00**	**22.833,33**	**31.333,33**
Laboratório para Pós-Graduação (dia)	R$ 5000,00/mês	2.666,67	4.000,00	4.000,00	10.666,67
Equipamentos Educacionais Pós Graduação(8h/dia)	R$ 59,00/hora	-	22.656,00	22.656,00	45.312,00
Total do Custo Incorrido de Materiais para a Pós Graduação		**2.666,67**	**26.656,00**	**26.656,00**	**55.978,67**
Auditório para Seminário Pesquisa/Projetos (4h)	R$ 103,5/hora	-	-	414,00	414,00
Total do Custo Incorrido de Materiais para a Pesquisa/Projetos		**-**	**-**	**414,00**	**414,00**
TOTAL DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA DA INFRAESTRUTURA		**2.666,67**	**35.156,00**	**49.903,33**	**87.726,00**

Fonte: Própria do Autor, 2010

Os valores são obtidos pela multiplicação da quantidade de materiais pelo número de dias e pelo preço do período disponibilizado.

Deste modo, os preços de transferências referentes aos aluguéis das salas de aula, instalações e estrutura, puderam ser calculados, levando-se em consideração que a graduação em fevereiro, por exemplo, utilizou 10 salas em 10 dias:

R$ 550,00 ÷ 30 dias = R$ 18,33 por dia.
R$ 18,33 x 10 salas x 10 dias = R$ 1.833,33.

Outrossim, o valor da Receita de Oportunidade de arrendamento corresponde ao menor preço de mercado na condição à vista, ao mesmo tempo em que representa o menor custo do serviço prestado pela Infraestrutura aos Centros de Graduação, Pós-Graduação e Pesquisa e Projetos pela disponibilização dos recursos materiais.

Os preços foram obtidos por meio de *benchmarking*, onde foram catalogados os preços a partir do site de busca Google na rede mundial de computadores. O

benchmarking dos produtos disponíveis para arrendamento da Infraestrutura pode ser visualizado no apêndice deste estudo.

Os preços foram levantados por item disponibilizado pela Infraestrutura no site do CIn - : aluguel de salas, aluguel de auditório, aluguel do galpão no Recife Antigo onde funciona o CESAR; aluguel de laboratório de informática com média de 50 estações de trabalho; computadores com capacidade e HD 2 gigas byte; aluguel de projetor; aluguel de impressora a laser e TV plasma.

As últimas receitas identificadas e acumuladas do Centro Infraestrutura, referiram-se a receitas de convênios transferidos pela Fundação de Apoio e Desenvolvimento da UFPE - FADE, no valor trimestral de R$ 60.000,00.

- **Os Custos dos Serviços Prestados**

Os custos do período corresponderam aos gastos realizados para prestar os serviços de confecção de crachás, assistência técnica, arrendamento de recursos de materiais: instalações e estrutura de salas de aula, laboratórios, equipamentos didáticos, auditório.

Foram identificados os gastos diretamente relacionados a essas atividades: Ordenados e Salários, Encargos sobre a Folha de Pagamento de Pessoal, Depreciação e Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento.

Os valores da despesa com salários e ordenados se referiram À folha de pagamento dos técnicos administrativos que trabalham na Infraestrutura.

Como não foi disponibilizada a Folha de Pagamento dos ativos e inativos, no 1º trimestre de 2009, do CIn, esta pesquisa realizou uma estimativa a partir da categorização das classes A, B, C, D e E, constantes do Plano de Cargos e Salários do Governo Federal para o ano de 2009, a partir da identificação dos funcionários (iniciais dos nomes) que trabalham na Infraestrutura. A seguir demonstram-se quais técnicos trabalham para a Infraestrutura:

Quadro 52: Técnicos da Infraestrutura

7. Centro de Infraestrutura	Remuneração Bruta	Categoria	Cargo
AJSM	2.307,85	Classe E 40 h	Administração de Sistemas
CMDCF	2.307,85	s/informação	Administração de Sistemas
CC		s/informação	Oficina
DGMC		s/informação	Oficina
JRPL	1.264,99	Classe E 40 h	Técnico em TI
JES		s/informação	Oficina
JMAA	2.307,85	s/informação	Administração de Sistemas
JGGC		s/informação	Mestre em Edificações
LCBM		s/informação	Oficina
MSCRS		s/informação	Oficina
MNO	1.509,69	Classe D 40h	Gerente de Informações e Sistemas
NMSL	2.307,85	s/informação	Administração de Sistemas
RMO	360,00	s/informação	Estagiário
RRBS	2.307,85	s/informação	Administração de Sistemas
Total Identificado	**14.673,93**		

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

O enquadramento salarial correspondeu, em função da falta de informação à respeito da especialização dos funcionários identificados no Portal da Transparência, ao primeiro piso de cada classe: o de Capacitação 1. Os salários-base representam o menor valor da categoria decorrente da Capacitação nível 1, conforme quadro abaixo:

Quadro 60: Salários-Base do Piso de cada Classe de Capacitação Nível 1

Classe dos Técnicos	Salário Bruto (R$)	1º Piso
A	888,16	P01
B	1.059,95	P06
C	1.264,99	P11
D	1.509,69	P16
E	2.307,85	P28

Portanto, se AJSM, pelo Portal da Transparência tem categoria funcional E, o valor da despesa salarial, considerado na pesquisa, poderia equivaler, no mínimo, ao valor de R$ 2.307,85, o 1º piso da categoria.

Contudo, o valor mensal identificado da folha dos técnicos correspondeu apenas a 07 técnicos, dos 14 funcionários que trabalham na Infraestrutura porque não foi possível identificar a categoria funcional pelo Portal da Transparência. Pelo modelo de mensuração do MIAR do Gecon, pressupõe que os valores não

identificados serão alocados na estrutura do CIn – na Diretoria, por não acolher nenhum critério de rateio.

Outrossim, o valor da folha dos técnicos da Infraestrutura, no trimestre, totalizou cerca de R$ 44.021,79(= R$14.673,93 X 3 meses).

Os encargos sociais foram calculados aplicando-se a taxa efetiva de 42,44% (descrita em todas as áreas) sobre a folha bruta de salários dos técnicos administrativos. O valor total devido, no mínimo, a título de encargos sociais foi de R$ 18.682,85.

Com relação ao custo de depreciação, o valor trimestral foi de R$ 664,60.

A depreciação pode ser entendida como um custo de oportunidade para o Preço de Transferência (atividade de aluguel de recursos materiais às áreas Graduação, Pós-Graduação e Pesquisa e Projetos). Isto porque, a depreciação representa a perda do potencial na geração da receita de aluguel em função do uso dos recursos materiais.

Como visto, o Preço de Transferência dos recursos materiais da Infraestrutura foi mensurado pelo conceito de Custo de Oportunidade, fundamentado por *Benchmarking.*

Assim, a cota de depreciação mensal, mesmo tendo como base de cálculo uma quantidade de materiais, e número de dias simulados, o preço fixado para a operação de arrendamento com as áreas da Graduação, Pós-Graduação, Pesquisa e Projetos, não é o custo de aquisição, uma vez que foi baseada no menor valor de mercado na condição à vista.

A seguir, demonstra-se o por mês a partir da receita de transferência:

Tabela 5: Cálculo da Cota de Depreciação

	Requisitados pela Graduação				Requisitados pela Pós Graduação			Pesquisa e Projetos
Cálculo da Depreciação Mensal	Sala de Aula	Sala de Aula	Laboratório	Laboratório	Laboratório	Laboratório	Projetores	Auditório
Menor Preço de Mercado à Vista	1.833,33	5.500,00	6.666,67	17.333,33	2.666,67	4.000,00	22.656,00	414,00
Taxa de Serviço Anual	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Valor do Serviço Futuro	1.666,66	5.000,00	6.060,61	15.757,57	2.424,25	3.636,36	20.596,36	376,36
Valor depreciação	166,67	500,00	606,06	1.575,76	242,42	363,64	2.059,64	37,64
Valor depreciação mês	13,89	41,67	50,51	131,31	20,20	30,30	171,64	3,14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Observa-se da tabela que o valor base da cota de depreciação mensal não é o custo de aquisição das salas de aula, laboratórios, equipamentos e auditório, mas tão somente, a Receita de Oportunidade desses bens. A taxa anual de serviço corresponde a 10%, determinada legalmente pelo Decreto 3.000/99, em função do tempo de utilidade do recurso material respectivo. O valor da depreciação mensal é formado a partir do desconto da taxa do serviço anual, dividido por 12, da Receita de Oportunidade em disponibilizar os recursos materiais para a Graduação, Pós-Graduação e Pesquisa e Projetos.

Deste modo, se o valor do arrendamento das Salas de Aulas para a Graduação, em fevereiro, rendeu para a Infraestrutura uma Receita de Oportunidade de R$ 1.833,33, a depreciação da potencialidade de suas Instalações e Estrutura correspondeu:

$$R\$\ 1.833,33 \div 1,10 \quad = 1.666,66$$

O desconto entre a Receita de Oportunidade e seu valor atual em uso, corresponde ao saldo de depreciação total, logo:

$$R\$\ 1.833,33 - 1.666,66 = R\$\ 166,67$$

Dividindo-se por 12 o saldo de depreciação total, encontra-se a cota de despesa de depreciação mensal correspondente:

$$R\$\ 166,67 \div 12 \text{ meses} = R\$\ 13,89$$

Na sequência, demonstra-se o valor da depreciação direta dos serviços dos materiais arrendados às outras unidades:

Quadro 61: Cotas de Depreciação por Serviços Prestados dos Materiais

DEPRECIAÇÃO - ARRENDAMENTO MATERIAIS	Taxa Legal	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TRIMESTRE
Salas de Aula c/equipamentos Graduação	10% aa	-	13,89	41,67	55,56
Laboratório c/equip. Graduação	10% aa	-	50,51	131,31	181,82
Laboratório para Pós-Graduação	10% aa	20,20	30,30	30,30	80,80
Equipamentos Educacionais Pós Graduação	10% aa	-	171,64	171,64	343,28
Auditório para Seminário Pesquisa/Projetos	10% aa	-	-	3,14	3,14
Total de Depreciação		**20,20**	**266,34**	**378,06**	**664,60**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

O valor trimestral da depreciação dos recursos materiais arrendados totalizou R$ 664,60.

O último custo operacional identificado, na Infraestrutura, refere-se ao Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento, e seu valor importou, no trimestre, R$ 1.815,00. Este valor corresponde ao custo de oportunidade de se possuir no CIn uma área responsável pelo planejamento, organização e orçamento dos recursos financeiros. Se para a Infraestrutura, este valor representa um custo, para Planejamento e Orçamento corresponde a uma Receita de Oportunidade, obtida por Preço de Transferência Intracentros. A formação do preço pode, então, ser composta a partir do Centro Planejamento e Orçamento. Todos os Centros dispendem tais custos em favor de Planejamento e Orçamento.

Os Custos Fixos Identificáveis

Os Custos Fixos Identificáveis da Infraestrutura foram identificados em parte pela planilha *Money*, em função dos históricos das aplicações, e, em parte, foram constituídos pelos gastos referentes a honorários devidos aos docentes que coordenam a Infraestrutura e os encargos sociais deles decorrentes.

Os gastos informados na planilha *Money,* corresponderam: 1. aos valores aplicados em manutenção de máquinas e eletrodomésticos, instalações elétricas e eletrônicas, e a parte hidráulica do Centro de Informática. No trimestre, essas manutenções representaram R$ 2.499,00 à infraestrutura; 2. à construção e reforma de um galpão do CIn, tendo as obras iniciadas em 2007. No trimestre, esses gastos totalizaram R$ 37.500,00.

Com relação aos gastos com gratificações aos docentes que coordenam a Infraestrutura, foram identificados a partir do site do CIn, link Pessoas, que são: ALMS e CAGF. A valoração da função como coordenadores seguiu os mesmos procedimentos dos demais Centros de Resultados, pela Resolução 02/2006 do CCEPE/UFPE.

Nesse documento, o valor fixado dos honorários dos coordenadores de cursos, seria de R$ 763,99, por mês, conforme o item 2.2, alínea b, do referido documento, cujo texto esclarece: “O Coordenador perceberá gratificação até o limite que corresponde ao valor da FG1 (valor atual de R$ 763,99)”.

Nesse sentido, após identificados os coordenadores e o valor da gratificação por mês, tem-se que no trimestre o valor acumulado do honorário foi de R$ 4.583,94. Sobre este valor incidiram os encargos sociais sobre tal gasto, como determina o regulamento do INSS (Decreto 3.048, de maio de 1999), que no trimestre representou R$ 1.945,42.

Os custos fixos, totalizaram no trimestre R$ 46.528,36, como se depura do quadro a seguir:

Quadro 62: Custos Fixos da Infraestrutura

(-) Custos Fixos Identificados	15.509,45	15.509,45	15.509,45	46.528,36
Manutenção Máquinas/Elet/Hidr/Eletron/	833,00	833,00	833,00	2.499,00
Construção e Reforma (Galpão)	12.500,00	12.500,00	12.500,00	37.500,00
Gratificações aos Coordenadores	1.527,98	1.527,98	1.527,98	4.583,94
Encargos sobre as Gratificações dos Coordenadores	648,47	648,47	648,47	1.945,42
INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
Provisão 13º Salário	127,28	127,28	127,28	381,84
Provisão de Férias	169,76	169,76	169,76	509,28

Fonte: Dados de Pesquisa, 2010

. A classificação Contábil

A Classificação e Registro dos Eventos das Receitas e Custos do Centro Infraestrutura deve seguir o modelo sugerido nas áreas anteriores. Porém, é preciso verificar os códigos no Plano de Contas, utilizando a numeração iniciada por 3.1.7 Planejamento e Orçamento. (Apêndice 3, p. 308 - Plano de Contas).

A seguir demonstra-se o Sistema de Identificação e Acumulação de Resultado da Infraestrutura. Nele, podem ser visualizados os Centros: de Receitas e de Custos. Os eventos são descritos em cada Centro oportunamente. Os conceitos utilizados para identificar, acumular e classificar, são descritos nas notas explicativas.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - INFRAESTRUTURA (C7)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			ÁREA DE RESULTADO INFRAESTRUTURA	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso)		Portaria MEC					
CONTA	SALDO	09/2009					
			Receita Operacional	**54.845,50**	**87.335,16**	**102.082,83**	**244.263,49**
317102003	C	Sem Efeito	**Confecção de Crachás**	**5.333,00**	**5.333,33**	**5.333,67**	**16.000,00**
317102001	C		**Assistência Técnica (Help Desk: suporte e oficina)**	**26.845,83**	**26.845,83**	**26.845,83**	**80.537,49**
			Receitas de Transferências	**22.666,67**	**55.156,00**	**69.903,33**	**147.726,00**
317105001	C		Graduação	-	8.500,00	22.833,33	31.333,33
317105002	C		Pós- Graduação	2.666,67	26.656,00	26.656,00	55.978,67
			Extensão	-	-	-	-
317105006	C		Pesquisa e Projetos	-	-	414,00	414,00
			Cooperação e Empreendimentos				
			Planejamento e Orçamento				
317106002	C		FADE	20.000,00	20.000,00	20.000,00	60.000,00
			(-) Custos dos Serviços Prestados	**21.526,75**	**21.772,89**	**21.884,61**	**65.184,24**
			Ordenados e Salários	**14.673,93**	**14.673,93**	**14.673,93**	**44.021,79**
317301002	D	AxxxxN01C7N	Técnicos Administrativos/Estagiários	14.673,93	14.673,93	14.673,93	44.021,79
			Encargos da Folha	**6.227,62**	**6.227,62**	**6.227,62**	**18.682,85**
317302001	D	AxxxxN01C7N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	3.228,26	3.228,26	3.228,26	9.684,79
317302002	D	AxxxxN01C7N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	146,74	146,74	146,74	440,22
317302003	D	AxxxxN01C7N	Provisão 13º Salário	1.222,34	1.222,34	1.222,34	3.667,02
317302004	D	AxxxxN01C7N	Provisão de Férias	1.630,27	1.630,27	1.630,27	4.890,82
			Depreciação	**20,20**	**266,34**	**378,06**	**664,60**
317304001	D	AxxxxN01C7N	Máquinas, Equipamentos	-	171,64	171,64	343,28
317304002	D	AxxxxN01C7N	Salas, Laboratórios e Auditórios (instalações)	20,20	94,70	206,42	321,32
			Preços de Transferência	**605,00**	**605,00**	**605,00**	**1.815,00**
317303007	D	ExxxxN91C7N	Planejamento/Orçamento Consultoria	605,00	605,00	605,00	1.815,00
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**33.318,75**	**65.562,27**	**80.198,22**	**179.079,25**
			(+) Rendimento Financeiro de Aplicações				
			(-) Despesas Financeiras				
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**33.318,75**	**65.562,27**	**80.198,22**	**179.079,25**
			(-) Custos Fixos Identificados	**15.509,45**	**15.509,45**	**15.509,45**	**46.528,36**
317401001	D	AxxxxN01C7N	Manutenção Máquinas/Elet/Hidr/Eletron/	833,00	833,00	833,00	2.499,00
317401002	D	AxxxxN43C7N	Construção e Reforma (Galpão)	12.500,00	12.500,00	12.500,00	37.500,00
317403001	D	AxxxxN01C7N	Gratificações aos Coordenadores	1.527,98	1.527,98	1.527,98	4.583,94
			Encargos sobre as Gratificações dos Coordenadores	648,47	648,47	648,47	1.945,42
317404001	D	AxxxxN01C7N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
317404002	D	AxxxxN01C7N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
317404003	D	AxxxxN01C7N	Provisão 13º Salário	127,28	127,28	127,28	381,84
317404004	D	AxxxxN01C7N	Provisão de Férias	169,76	169,76	169,76	509,28
			= RESULTADO ECONÔMICO AREA	**17.809,30**	**50.052,82**	**64.688,77**	**132.550,89**

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:
. Metodologia de Identificação por Atividade:
a) Confecção Crachás: Identificada pelo Money
b) Assistência: Receita de Oportunidade - Comprasnet (Pregão 00196/2008)
c) Arrendamento Materiais: Preço de Transferência (receita de Oportunidade)
d) Ganho Convênios: Convênio FADE (Receita Contratual)

. Metodologia de Classificação Contábil
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apendice 10.3)
b) Portaria do MEC 09/2009: Refere-se apenas a custos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
a)Encargos Sociais da Folha: Custo Direto Legislação Previdenciária
b) Depreciação : Custo Direto e de Oportunidade; Aplicação de taxa linear Receita Federal;
c)Custo de Transferência: Despesa Serviço Planejamento e Orçamento - custo de oportunidade;

. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apêndice 10.3)
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos dos Serviços Prestados: AxxxxN01C7N
Pos.1 Simec - Anexo I: A = Administrativa
Pos.6 Simec - Anexo II: N = Não se aplica a uma Etapa de ensino
Pos. 7 e 8Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos. 10 Simec: = Centro de Custo pelo MIAR, onde 7 é Infraestrutura
Pos.11 Simec: Anexo IV: V = Pesquisa

- Custos de Transferência: ExxxxN91C7N
Pos.1 Simec: E = Planejamento Estratégico

- Custos Fixos Identificados: AxxxxN43C7N
Os custos fixos referem-se a administração da Unidade e não ao serviço prestado
Pos.7 e 8 Simec: 43 = Reforma

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C7 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado da Infraestrutura.
Fonte: Própria do Autor, 2010

3.2.4.8 DIRETORIA DO CIn

A diretoria do CIn representa a entidade em sua missão institucional sendo responsável pela direção dos programas, atividades e ações em matéria de ensino, pesquisa e extensão, em informática e tecnologia de informação.

● Missão, Eventos e Transações

A missão institucional do CIn seria contribuir para o bem da humanidade, pela promoção do desenvolvimento das pessoas, da ciência, da tecnologia e da sociedade por meio da informática.

As atividades realizadas na Diretoria referem-se à administração geral, voltada à Gestão de Pessoas, Gestão de Contratos, Licitações, Eventos sociais, Propaganda e Publicidade da imagem do Centro de Informática.

O evento ora estudado, que promoveu a atividade de administração geral, pela Diretoria, foi o desenvolvimento das políticas sociais, pelo gerenciamento das pessoas, e das regras de funcionamento e conduta dos funcionários, docentes, alunos, garantindo a missão do CIn .

As transações decorrentes da Administração Geral, no 1º trimestre, foram: 1 gestão das pessoas em todas as unidades do CIn; 2. contratação de serviços e materiais de consumo que não estavam relacionados a um Centro de Resultado específico: a) serviços de terceiros Pessoa Física (PF); b) serviços de terceiros Pessoa Jurídica (PJ); c) aquisição de materiais de consumo.

● Demonstração do Resultado

A identificação e acumulação das Receitas e Custos da Diretoria estão representadas pela DRE a seguir:

Demonstração do Resultado da Diretoria

1º Trimestre de 2009 (R$)

Receita Operacional	426.362,00
Administração Geral	417.500,00
Receita de Transferência da Pós-Graduação	8.862,00
(-) Custos dos Serviços Prestados	39.623,19
Ordenados e Salários	18.141,69
Encargos Sociais	7.699,33
Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento	13.782,17
(=) Margem de Contribuição Operacional	386.738,81
(-) Custos Fixos Identificáveis	318.713,61
Serviços Prestados Pessoa Jurídica	236.968,00
Serviços Prestados Pessoa Física	61.466,25
Material de Consumo	13.750,00
Honorários Docentes Diretores	4.583,94
Encargos Sociais	1.945,42
(=) Resultado Econômico da Diretoria	**68.025,20**

- **As Receitas Operacionais**

A receita econômica da Diretoria foi obtida pelo conceito de Receita de Oportunidade por prestar serviços de administração em geral, principalmente, de recursos humanos, licitações e contratos, para todos os Centros de Resultados do CIn; e ainda, pelo conceito de Preço de Transferência advindo do repasse da taxa de participação no Curso MBA GTI da Pós-Graduação.

A metodologia utilizada na identificação da Receita de Oportunidade iniciou pelo Portal de Compras do Governo Federal *comprasnet* na Internet. Selecionado o *link consulta Ata de Preços,* pelo código de consulta 841 – Consultoria e Assessoria em Recursos Humanos (RH) foi possível verificar que o pregão de nº 00009/2009 possuia registros de preços para mensurar a atividade assessoria administrativa prestada pela Diretoria. Além do pregão 00009/2009, buscou-se o registro do menor preço do serviço prestado pelos pregões: 00065/2008, 00032/2008, 00003/2008, 00012/2008, 00030/2008, para os códigos de serviços nº 1341: Supervisão e Gerenciamento; 15156: Administração e Execução de Projetos Educacionais; 24996:

Administração de Negócios; 841 – Consultoria e Assessoria em RH. Todos os pregões acima foram descartados, tendo em vista o objeto do certame não coincidir com a atividade de interesse para a Diretoria.

O pregão de nº 00009/2009, da Unidade de Administrativa de Serviços Gerais (UASG) 120096, teve como empresa vencedora a licitante TS Consultoria Empresarial LTDA. O objeto do certame foi serviço técnico especializado para estruturação da unidade, monitoramento de macroprogramas, programas e ações, capacitação de gestores e técnicos nos padrões definidos e operação assistida para planejamento e supervisão, e controle de macroprogramas em UAs.

O preço do vencedor negociado foi de R$ 1.670.000,00, anuais, dentre os mais diversos lances ofertados de mais 04 empresas. O valor no trimestre foi obtido: dividindo-se R$ 1.670.000,00 por 12 meses, e multiplicando por 3 meses, resultando no valor trimestral de R$ 417.500,00 no total.

A Receita de Transferência originada da Pós-Graduação estava estabelecida no projeto do curso MBA GTI, cujo valor de repasse para a diretoria constava no *Money*, representando, no trimestre, R$ 8.862,00.

- **Os custos dos Serviços Prestados**

Os Custos Operacionais da Diretoria se referiram aos gastos: 1 salários e ordenados dos técnicos administrativos que trabalham na Diretoria e os encargos sociais deles decorrentes; 2. Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento.

Os custos de ordenados e salários foram formados pela identificação da categoria salarial dos técnicos administrativos que trabalham na Diretoria. São eles:

Quadro 56: Técnicos Administrativos da Diretoria

8. CENTRO DIRETORIA	Remuneração Bruta	Categoria	Cargo
CS	360,00		Estagiário
DBO	1.509,69	Classe D 40 h	Assistente Administração
EJS	2.307,85	Classe E 40 h	Analista em TI
ECA	1.509,69	Classe D 40 h	Assistente Administração
JBBC		s/informação	Alumni
MCS	360,00	s/informação	Estagiário
SCCNM		s/informação	Assessoria de Comunicação
TCS		s/informação	
Total Identificado da Despesa de Salário	**6.047,23**		

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

O processo de identificação dos custos da folha de pagamento dos técnicos administrativos, que apóiam a Diretoria na realização de sua missão e atividades, seguiu o mesmo procedimento realizado nos demais Centros de Resultados.

Desta forma, o gasto com a folha de pagamento dos técnicos e estagiários que trabalham diretamente na Diretoria e que puderam ser identificados, no trimestre, totalizou R$ 18.141,69.

Os encargos sociais incorridos sobre a folha de pagamento dos técnicos foram decorrentes das taxas das contribuições sociais imputados pela Legislação Trabalhista e Tributária no Brasil. Os valores obtidos foram demonstrados como a seguir:

Quadro 64: Identificação e Acumulação dos Encargos Sociais sobre a Folha dos Funcionários da Diretoria

Ordenados e Salários	**6.047,23**	**6.047,23**	**6.047,23**	**18.141,69**
Técnicos Administrativos/Estagiários	6.047,23	6.047,23	6.047,23	18.141,69
Encargos da Folha	**2.566,44**	**2.566,44**	**2.566,44**	**7.699,33**
INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	1.330,39	1.330,39	1.330,39	3.991,17
PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	60,47	60,47	60,47	181,42
Provisão 13º Salário (8,33%)	503,73	503,73	503,73	1.511,20
Provisão de Férias (11,11%)	671,85	671,85	671,85	2.015,54

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Os valores dos encargos são obtidos aplicando-se os percentuais, que no total, seria de 42,44% (22% + 1% + 8,33% + 11,11%). Então, se aplicados à base de cálculo trimestral, que é a folha de pagamento do trimestre, os encargos totais no trimestre foi de R$ 7.699,33.

O Preço de Transferência de Planejamento e Orçamento foi constituído em parte do conceito de Custo de Oportunidade pelos Serviços Prestados em Assessoria e Consultoria Financeira, e em parte da informação contida no *Money.*

O valor total incluído no Money, como repasse, para a área Planejamento e Orçamento foi de R$ 13.782,17 no trimestre.

➢ Custos Não Identificados

Os gastos informados no *Money*, e que não puderam ser associados diretamente a uma área de responsabilidade tendo em vista uma informação limitada no histórico, foram lançados na diretoria como custos fixos identificados.

Este posicionamento conceitual viria referendar o modelo de mensuração de resultado do MIAR, do Gecon, em que são evitados critérios arbitrários de rateios, e penalidades injustificadas aos gestores de cada unidade de resultado.

Seguindo a classificação oficial das despesas, conforme a Portaria 448/2002 STN, os gastos não identificados a um Centro de Resultado especificamente foram:

Quadro 65: Despesas não Identificadas

Descriminação dos Gastos	Natureza do Gasto	Histórico dos Gastos	Classificação das Despesas	Valor (R$) Trimestre
Contrato de Limpeza	Limpeza e Conservação	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	10.800,00
Contrato Elevador	Manutenção e Conservação de Bens e Imóveis	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	1.000,00
Telefone	Serviços de Telecomunicações	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	4.750,00
Telefone	Serviços de Telecomunicações	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	3.000,00
Energia Elétrica	Serviços de Energia Eletrica	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	192.124,75
Taxas de Serviços	Fretes e Transportes de Encomendas	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	2.500,00
Manutenção do CIn	Manutenção de Software	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	7.500,00
INSS, PIS, 13º, FÉRIAS	Encargos Sociais	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	10.793,25
Correios	Serviço de Comunicação em Geral	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	2.000,00
Treinamento de Pessoal	Serviço de Apoio Adm.Técnico e Operacional	Outros Serviços Terceiros PJ	339039	2.500,00
Pessoal Contratado	Serviço de Apoio Adm.Técnico e Operacional	Outros Serviços Terceiros PF	339036	53.966,25
Estagiários	Estagiários	Outros Serviços Terceiros PF	339036	7.500,00
Material de Limpeza	Material de Consumo	Material de Consumo	339030	3.250,00
Material de Informática	Material de Processamento de Dados	Material de Consumo	339030	7.500,00
Água, Alimentação, Festas	Gêneros de Alimentação	Material de Consumo	339030	3.000,00
Cortinas	Ativo Permanente - Decoração	Material Permanente	339052	500,00
TOTAL DAS DESPESAS NÃO IDENTIFICADAS				**312.684,25**

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

O Total dos custos importou em R$ 312.184,25, retirando-se os gastos realizados com a aquisição de cortinas no valor de R$ R$ 500,00 (R$ 312.684,25 – R$ 500,00).

Do montante de R$ 312.184,25, os gastos com serviços de terceiros Pessoa Jurídica (PJ) atingiu a quantia de R$ 236.968,00 no trimestre. O total dos gastos

com serviços de terceiros Pessoa Física (PF) foi de R$ 61.466,25 e com material de consumo, R$ 13.750,00.

Dos gastos particularizados, acima, aqueles que não estariam relacionados diretamente aos serviços prestados desempenhados no CIn seriam: as aquisições de cortinas, considerados, de acordo com a NBCT SP 16.1, ativo permanente.

Esta particularidade, na identificação, seria um exemplo para a administração pública. Seria uma demonstração de aprendizado novo, e de apreensão conceitual contábil, em que as entidades deverão assimilar com o tempo, de que nem todos os gastos podem ser considerados como despesas ou custos.

Como se pode perceber, do quadro anterior, os gastos indiretos e fixos, tais como energia elétrica, telefone, e mão-de-obra e seus encargos, não puderam ser identificados a um Centro de Resultado Respectivo por não haver informação suficiente para sua alocação direta.

Este panorama era previsto, visão concebida a partir do II Seminário de Informação de Custos no Governo Federal, e no modelo aplicado na pesquisa, que não admite critério de rateios e utilização dos CIF´S (Custos Indiretos e Fixos) como penalidade à atuação dos gestores dos Centros de Resultados.

Os gastos referentes aos técnicos administrativos que estão vinculados na Diretoria, e formalmente identificados, foram considerados como custos operacionais, sendo diretamente apropriados às receitas operacionais da Diretoria. Os gastos com Pessoal que não foram identificados a um Centro de Resultado Respectivo foram considerados como custos fixos do CIn (Diretoria).

Além dos gastos não identificáveis serem considerados como custos fixos, houveram parcelas identificadas de gratificações devidas aos docentes que trabalharam como diretor e vice-diretor, e os encargos associados a estes serviços prestados.

Os valores das gratificações bem como os encargos foram mensurados utilizando-se a mesma metodologia de identificação e acumulação procedida nos demais Centros. O valor das Gratificações aos docentes diretores no trimestre totalizou R$ 4.583,94, enquanto que os encargos importaram em 42,44% dos valores das gratificações: R$ 1.945,42.

. A Classificação Contábil

A Classificação e Registro dos Eventos das Receitas e Custos do Centro de Resultado Cooperação e Empreendedorismo deve seguir o modelo sugerido nas áreas Graduação e Pós-Graduação. Porém, é preciso verificar os códigos no Plano de Contas, utilizando a numeração iniciada por 3.1.8 Diretoria. (Apêndice 3, p. 308 - Plano de Contas).

A seguir demonstram-se o Resultado Econômico da área Diretoria e, logo adiante, o Resultado Econômico Consolidado do CIn do 1º Trimestre de 2009 e a Análise Gerencial do Demonstrativo do Resultado e das Operações de Transferência.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E CUSTOS - DIRETORIA (C8)

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL			ÁREA DE RESULTADO INFRAESTRUTURA	JAN	FEV	MAR	1º Trim/09
Plano de Contas (Caso)		Portaria 09/2009					
CONTA	D/C	do MEC	**Receita Operacional**	**142.120,67**	**142.120,67**	**142.120,66**	**426.362,00**
328101	C	Sem Efeito	**Administração Geral**	**139.166,67**	**139.166,67**	**139.166,66**	**417.500,00**
			Receita de Transferência	**2.954,00**	**2.954,00**	**2.954,00**	**8.862,00**
328104002	C		Pós Graduação	2.954,00	2.954,00	2.954,00	8.862,00
			(-) Custos dos Serviços Prestados	**9.218,67**	**9.218,67**	**21.185,84**	**39.623,19**
			Ordenados e Salários	**6.047,23**	**6.047,23**	**6.047,23**	**18.141,69**
328301001	D	AxxxxN01C8N	Técnicos Administrativos/Estagiários	6.047,23	6.047,23	6.047,23	18.141,69
			Encargos da Folha	**2.566,44**	**2.566,44**	**2.566,44**	**7.699,33**
328303001	D	AxxxxN01C8N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	1.330,39	1.330,39	1.330,39	3.991,17
328303002	D	AxxxxN01C8N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	60,47	60,47	60,47	181,42
328303003	D	AxxxxN01C8N	Provisão 13º Salário (8,33%)	503,73	503,73	503,73	1.511,20
328303004	D	AxxxxN01C8N	Provisão de Férias (11,11%)	671,85	671,85	671,85	2.015,54
			Preços de Transferência	**605,00**	**605,00**	**12.572,17**	**13.782,17**
328302007	D	ExxxxN91C8N	Planejamento/Orçamento Consultoria	605,00	605,00	12.572,17	13.782,17
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	**132.902,00**	**132.902,00**	**120.934,82**	**386.738,81**
			(+) Rendimento Financeiro de Aplicações				
			(-) Despesas Financeiras				
			= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**132.902,00**	**132.902,00**	**120.934,82**	**386.738,81**
			(-) Custos Fixos Identificados	**106.237,86**	**106.237,86**	**106.237,88**	**318.713,61**
328401003	D	AxxxxN01C8N	Outros Serviços Pessoa Jurídica	78.989,33	78.989,33	78.989,34	236.968,00
328401002	D	AxxxxN01C8N	Outros Serviços Pessoa Física	20.488,75	20.488,75	20.488,75	61.466,25
328401001	D	AxxxxN01C8N	Material de Consumo	4.583,33	4.583,33	4.583,34	13.750,00
328401002	D	AxxxxN01C8N	Honorários Docentes Diretor e Vice Diretor	1.527,98	1.527,98	1.527,98	4.583,94
			Encargos sobre as Gratificações dos Coordenadores	648,47	648,47	648,47	1.945,42
328403001	D	AxxxxN01C8N	INSS (22% Decreto 3.048 de 06/05/99)	336,16	336,16	336,16	1.008,47
328403002	D	AxxxxN01C8N	PIS s/FOLHA (1% MP 2158-35 28/08/01)	15,28	15,28	15,28	45,84
328403003	D	AxxxxN01C8N	Provisão 13º Salário	127,28	127,28	127,28	381,84
328403004	D	AxxxxN01C8N	Provisão de Férias	169,76	169,76	169,76	509,28
	R-D		**= RESULTADO ECONÔMICO AREA**	**26.664,13**	**26.664,13**	**14.696,93**	**68.025,19**

NOTAS EXPLICATIVAS

1. Centro de Receita:
. Metodologia de Identificação por Atividade:
a) Administração Geral: Conceito Custo de Oportunidade
b) Receita de Transferência: Preço de Transferência
. Metodologia de Classificação Contábil
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apendice 10.3)
b) Portaria do MEC 09/2009: Refere-se apenas a custos.

2. Centro de Custo:
. Metodologia de Identificação: Custeio Direto
a)Ordenados e Salários: Custo Direto - Portal da Transparência;
b)Encargos Sociais da Folha: Custo Direto Legislação Previdenciária/Tributária e Trabalhista
c)Depreciação : Custo Direto e de Oportunidade; Aplicação de taxa linear Receita Federal;
. Metodologia de Classificação Contábil:
a) MIAR: Plano de Contas sugerido, Planos de Entidades (Apêndice 10.3)
b) Portaria MEC 09/2009:
- Custos dos Serviços Prestados: AxxxxN01C8N
Pos.1 Simec - Anexo I: A = Administrativa
Pos.6 Simec - Anexo II: N = Não se aplica a uma Etapa de ensino
Pos. 7 e 8Simec - Anexo III: 01 = Gestão da Unidade
Pos. 9 Simec : C = CIn (Centro de Informática) "criado no SIMEC"
Pos. 10 Simec: = Centro de Custo pelo MIAR, onde 8 é Diretoria
Pos.11 Simec: Anexo IV: N= Não se aplica

- Custos de Transferência: ExxxxN91C8N
Pos.1 Simec: E = Planejamento Estratégico
- Custos Fixos Identificados: AxxxxN01C8N
Os custos fixos referem-se a administração da Unidade e não ao serviço prestado

3. SALDOS: C = Credor D = Devedor
C - D = Apuração do Resultado Econômico

C8 – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado da Diretoria
Fonte: Própria do autor, 2010

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO CONSOLIDADO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO DO 1º TRIMESTRE CONSOLIDADO - 2009

DESCRIMINAÇÃO	UNIDADES DE NEGÓCIOS					TOTAL ATIVIDADES NEGÓCIOS	UNIDADES DE APOIO E SUPORTE		TOTAL ATIVIDADES APOIO E SUPORTE	DIRETORIA	**TOTAL CIn**
	GRADUAÇÃO	POS GRADUAÇÃO	EXTENSÃO	COOPERAÇÃO E EMPREENDIMENTOS	PESQUISA E PROJETOS		PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	INFRAESTRUTURA			
RECEITA OPERACIONAL	**3.524.710,28**	**1.440.299,00**	**-**	**501.933,84**	**227.202,89**	**5.694.146,01**	**37.949,72**	**244.263,49**	**282.213,21**	**426.362,00**	**6.402.721,22**
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
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
Transferência Externa	-	-	-	-	-	-	-	60.000,00	60.000,00	-	60.000,00
(DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(-) CUSTO OPERACIONAL	**3.192.417,02**	**1.248.023,40**	**-**	**18.907,80**	**238.151,04**	**4.697.499,26**	**28.924,65**	**65.184,24**	**94.108,89**	**39.623,19**	**4.831.231,34**
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
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
= MARGEM OPERACIONAL	**332.293,26**	**192.275,60**	**-**	**483.026,04**	**(10.948,15)**	**996.646,75**	**9.025,07**	**179.079,25**	**188.104,32**	**386.738,81**	**1.571.489,88**
RECEITA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DESPESA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
(-) CUSTOS FIXOS	**9.794,05**	**7.755,02**	**21.246,78**	**232.332,25**	**27.199,36**	**298.327,46**	**3.264,68**	**46.528,36**	**49.793,04**	**318.713,61**	**666.834,11**
Custos Identificados	9.794,05	7.755,02	19.431,78	6.529,36	27.199,36	70.709,57	3.264,68	46.528,36	49.793,04	318.713,61	439.216,22
Preço Transferência	-	-	1.815,00	225.802,89	-	227.617,89	-	-	-	-	227.617,89
RESULTADO ECONÔMICO DO TRIMESTRE	**322.499,21**	**184.520,58**	**(21.246,78)**	**250.693,79**	**(38.147,51)**	**698.319,29**	**5.760,39**	**132.550,89**	**138.311,28**	**68.025,20**	**904.655,77**
(-) DESPESA NÃO OPERACIONAL	-	-				-	-	-	-	-	-
RESULTADO LÍQUIDO DO TRIMESTRE	**322.499,21**	**184.520,58**	**(21.246,78)**	**250.693,79**	**(38.147,51)**	**698.319,29**	**5.760,39**	**132.550,89**	**138.311,28**	**68.025,20**	**904.655,77**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO CONSOLIDADO POR MÊS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO - JANEIRO DE 2009

DESCRIMINAÇÃO	UNIDADES DE NEGÓCIOS					TOTAL ATIVIDADES NEGÓCIOS	UNIDADES DE APOIO E SUPORTE		TOTAL ATIVIDADES APOIO E SUPORTE	DIRETORIA	**TOTAL CIn**
	GRADUAÇÃO	POS GRADUAÇÃO	EXTENSÃO	COOPERAÇÃO E EMPREENDIMENTOS	PESQUISA E PROJETOS		PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	INFRAESTRUTURA			
RECEITA OPERACIONAL	**990.857,50**	**480.099,67**	**-**	**167.311,28**	**75.267,63**	**1.713.536,08**	**8.660,85**	**54.845,50**	**63.506,35**	**142.120,67**	**1.919.163,10**
Dos Serviços Prestados	848.857,50	480.099,67		165.948,78	-	1.494.905,95	3.333,33	32.178,83	35.512,16	139.166,67	1.669.584,78
Receita de Transferência	142.000,00	-		1.362,50	75.267,63	218.630,13	5.327,52	2.666,67	7.994,19	2.954,00	229.578,32
Transferência Externa	-	-			-	-	-	20.000,00	20.000,00	-	20.000,00
(DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA)	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
(-) CUSTO OPERACIONAL	**1.053.694,56**	**185.210,73**	**-**	**6.302,60**	**79.245,68**	**1.324.453,57**	**9.641,55**	**21.526,75**	**31.168,30**	**9.218,67**	**1.364.840,54**
Dos Serviços Prestados	1.053.089,56	32.282,90		5.697,60	78.640,68	1.169.710,74	9.641,55	20.921,75	30.563,30	8.613,67	1.208.887,71
Preços de Transferência	605,00	152.927,83		605,00	605,00	154.742,83	-	605,00	605,00	605,00	155.952,83
= MARGEM OPERACIONAL	**(62.837,06)**	**294.888,94**	**-**	**161.008,68**	**(3.978,05)**	**389.082,51**	**(980,70)**	**33.318,75**	**32.338,05**	**132.902,00**	**554.322,56**
RECEITA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
DESPESA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIR	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**		**-**	**-**
(-) CUSTOS FIXOS	**3.264,68**	**2.593,12**	**7.082,26**	**77.444,08**	**9.066,45**	**99.450,59**	**1.088,23**	**15.509,45**	**16.597,68**	**106.237,86**	**222.286,13**
Custos Identificados	3.264,68	2.593,12	6.477,26	2.176,45	9.066,45	23.577,96	1.088,23	15.509,45	16.597,68	106.237,86	146.413,50
Preço Transferência	-	-	605,00	75.267,63	-	75.872,63	-	-	-	-	75.872,63
RESULTADO ECONÔMICO DO TRIMESTRE	**(66.101,74)**	**292.295,82**	**(7.082,26)**	**83.564,60**	**(13.044,50)**	**289.631,92**	**(2.068,93)**	**17.809,30**	**15.740,37**	**26.664,14**	**332.036,43**
(-) DESPESA NÃO OPERACIONAL	-	-				-	-	-		-	-
RESULTADO LÍQUIDO DO TRIMESTRE	**(66.101,74)**	**292.295,82**	**(7.082,26)**	**83.564,60**	**(13.044,50)**	**289.631,92**	**(2.068,93)**	**17.809,30**	**15.740,37**	**26.664,14**	**332.036,43**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO CONSOLIDADO POR MÊS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO - FEVEREIRO DE 2009

DESCRIMINAÇÃO	UNIDADES DE NEGÓCIOS					TOTAL ATIVIDADES NEGÓCIOS	UNIDADES DE APOIO E SUPORTE		TOTAL ATIVIDADES APOIO E SUPORTE	DIRETORIA	TOTAL CIn
	GRADUAÇÃO	POS GRADUAÇÃO	EXTENSÃO	COOPERAÇÃO E EMPREENDIMENTOS	PESQUISA E PROJETOS		PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	INFRAESTRUTURA			
RECEITA OPERACIONAL	**990.857,50**	**480.099,67**	**-**	**167.311,28**	**75.267,63**	**1.713.536,08**	**8.660,85**	**87.335,16**	**95.996,01**	**142.120,67**	**1.951.652,76**
Dos Serviços Prestados	848.857,50	480.099,67		165.948,78	-	1.494.905,95	3.333,33	32.179,16	35.512,49	139.166,67	1.669.585,11
Receita de Transferência	142.000,00	-		1.362,50	75.267,63	218.630,13	5.327,52	35.156,00	40.483,52	2.954,00	262.067,65
Transferência Externa	-	-			-	-	-	20.000,00	20.000,00	-	20.000,00
(DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA)	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
(-) CUSTO OPERACIONAL	**1.062.194,56**	**255.337,45**	**-**	**6.302,60**	**79.245,68**	**1.403.080,29**	**9.641,55**	**21.772,89**	**31.414,44**	**9.218,67**	**1.443.713,40**
Dos Serviços Prestados	1.053.089,56	78.420,29		5.697,60	78.640,68	1.215.848,13	9.641,55	21.167,89	30.809,44	8.613,67	1.255.271,24
Preços de Transferência	9.105,00	176.917,16		605,00	605,00	187.232,16	-	605,00	605,00	605,00	188.442,16
= MARGEM OPERACIONAL	**(71.337,06)**	**224.762,22**	**-**	**161.008,68**	**(3.978,05)**	**310.455,79**	**(980,70)**	**65.562,27**	**64.581,57**	**132.902,00**	**507.939,36**
RECEITA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
DESPESA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIR	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
(-) CUSTOS FIXOS	**3.264,68**	**2.584,95**	**7.082,26**	**77.444,08**	**9.066,45**	**99.442,42**	**1.088,23**	**15.509,45**	**16.597,68**	**106.237,86**	**222.277,96**
Custos Identificados	3.264,68	2.584,95	6.477,26	2.176,45	9.066,45	23.569,79	1.088,23	15.509,45	16.597,68	106.237,86	146.405,33
Preço Transferência	-	-	605,00	75.267,63		75.872,63	-	-	-	-	75.872,63
RESULTADO ECONÔMICO DO TRIMESTRE	**(74.601,74)**	**222.177,27**	**(7.082,26)**	**83.564,60**	**(13.044,50)**	**211.013,37**	**(2.068,93)**	**50.052,82**	**47.983,89**	**26.664,14**	**285.661,40**
(-) DESPESA NÃO OPERACIONAL	-	-	-	-		-	-	-		-	-
RESULTADO LÍQUIDO DO TRIMESTRE	**(74.601,74)**	**222.177,27**	**(7.082,26)**	**83.564,60**	**(13.044,50)**	**211.013,37**	**(2.068,93)**	**50.052,82**	**47.983,89**	**26.664,14**	**285.661,40**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO CONSOLIDADO POR MÊS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO - MARÇO DE 2009

DESCRIMINAÇÃO	UNIDADES DE NEGÓCIOS					TOTAL ATIVIDADES NEGÓCIOS	UNIDADES DE APOIO E SUPORTE		TOTAL ATIVIDADES APOIO E SUPORTE	DIRETORIA	TOTAL CIn
	GRADUAÇÃO	POS GRADUAÇÃO	EXTENSÃO	COOPERAÇÃO E EMPREENDIMENTOS	PESQUISA E PROJETOS		PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	INFRAESTRUTURA			
RECEITA OPERACIONAL	**1.542.995,28**	**480.099,66**	**-**	**167.311,28**	**76.667,63**	**2.267.073,85**	**20.628,02**	**102.082,83**	**122.710,85**	**142.120,66**	**2.531.905,36**
Dos Serviços Prestados	848.857,50	480.099,66		165.948,78	1.400,00	1.496.305,94	3.333,33	32.179,50	35.512,83	139.166,66	1.670.985,43
Receita de Transferência	694.137,78	-		1.362,50	75.267,63	770.767,91	17.294,69	49.903,33	67.198,02	2.954,00	840.919,93
Transferência Externa	-	-		-	-	-	-	20.000,00	20.000,00	-	20.000,00
(DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA)	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
(-) CUSTO OPERACIONAL	**1.076.527,89**	**807.475,23**	**-**	**6.302,60**	**79.659,68**	**1.969.965,40**	**9.641,55**	**21.884,61**	**31.526,16**	**21.185,84**	**2.022.677,40**
Dos Serviços Prestados	1.053.089,56	78.420,29		5.697,60	78.640,68	1.215.848,13	9.641,55	21.279,61	30.921,16	8.613,67	1.255.382,96
Preços de Transferência	23.438,33	729.054,94		605,00	1.019,00	754.117,27	-	605,00	605,00	12.572,17	767.294,44
= MARGEM OPERACIONAL	**466.467,39**	**(327.375,57)**	**-**	**161.008,68**	**(2.992,05)**	**297.108,45**	**10.986,47**	**80.198,22**	**91.184,69**	**120.934,82**	**509.227,96**
RECEITA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
DESPESA FINANCEIRA	-	-	-	-	-	-	-	-		-	-
= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIR	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
(-) CUSTOS FIXOS	**3.264,68**	**2.576,94**	**7.082,26**	**77.444,08**	**9.066,45**	**99.434,41**	**1.088,23**	**15.509,45**	**16.597,68**	**106.237,88**	**222.269,97**
Custos Identificados	3.264,68	2.576,94	6.477,26	2.176,45	9.066,45	23.561,78	1.088,23	15.509,45	16.597,68	106.237,88	146.397,34
Preço Transferência	-	-	605,00	75.267,63	-	75.872,63	-		-	-	75.872,63
RESULTADO ECONÔMICO DO TRIMESTRE	**463.202,71**	**(329.952,51)**	**(7.082,26)**	**83.564,60**	**(12.058,50)**	**197.674,04**	**9.898,24**	**64.688,77**	**74.587,01**	**14.696,94**	**286.957,99**
(-) DESPESA NÃO OPERACIONAL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RESULTADO LÍQUIDO DO TRIMESTRE	**463.202,71**	**(329.952,51)**	**(7.082,26)**	**83.564,60**	**(12.058,50)**	**197.674,04**	**9.898,24**	**64.688,77**	**74.587,01**	**14.696,94**	**286.957,99**

MAPA DE COMPOSIÇÃO E VERIFICAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

RECEITAS	GRADUAÇÃO			POS GRADUAÇÃO			EXTENSÃO			PESQUISA E PROJETOS			COOPERAÇÃO			SUBTOTAL (1) DOS CUSTOS		
CUSTOS	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**
GRADUAÇÃO																-	-	-
																-	-	-
POS GRADUAÇÃO	142.000,00	142.000,00	694.137,78										1.362,50	1.362,50	1.362,50	143.362,50	143.362,50	695.500,28
																-	-	-
EXTENSÃO																-	-	-
																-	-	-
PESQUISA E PROJETOS																-	-	-
																-	-	-
COOPERAÇÃO E										75.267,63	75.267,63	75.267,63				75.267,63	75.267,63	75.267,63
EMPREENDEDORISMO																-	-	-
PLANEJAMENTO E																-	-	-
ORÇAMENTO																-	-	-
INFRAESTRUTURA																-	-	-
																-	-	-
DIRETORIA																-	-	-
																-	-	-
RECEITAS DE TRANSFERÊNCIA	**142.000,00**	**142.000,00**	**694.137,78**	-	-	-	-	-	-	**75.267,63**	**75.267,63**	**75.267,63**	**1.362,50**	**1.362,50**	**1.362,50**	**218.630,13**	**218.630,13**	**770.767,91**

RECEITAS	PLANEJAMENTO			INFRAESTRUTURA			DIRETORIA			Mundo Exterior			SUBTOTAL (2) DOS CUSTOS			TOTAL DAS TRANSFERÊNCIAS (1 +2)		
CUSTOS	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**	**JAN**	**FEV**	**MAR**
GRADUAÇÃO	605,00	605,00	605,00	-	8.500,00	22.833,33							605,00	9.105,00	23.438,33	**605,00**	**9.105,00**	**23.438,33**
													-	-	-	**-**		
POS GRADUAÇÃO	1.092,52	1.092,52	1.092,52	2.666,67	26.656,00	26.656,00	2.954,00	2.954,00	2.954,00	1.090,00	1.090,00	1.090,00	7.803,19	31.792,52	31.792,52	**151.165,69**	**175.155,02**	**727.292,80**
	605,00	605,00	605,00							1.157,14	1.157,14	1.157,14	1.762,14	1.762,14	1.762,14	**1.762,14**	**1.762,14**	**1.762,14**
EXTENSÃO	605,00	605,00	605,00										605,00	605,00	605,00	**605,00**	**605,00**	**605,00**
													-	-	-			
PESQUISA E PROJETOS	605,00	605,00	605,00	-	-	414,00							605,00	605,00	1.019,00	**605,00**	**605,00**	**1.019,00**
													-	-	-			
COOPERAÇÃO E	605,00	605,00	605,00										605,00	605,00	605,00	**75.872,63**	**75.872,63**	**75.872,63**
EMPREENDEDORISMO													-	-	-			
PLANEJAMENTO E													-	-	-			
ORÇAMENTO													-	-	-			
INFRAESTRUTURA	605,00	605,00	605,00										605,00	605,00	605,00	**605,00**	**605,00**	**605,00**
													-	-	-			
DIRETORIA	605,00	605,00	12.572,17										605,00	605,00	12.572,17	**605,00**	**605,00**	**12.572,17**
													-	-	-	**-**	**-**	**-**
Mundo Exterior													-	-	-	**-**	**-**	**-**
				20.000,00	20.000,00	20.000,00							20.000,00	20.000,00	20.000,00	**20.000,00**	**20.000,00**	**20.000,00**
RECEITAS DE TRANSFERÊNCIA	5.327,52	5.327,52	17.294,69	22.666,67	55.156,00	69.903,33	2.954,00	2.954,00	2.954,00	2.247,14	2.247,14	2.247,14	33.195,33	65.684,66	92.399,16	**251.825,46**	**284.314,79**	**863.167,07**

NOTAS EXPLICATIVAS

Nota 1:

Receita da Graduação : Valores em Vertical
Custo da Pós Graduação: Valores em Horizontal

Receita de Pesquisa e Projetos: Valores em Vertical
Custo de Cooperação e Empreendedorismo: Valores em Horizontal

Receita de Cooperação e Empreendedorismo: Valores em Vertical
Custo da Pós Graduação: Valores em Horizontal

Nota 2: Seguir o método para os demais centros Planejamento e Orçamento, Infraestrutura e Diretoria.

Nota 3: O volume total das operações de mercado interno no CIn resulta do somatório do Subtotal 1 e Subtotal 2.

- **Análise Gerencial**

- O CIn obteve um desempenho ótimo no 1º trimestre de 2009 em R$ 904.655,77, embora tenha tido uma ligeira queda no bimestre em 13,97%;
- Todos os Centros de Resultados obtiveram resultado econômico positivo no trimestre, excetuando-se Extensão, e Pesquisa e Projetos, referente às atividades de Pesquisa e Extensão. O resultado econômico de Extensão foi negativo porque não apresentou eventos no Centro de Receitas, sendo acumulados apenas Custos Fixos. Em Pesquisa e Projetos foi destacada a alíquota de participação de 45% aplicada nos contratos firmados em Cooperação e Empreendedorismo. Sugere-se uma revisão no percentual para mais 17% para atingir o ponto de equilíbrio, pelo menos para cobrir a folha de pagamento dos pesquisadores contratados. O que acontece é que, por mês a folha é de R$ 78.640,68, enquanto que os repasses são de R$ 75.267,68;
- Os Centros de desempenho ótimo nos três meses são: Cooperação e Empreendedorismo, Infraestrutura e Diretoria. O maior resultado foi de Cooperação e Empreendedorismo indicando que a gestão do CIn tem buscado incentivos para novos empreendimentos, e fortalecido a relação de aprendizado escola versus empresa por meio de parcerias;
- Como resposta de questão da pesquisa, a Infraestrutura é uma unidade de apoio e suporte, onde suas atividades geram resultados positivos para o CIn. A contribuição da área, no trimestre, foi de 15% do resultado consolidado.
- A atividade que gera mais receita é Ensino através do Curso Ciência da Computação, representando 31% de todo o influxo dos serviços prestados no 1º trimestre de 2009, quer de atividades de negócios quer das atividades de apoio. Observou-se que o Curso gerou a renda de R$ 1.552.500,00 do total do CIn: R$ 5.010.155,32;
- Com relação aos custos, quem mais solicitou serviços internos foi Pós-Graduação. Notou-se pela Demonstração Consolidada que os custos de transferência da Pós-Graduação importaram em R$ 1.058.899,93, representando 79% dos Preços de Transferência do CIn: R$ 1.332.565,90 (Receitas de Transferência Total do CIn);

- O custo que mais pesa para o CIn é a folha de pagamento da atividade ensino representando 65% do total dos custos operacionais do CIn (Demonstração Consolidada);
- Os custos fixos não identificados, em um Centro de Resultado Respectivo onde incorreram os gastos, foram considerados como da Diretoria, por não utilizar nenhum critério subjetivo de rateio. Desta forma, pela metodologia do MIAR foram identificados 48% (R$ 318.713,61 ÷ R$ 666.834,11).
- Do total dos Custos Fixos, 34% foram identificados pelo método de Preço de Transferência de Mercado em cada Centro de Resultado, representado pelo valor de R$ 227.617,89;
- 18% (100% - 48% - 34%) dos Custos Fixos foram classificados pelo custeio direto conforme o MIAR;
- As Receitas de Transferências Internas devem ser iguais aos Custos de Transferência Internos. Então:

  Receitas de Transferências Internas = Custos de Transferências Internas

  R$ 1.332.565,90 = R$ 1.111.689,43 + R$ 227.617,89 – R$ 6.741,42, onde:

  . R$ 1.332.565,90 é o total das Receitas de Transferência;

  . R$ 1.111.689,43 é o total dos Custos Diretos de Transferência;

  . R$ 227.617,89 é o total dos Custos Fixos de Transferência;

  . R$ 6.741,42 é o total do custo da Pós-Graduação com preços do Mundo Exterior ao CIn.
- O mapa de composição e verificação dos Preços de Transferências pode ser conciliado com a Demonstração do Resultado Econômico Consolidado da seguinte forma:

  Pelo mapa de verificação, o Total das Transferências (internas + externas) foi de R$ 1.399.307,32 da seguinte forma:

  R$ 1.399.307,32 = R$ 228.871,46 + R$ 261.360,79 + R$ 840. 213,07

  Janeiro Fevereiro Março

Pela Demonstração Consolidada as Transferências são definidas por:

Total das Receitas Transferências = Total dos Custos de Transferências, Portanto:

R$ 1.332.565,90 + R$ 6.741,42 = R$ 1.1111.689,43 + R$ 227.617,89

R$ 1.339.307,32	**=**	**R$ 1.339.307,32**
+ R$ 60.000,00	**=**	**+ R$ 60.000,00**
R$ 1.399.307,32	**=**	**R$ 1.399.307,32**

Onde: R$ 60.000,00 são as transferências do mundo exterior para a Infraestrutura no trimestre.

- As atividades de negócios apuraram R$ 698.319,29 de resultado econômico no 1º trimestre, representando 77% do resultado global do CIn;
- As atividades de apoio e suporte apuraram R$ 138.311,28 representando 15% do resultado geral do CIn;
- A contribuição operacional das atividades de apoio representa 21% no resultado do CIn;
- As atividades finalísticas, Ensino, Pesquisa e Extensão, juntas, obtiveram R$ 485.773,01, representando 54% do desempenho ótimo da entidade. O resultado do CIn depende mais da metade do desempenho e da contribuição dessas atividades finalísticas.

CONCLUSÃO

Esta dissertação intitulada **Uma proposta de identificação e acumulação de resultado na perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo de caso no Centro de informática da UFPE**, teve como motivação a busca por constatações, através de entrevistas, estudo de caso piloto, e consultas às referências sobre a recepção do Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado do Gecon, pelo Sistema de Informação de Base Contábil do Governo Federal, que prevê Centros de Responsabilidade e Mensuração dos Custos pelas atividades.

Pelas entrevistas efetuadas na Controladoria da UFPE, com o gestor da entidade estudada (Hermano Perrelli), bem como as informações catalogadas no Seminário sobre Custos Públicos no Governo Federal, verificou-se que o sistema tradicional de contabilidade, voltado para uma IFES pública, como o CIn, no atendimento dos objetivos do gestor, tem sido ineficaz e os fatos que têm contribuído para tal assertiva são: a utilização do custo histórico para avaliação do resultado; os rateios arbitrários dos custos e despesas fixas e indiretas; o não reconhecimento da receita econômica pelas atividades operacionais da entidade; as ausências desse reconhecimentos mediante o custo de oportunidade das receitas; a não mensuração do resultado com base nas atividades operacionais; a inexistência de provisões como 13º e férias; o desconhecimento da contribuição de cada Centro Acadêmico ou Unidade que compõe a UFPE, em sua missão institucional; o retorno sobre o investimento realizado nos Centros Acadêmicos, por serem mantidos e receberem recursos do Tesouro de forma descentralizada; não se conhece a participação dos gastos de manutenção, por exemplo, em cada Centro Acadêmico, porque a UFPE adota uma contabilidade centralizada.

Constatou-se ainda, a existência de um sistema informal de informação contábil no CIn, onde o gestor toma as decisões suportadas no planejamento estratégico, orçamento operacional, e em sua sensibilidade. Por não se conhecer os resultados das áreas que compõem o CIn, não se tem a informação de que a abertura de um novo curso será positivo para o Centro de Informática; e ainda, se desejam apreciar os resultados da infra-estrutura, importante Centro de apoio às áreas fins.

Observado estes fatos, verificou-se a necessidade de adoção de um sistema de informações gerenciais de base contábil que pudesse ao mesmo tempo ser recepcionada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e pela Portaria 09/2009 do MEC com vistas à apropriação de custos, e atendesse o usuário interno em primeira instância. Para isso, adotou-se como base conceitual o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultados (MIAR) do Gecon, observando as regras do Gespública 2008-2010, as normas jurídicas e econômicas dirigidas a uma entidade pública, a NBCT SP 16, e o enquadramento da despesa conforme a Portaria 09/2009 do MEC.

Neste contexto, o trabalho foi estruturado e desenvolvido e, no final, proposto o mecanismo do MIAR de modo que as informações demonstrassem os resultados e não apenas os custos dos eventos ocorridos em cada Centro de responsabilidade da organização estudada: Graduação, Pós-Graduação, Extensão, Cooperação e Empreendimentos, Projetos e Pesquisas, Planejamento e Orçamento, Infraestrutura, Diretoria.

O estudo sobre a adequação do Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado do Gecon, de base de sistema de informação contábil para uma organização pública de ensino superior, teve algumas etapas preliminares que foram bem definidas no protocolo do estudo, e que foram percorridas, das quais extraímos as seguintes conclusões:

1. O Centro de Informática da UFPE analisado pela visão sistêmica como requerido pelo Gespública, pelo modelo conceitual do Gecon, pela Portaria 09/2009 do MEC, e NBC T SP 16, necessita de informações contábeis sobre as origens e aplicações de recursos de modo descentralizado, por cada departamento que recebe e consome recursos operacionais. O gestor do CIn precisa de informações claras e atuais da contabilidade, para suportar suas decisões de empreendimento de modo eficiente e eficaz, promovendo o acompanhamento, organização e continuidade das operações;

2. A utilização da visão sistêmica na administração do CIn, compreende uma visão estratégica e uma característica empreendedora do gestor, tendo em vista que, ao decompor a organização em elementos sistêmicos como o determinado no protocolo de estudo, verificou-se que o Centro já operava com um

plano de Entidades informal e distinto do Regulamento do Centro de Informática determinado pela UFPE, mas em acordo com a NBCT SP 16.1;

3. O CIn possui missão e objetivos bem definidos, e para isso, está estruturado em segmentos para atingi-los. Contudo, a contabilidade da UFPE não é divisional, e, por isso o CIn tem procurado mensurar a colaboração de cada unidade na formação dos resultados financeiros de modo informal;

4. A entidade estudada, mesmo de finalidade pública, tem adotado uma visão empreendedora, onde se utiliza o planejamento estratégico e operacional para entender e enfrentar as mudanças ambientais do setor de tecnologia de informação onde atua. A missão da cooperação e empreendedorismo é conhecer oportunidades no mercado, ganhar concorrência com outras entidades, firmando parcerias e contatos de negócios em TI;

5. A administração do processo físico-operacional do CIn demonstra a incapacidade da contabilidade centralizada da UFPE, por que não tem respondido questões do tipo: “seria rentável abrir um novo curso, e dele canalizar novos negócios?” (Perrelli, 2009)” Qual foi o resultado do CIn neste ano? Qual foi o retorno sobre o capital investido no CIn?” (Libonati, 2009).

6. Os funcionários são comprometidos e preparados para assumir responsabilidades, pois se sentem motivados e adotam uma postura coletiva e empreendedora sobre as atividades que executam;

7. O gestor de planejamento e orçamento é percebido por seus valores, crenças e princípios, pelos subordinados, e ao adotar uma visão de futuro, têm influenciado as pessoas que participam do processo de intenso aprendizado e interação dos ambientes, acadêmico/mercado de trabalho;

8. Para possibilitar a aplicação plena da visão sistêmica (parcialmente implantada no CIn) seria imprescindível que a contabilidade da UFPE acompanhasse o elo de ligação entre as unidades que a compõem. Neste intento, foi sugerida a adoção dos princípios de identificação e acumulação do Gecon, observando os seguintes aspectos:

a) a mensuração do resultado deve ser realizada segundo os conceitos de receita, despesa, custo, e resultado econômico apresentados neste trabalho;

b) que a identificação dos elementos do resultado deve basear-se no local onde incorreram;

c) que o reconhecimento contábil seja realizado a partir da ocorrência do fato que o gerou, independente do pagamento ou recebimento da transação realizada;

d) que não seja expurgado pela contabilidade o efeito econômico dos eventos que variam o patrimônio;

e) que o resultado econômico seja o indicador ótimo para a avaliação de uma gestão pública federal empreendedora, e dele, sejam analisados o custo/benefício dos recursos públicos empreendidos na Educação;

f) que nas prestações de contas da UFPE seja evidenciada a demonstração do resultado econômico dos Centros Acadêmicos (UNIDADE CONTÁBIL UNIFICADA), e deles, seus departamentos (UNIDADE CONTÁBIL DESCENTRALIZADA), e sua consolidação (UNIDADE CONTÁBIL ORIGINÁRIA), para depuração da continuidade e atingimento da missão da Universidade;

9. Com esses aspectos foi possível aplicar o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado do Gecon, visando atender aos objetivos propostos face à hipótese orientadora do estudo de caso.

- **As Conclusões sobre o MIAR em Relação às Questões da Pesquisa**

A escolha do Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado do Gecon, na pesquisa, permitiu obter as informações necessárias para responder à questão problema, que se realizou por meio da busca em validar a hipótese orientadora (H01) do estudo de caso, pela pretensão de atender aos objetivos geral e específico. A estudo tornou possível inferir sobre as seguintes questões da pesquisa:

- *A abordagem de apuração de resultado do Gecon seria aderente ao modelo instituído na NBC T SP 16*

A revisão da literatura sobre os princípios de mensuração do MIAR e aqueles suscitados pela NBTC SP 16, permitiu extrair uma comparação no item 2.5 desta

pesquisa, e dela evidenciar os pontos de orientação teórica, congruentes e divergentes, bem como a extensão e a paridade que existe conceitualmente entre os modelos.

Os critérios de mensuração do MIAR refletem significativamente 92% do que é esperado teoricamente pela NBC T SP. Dessa margem, haveria uma congruência conceitual, podendo ser o MIAR absorvido pelos critérios teóricos da NBC T SP. 8% restantes referiram-se à possibilidade concedida na NBC T SP de adoção de rateios quando da mensuração dos custos pela contabilidade pública. Logo, conclui-se que tal possibilidade não seria efetivamente uma restrição para aplicar o MIAR, mas uma probabilidade de ocorrência caso a entidade pública resolvesse mensurar seus custos adotando-se rateios arbitrariamente.

- *Como seria a adequação do MIAR, se suas premissas fossem aderentes à NBC T SP, visto que segundo a Portaria do MEC 09/2009 os Centros de responsabilidade da UFPE serão Centros de Custos e não de resultados como requer a NBC T SP 16.1*

Constatou-se a partir de estudo de caso piloto, que além da aderência do corpo conceitual entre a NBC T SP e o MIAR, seria preciso que a entidade adotasse uma visão sistêmica, conhecesse todos os seus produtos racionalmente para estabelecer adequadamente os Centros de Responsabilidade, que por sua vez, se tornariam Centros de acumulação não apenas de custos, mas também de receitas. Foi verificado que a contabilidade seria fundamental, nesse processo, organizando o plano de contas de modo que refletisse o plano de entidades e o plano de eventos, onde seriam alocados os fatores do resultado econômico, em cada área de responsabilidade.

Os Centros de Custos, existentes nos Centros de Resultados, merecem uma adequação para classificar as despesas, valendo-se do SIMEC integrado ao SIAFI, possibilitando a identificação contábil legal requerida na Portaria 09/2009 do MEC.

Deste modo, os gastos identificados, como por exemplo, a folha de pagamento com Docentes do Centro de Resultado da Graduação seria classificado

formalmente com as seguintes rubricas, dispostas em 11 posições para cadastramento no SIAFI:

F xxxx G 9 9 C 1 N, onde:

F – Atividade Finalística (Ensino) - 1ª Posição

xxxx- Os códigos da Subação Orçamentária Vinculada ao PI – 2ª a 5ª Posição

G – Centro de Custo: Graduação (Etapa de Ensino) – 6ª Posição

99 – Outras Despesas (Categorização de Apropriação dos Custos) – 7ª e 8ª Posição

C – Criado para identificar o Centro Acadêmico Responsável pelo Gasto – 9ª Posição. A letra C representaria o Centro de Informática.

1 – Criado por este estudo para identificar o Centro de Resultado a que pertenceria o Centro de Custo, no qual corresponderia à Graduação – 10ª Posição.

N – Não se Aplica (como Modalidade de Ensino) – 11ª Posição.

Essas classificações podem ser visualizadas na Classificação Contábil - Portaria 09/2009 MEC, ao final de cada Centro de Resultado.

Os códigos do Plano Interno (PI) não fizeram parte dos objetivos do Estudo de Caso, mas tão somente, o "como" as Despesas deveriam ser identificadas pelo critério do MEC.

- *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*

A partir do estudo de caso verificou-se que o modelo contempla conceitos que enfatizam uma contabilidade divisional, Preço de Transferência, benchmarking, Valor Atual, Custo de Oportunidade. Por tais inferências teóricas e adotando um modelo particular de identificação e acumulação de resultado, constatou-se que dentre as unidades avaliadas apenas a Extensão apresentou no 1º trimestre uma

situação econômica negativa, porque não foram identificados eventos no Centro de Receita.

A área que apresentou a maior margem de contribuição operacional sobre suas atividades foi Cooperação e Empreendimentos, seguida da Diretoria e Graduação. Contudo, o CIn apresentou, no 1º trimestre um desempenho ótimo, e a atividade que possuiu melhor rendimento foi Ensino, mensurado a partir do resultado do Curso Ciência da Computação.

- *A infraestrutura gera resultado superavitário ou deficitário*

Como verificado a partir do MIAR e NBC T SP 16.6, se as receitas forem apuradas pelo custo de oportunidade representando o menor preço de mercado na condição à vista, e os gastos, identificados pela natureza, elemento do evento, e o local de sua classificação; não adotar nenhum critério de rateio para identificar e acumular os custos fixos e dos serviços prestados, poder-se-ia verificar um cenário positivo nas atividades desencadeadas pelo Centro de Resultado Infraestrutura do CIn.

Contudo, seria necessário identificar os valores dos bens de uso por todo o CIn, aos quais a Infraestrutura possui a missão de controlá-los; apurar o custo de oportunidade gerado a partir dos fluxos de benefícios futuros desses bens a uma taxação de captação de 4,08% (taxa de captação Banco do Brasil), e confrontá-la com a Receita de Oportunidade de Aplicação Interna pelo Centro Planejamento e Orçamento.

- *Seria positivo abrir um novo curso no CIn, Sistema de Informação*

Identificar a receita pelo custo de oportunidade do novo curso Sistema de Informação verificaria um incremento na margem do resultado econômico da atividade ensino da ordem de 9%, estimando-se 50 alunos por entrada de vestibular.

- *Seria possível medir as atividades finalísticas e as atividades de suporte e apoio*

Como um único indicador de desempenho, a partir das premissas do MIAR, ou ainda pela Classificação da Portaria 09/2009 do MEC.

Pela Demonstração do Resultado Econômico do 1º trimestre Consolidado – 2009 pode-se averiguar os seguintes resultados:

Atividades de Negócios: R$ 698.319,29, onde as atividades finalísticas do ensino superior (Ensino, Pesquisa e Extensão) representaram juntas R$ 485.773,01, ou seja, 54% do desempenho do CIn (R$ 904.655,77).

Atividades de Apoio e Suporte: R$ 138.311,28, representando juntas 15% do resultado do CIn.

Pela Classificação Contábil pode ser identificada:

- A atividade Ensino, a partir dos saldos dos Cursos Ofertados da Graduação e Pós-Graduação e seus custos diretamente relacionados;

- A atividade Extensão, a partir dos saldos da Receita e Custos Operacionais do PET;

- A atividade Pesquisa, a partir dos saldos das Receitas Transferidas da Cooperação e Empreendimentos, e seus custos gerais operacionais;

- Cooperação e Empreendimentos por sua atuação nas transações de novos negócios.

- *O MIAR servirá como apoio ao processo de gestão e decisão favorecendo uma identificação das receitas e custos sem adotar critérios de rateio*

Integralmente, a partir dos vários conceitos da NBC T SP, pela adoção de uma contabilidade descentralizada, coordenada e fundamentada em uma visão sistêmica operacional da entidade de acordo com o Gecon.

Esses aspectos informacionais, contidos no modelo proposto, vem confirmar a hipótese elaborada neste trabalho de que se as *premissas do MIAR estiverem em consonância com a NBC T SP, ENTÃO o sistema de informações de base contábil desenhado pelo governo federal, pode recepcionar o MIAR do Gecon, aplicando-o, para identificar e acumular o resultado do CIn, servindo como instrumento de tomada de decisão.*

A concepção do modelo proposto foi possível a partir da utilização dos conceitos de mensuração de resultado da NBC T SP 16.6, do modelo do Gecon, do estudo de caso piloto, e o próprio estudo de caso. A utilização do estudo de caso teve como justificativa a preocupação de atender a uma das características fundamentais de um trabalho científico, que é a sua aplicabilidade. Portanto, concluímos que o modelo proposto é plenamente viável, desde que suportado pelo processamento eletrônico, interface com o SIAFI Gerencial para adequar a classificação da Portaria 09/2009; esteja fundamentado por um banco de dados e intenso controle interno das operações realizadas no CIn.

Verificou-se que a integração conceitual existente entre o MIAR e às premissas de identificação e mensuração das receitas contidas na NBC T SP 16.6, favorece a adoção de técnicas como *benchmarking*, Preço de Transferência e o próprio conceito de Custo de Oportunidade (renegado muitas vezes pelos contadores) defendido pelo modelo de identificação do Gecon.

Observou-se que os custos diretos são plenamente identificados se a entidade possuir informação suficiente, suportadas por forte controle interno para alocar os gastos às unidades. Por essa condição é factível admitir os preços de transferências suportados pelo Custo de Oportunidade.

Verificou-se que os CIF´s como energia elétrica, telefone, mão-de-obra e seus encargos, que não puderam ser identificados pelo conceito de custo direto, não foram lançados em Centros de Responsabilidade Específicos para não cometer injustiças e viés à pesquisa. Este resultado coincidiu como descrito nos estudos comparados de Lopes (2009) apresentados no II Seminário de Informação de Custos para o Setor Público, as orientações de Padoveze, Guerreiro e Catelli (1989).

Os custos de mão de obra com os professores que exercem simultaneamente atividades de ensino, pesquisa, extensão e assessoria nos Centros de Resultados como gestores e responsáveis na condução da missão de cada Centro, constituem ainda, uma dificuldade para sua identificação como predisseram os estudos de Catelli e Guerreiro (1993), e Vasconcelos (1999). Isto porque houve falta de controle de horas-aula despendidas em cada uma dessas atividades prestadas no CIn para suportar a determinação do custo e sua alocação direta às unidades de seus serviços.

Por fim, cabe destacar a necessidade de novos estudos na área pública, pelo incentivo de mergulhar nos mecanismos de preços de transferência, custo de oportunidade, contabilidade divisional, introduzidos pela NBC T SP 16. Um dos aspectos a serem abordados, principalmente em decorrência do estudo de caso piloto, seria o comportamento dos gestores, ao transformar Centros de Custos em Centros de Resultados.

Contudo, ao utilizar o MIAR foi permitido apurar as informações de custos e receitas de toda a entidade, de forma segmentada, por unidade, e deste modo, pode-se gerencialmente captar informações de custos e receitas da menor estrutura à sua totalidade institucional, acumulados oportunamente no período desejado.

Dessa forma, percebeu-se que esse método de apuração de resultado, do Gecon, pode minimizar o panorama de deficiência gerencial no âmbito do setor público, de forma a atender as exigências dos usuários, internos e externos, e principalmente, alinhar a satisfação dos contadores públicos às necessidades de informações gerenciais dos administradores da UFPE. Isto porque, o sistema de apuração proposto pelo governo está fundamentado na estrutura tradicional de sistema de acumulação contábil, apurando-se apenas os gastos de produção: o custo do produto ou serviço prestado de forma global em cada entidade.

A metodologia do MIAR, entretanto, se integrado ao SIAFI, teria por finalidade dar suporte à gestão durante os ciclos de planejamento-execução e controle, mensurando em cada área de responsabilidade, os resultados de seus serviços e produtos ofertados, e não apenas os custos. Aliás, “as informações decorrentes do sistema de custo é apenas parte de um sistema maior que, ao contemplar outros itens tal como a receita, enfatiza o Resultado” (Silva et al, 1999). Como verificado, tem por objetivo, aliar os princípios da contabilidade aplicada ao setor público (NBC T SP 16), ao princípio da legalidade orçamentária, apoiando o gestor público na tomada decisão, trazendo, inclusive, maior transparência durante a fase de execução orçamentária por meio da utilização de um único indicador de desempenho.

Parisi (1995) esclarece que a adequação do MIAR no sistema de contabilidade impacta a dimensão temporal da informação em face da oportunidade estar conectada às transações físico-operacionais, financeiras, e econômicas. E isto,

influenciaria na capacidade do sistema de apurar as variações patrimoniais delas decorrentes, porque há um respeito às características físicas e organizacionais dos elementos de custos e receitas. E esse respeito foi verificado no estudo de caso a partir da identificação e acumulação dos eventos.

Percebeu-se, que o método de apuração de resultado do Gecon poderia viabilizar tecnicamente os aspectos das mudanças que ocorreram com a contabilidade do setor público. Poderia, inclusive, aprofundar a análise da eficácia do gasto público pelo resultado econômico, e, assim, sugeri-lo como único indicador de desempenho.

Neste sentido, tomam-se as lições de Neto (2001) para enfatizar que seria necessário discutir como apurar o resultado econômico, não apenas os custos, de modo a atender a realidade operacional de cada entidade pública, estudando sua formação e a metodologia mais apropriada a fim de que possa refletir, adequadamente, as dimensões físicas, operacionais e financeiras da entidade.

REFERÊNCIAS

AAA-American Accounting Association. ***Committee on Acounting Concepts and Standards. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Suplements***. Madison,Wisc: p.3-4,6, 1957.

AFONSO, Almerindo Janela. ***Nem Tudo o que conta em Educação é mensurável ou comparável: crítica à accountability baseada em testes estandardizados e rankings escolares***. Revista Lusófona de Educação, 2009, nº13, p.13-29. ISSN 1645-7250. Disponível em http://www.scielo.oces.mctes.pt/scielo.php?pid=S1645-72502009000100002&script=sci_arttext> acesso em 15.03.10.

AL GORE. ***National Partnership for Reinventing Government – From Red Tape to Results: Creating a Government That Works Better and Cost Less, 1993***. Disponível em http://www.govinfo.library.unt.edu/npr/whoweare/historypart1.html> acesso em 20.05.09.

ALONSO, Marcos. ***Custos no Serviço Público***. Revista do Serviço Público. Ano 50. Número 1. Disponível em: http://www.enap.gov.br. Brasília, 1999.

ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de. NETO, Alexandre Assaf. A contabilidade Tradicional e a Contabilidade Baseada em Valor. Revista Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, n.33, p.16-32, setembro/dezembro 2003.

ARNABOLDI, Michela. AZZONE, Giovanni. ***Benchmarking University Activities: An Italian Case Study.*** Financial Accountability & Management 20(2), May 2004, 0267-4424.

BANCO DO BRASIL. Taxa de Captação Operacional. Disponível em http://www.bb.com.br/portalbb/page44,108,3199,8,0,1,2.bb?codigoNoticia=91&codigoMenu=113&codigoRet=143&bread=1_1> acesso em 07.04.2010.

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.

BENKE Jr. RALPH, L. EDWARDS, James Don. ***Transfer Princing: Techniques And Uses***. Neta York, National Association of Accountants, 1960.

BEUREN, Ilse Maria. ***Conceituação e Contabilização do Custo de Oportunidade***. Cadernos de Estudos nº 08, FIPECAFI. São Paulo, 1993.

BEZERRA FILHO, João Eudes. ***Indicadores de Resultados para a Gestão Pública: o Caso da Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães.*** Artigo apresentado no X Congresso Brasileiro de Custos, 2003. Disponível em http://www.ggov.com.br/index.php/artigos.html> acesso em 12.01.2010;

_____ ***Modelo Conceitual de Decisão e Apuração de Resultado: Uma Contribuição para Avaliação da Eficiência e Eficácia***. São Paulo, 2002.

Disponível em http://www.ggov.com.br/index.php/downloads/cat_view/14-teses-dissertacoes.html> acesso 12.01.10.

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.

_____ ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de. MIRANDA, Cláudio de Souza. ***Modelo Conceitual De Mensuração Do Resultado Econômico Em Entidades Públicas.*** ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. III n° 2 - mai/ago 2008. ISSN 1980-4814.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. ***Uma Nova Gestão para Um Novo Estado: Liberal, Social e Republicano***. Revista do Serviço Público. Ano 52. Número 1. Jan-Mar 2001. Disponível em http://www.enap.gov.br> acesso em 24/05/2009.

_____ .SPINK, Peter. ***Reforma Do Estado E Administração Pública Gerencial***. 7ª Edição. Editora FGV. Rio de Janeiro, 1998.

CARLIN, Diego de Oliveira. ***Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira***. Revista CRC- RS, nº 08, setembro de 2008. Disponível em http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf > acesso 02.06.2008.

CARTON, Robert B. HOFER, Charles W. Measuring Organizational Performance: metrics for Entrepreneurship and Strategic Management Research. Edward Elgal Publishing. USA, 2006.

CARVALHO, Edson de Barros. CUNHA, Paulo. ***Pernambuco Informatiza o Mundo.*** Blog O Nordeste.com, 2009. Disponível em : http://www.onordeste.com/blogs/index.php?titulo=Blog%2BPernambuco%2BDesenvolvimento%2B%2BPernambuco%2Binformatiza%2Bo%2Bmundo&notid=4069 > acesso em 02.06.10.

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

_____ 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.

_____ GUERREIRO, Reinaldo. ***Mensuração de Atividades: Comparando ABC x Gecon***. Caderno de Estudos nº 08. FIPECAFI. São Paulo, 1993. Disponível em http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad08/mensuracao.pdf > acesso em 21/05/2009.

_____ SANTOS, Edilene Almeida**.** ***Mensurando A Criação De Valor Na Gestão Pública***. Governo do Estado de São Paulo, Casa Civil – Subsecretaria de Gestão e Recursos Humanos – EgapFundap; São Paulo, 2005.

_____ PEREIRA, Carlos Alberto. VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. ***Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais***. In Catelli, 2006. Ed.Atlas, 2006.

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 > acesso em 19.10.2009.

_____ ***História do CIn***. Disponível em http://www.cin.ufpe.br/~graduacao/reforma/apresentacao.html > acesso em 17.04.2010.

_____ **Relação das Pessoas**. Disponível em: http://www2.cin.ufpe.br/site/listaContatos.php?s=1&c=5> acesso em 17.04.2010.

_____ ***Vídeo sobre o CIn***. Disponível em http://www.youtube.com/watch?v=x54bmLR3GrQ > acesso em 10.05.2010.

_____ ***Carga Horária e Grade Curricular Mestrado Acadêmico***. Disponível em http://www2.cin.ufpe.br/site/secao.php?s=3&c=33> acesso em 17.04.2010.

_____ ***Regimento Interno dos Cursos de Pós Graduação em Ciência da Computação- Mestrado e Doutorado***. Disponível em http://www.cin.ufpe.br/~secpos/docs/regimento-2008-publicado-no-diario-oficial.pdf> acesso em 17.04.2010.

_____ ***Estrutura Curricular dos Cursos de pós graduação***. Disponível em http://www2.cin.ufpe.br/site/secao.php?s=3&c=48> acesso em 17.04.2010.

_____ ***Relação de Cursos de Especialização Latu Sensu Aprovados para 2009***. Disponível em http://www.propesq.ufpe.br/images/propesq/cursos_de_especializacao/ cursos_aprovados_janeiro_2010.pdf > acesso 17.06.2010.

_____ ***Relação de Cursos de Especialização Latu Sensu Aprovados para 2008***. Disponível em http://www.propesq.ufpe.br/images/propesq/cursos_de_especializacao/cursos_2008_aprovados.pdf> acesso em 17.06.2010.

_____ ***Relação de recursos materiais da Infraestrutura***. Disponível em http://portal.cin.ufpe.br/servicos/infraestrutura/Pages/default.aspx> acesso em 12.01.2010.

COSTA, Frederico Lustosa da. CASTANHAR, José Cezar**.** ***Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos***. Revista da Administração Pública nº 37(5): 969-92, Set./Out. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4favaliacao_programas_publicos _desafios_conceituais_metodologicos.pdf > acesso em 03.06.2010.

COSTA MARQUES, Maria da Conceição da. ***A Nova Contabilidade da Administração Pública Portuguesa. Revista de Controle e Administração***. Volume III, Nº2. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/rca/2007_03_02.pdf#page=8 > acesso em 24.05.2009.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Editora Saraiva. São Paulo, 2003.

CONTADURIA GENERAL DE LA NACIÓN. Colombia, 2008. Disponível em http://www.contaduria.gov.co/dmdocuments/RegimenContabilidadPublica/plangcp/RCP-PlanGralCP_Nov2008.pdf> acesso em 03.06.10

CONTRIBUIÇÃO PARA O INSS. Decreto nº 6.957, de 9 de setembro de 2009. Disponível em http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/2009/6957.htm> acesso em 27.04.2010.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS S/FOLHA. MP 2158-35, de 28 de agosto de 2001. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm > acesso em 27.04.2010.

CNAE – CÓDIGO NACIONAL DE ATIVIDADE ECONÔMICA. Disponível em http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNPJ/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp > acesso em 27.04.2010.

CRISCUOLO, Vincenzo. Evolução do Balanço Social na Pública Administração Italiana. 1º South American Congresso on Social and Environmental Accounting Research – CSEAR, 2009. Disponível em http://www.facc.ufrj.br/csear2009/20.pdf > acesso em 08.06.10.

CRUZ, Rosany Ipavez. ***Uma Contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica***. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991.

DECRETO 3.589, De 06 De Setembro De 2000. Dispõe Sobre o Sistema de Contabilidade Federal e da Outras Providencias. Disponível em http://br.vlex.com/vid/setembro-sistema-contabilidade-federal-34332612

DECRETO 5.378 De 23 De Fevereiro de 2005. Dispõe Sobre o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm

DELATORRE, Rafael Martín. ***Mensuração Do Resultado Social No Contexto Das Organizações DoTerceiro Setor.*** Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São

Paulo. São Paulo, 2002. Disponível em http://www.fundata.org.br/Cadernos/Monografia%20_completo.pdf> acesso em 28.12.09.

DELLOITE - GUIA DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD EM ESPAÑA, 2008. Disponível em http://www.iasplus.com/dttpubs/2008spanishgaap.pdf > acesso 03.06.10

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.

DICKEY, Robert. ***Accountants Cost Handbook***. New York, Ronald Press, 1967.

DIGEGOC - ESPECIFICACIONES PARA CONTABILIDAD GENERAL – Republica Dominicana, 2004. Disponível em https://www.digecog.gov.do/Home-pages/Normativas/Procedimientos.aspx?menuid=4> acesso em 03.06.10

DINIZ, Josedilton Alves. DIENG, Mamadou. DINIZ, Maria Aparecida Alcântara. ***Percepção de Gestores Públicos Brasileiros Acerca da Aplicabilidade do Study 12 do IFAC na Administração Pública***. Enanpad. 30º Encontro Anpad. Bahia, 2006.

DRUCKER, Peter Ferdinand. ***Introdução à administração***. 3.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

ESAF – Escola de Administração Fazendária. ***II Seminário De Sistema De Informação De Custos Na Administração Publica***. Brasília, 2009. Disponível em http://www.socialiris.org/Imagem/boletim/arq4aafb3631c3aa.pdf > participação on line. Setembro, 2009.

FARIAS, Carlos Eduardo Pires. ***Procedimentos Peculiares Da Contabilidade Governamental E Sua Influência Na Gestão De Custos Do Setor Público***. Santa Catarina, 2009. Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/3CCF/20090810113949.pdf > acesso em 08.06.10.

FERNANDES, José Luiz Nunes. ***O Modelo de Mensuração do Sistema de Gestão Econômica – GECON – Como uma Efetiva Resposta para a área de Controladoria***. Adcontar, v.5, n.1. p.15-34. Belém,2004. Disponível em http://www.nead.unama.br/site/bibdigital/pdf/artigos_revistas/260.pdf> acesso em 19.05.2009.

FREZATTI, Fábio. ***Valor da Empresa: Avaliação de Ativos pela Abordagem do Resultado Econômico Residual***. Cadernos de Estudos, FIPECAFI – V.10, n.19, p.57-69; São Paulo, 1998.

GARRISON, Ray H. NOREEN, Eric W. BREWER, Peter C. ***Contabilidade Gerencial.*** Editora LTC. Rio de Janeiro, 2007.

GESPUBLICA. ***Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – PQGF; Instruções para Avaliação da Gestão Pública 2008-2009***. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão, Brasília, 2008. Disponível em https://www.gespublica.gov.br/ > acesso em julho de 2008.

GIANSANTE, Moacir. ***Contabilidade de Custos Incrementais no Financiamento da Universalização dos Serviços de Telecomunicações***. XII Prêmio Tesouro Nacional, 2008. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/corpo_mono_prem_pr13_temas3.html;

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.

_____ ***Mensuração do Resultado Econômico***. Cadernos de Estudos, FIPECAFI. São Paulo,1991.

_____ ***Um Modelo de Informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais***. Caderno de Estudos nº 4, FIPECAFI. São Paulo, 1992.

GOULART, André Moura Cintra. ***Custo de Oportunidade: Oculto na Contabilidade, Nebuloso na Mente dos Contadores***. Revista Contabilidade e Finanças – USP, n.30,p.19-31. São Paulo, 2002.

GOULART, Sueli. ***Uma Abordagem ao Desenvolvimento Local Inspirada em Celso Furtado e Milton Santos.*** Cadernos EBAPE.BR – Volume IV – Número 3 – Outubro 2006, FGV. Disponível em http://www.ebape.fgv.br/cadernosebape/arq/Sueli.pdf> acesso 04.03.2010.

GRAY, Jack. JOHNSTON, Kenneth. ***Contabilidade e Administração***. McGraw-Hill do Brasil. São Paulo, 1977.

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F.Van. ***Teoria da contabilidade***. 5.ed.São Paulo, 1999.

HEYMANN, H.G. BLOOM, Robert. ***Opportunity Cost in Finance and Accounting***. New York: Quorum Books, 1990.

HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M. FOSTER, George. ***Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial.*** Editora Prentice Hall. São Paulo, 2004.

_____ I**ntrodução a Contabilidade Gerencial.** Prentice Hall do Brasil. Rio de Janeiro, 1985.

HM Treasury Annual Report and Accounts 2006-2007. London: The Stationery Office HC 518. Disponível em **http://www.hm-treasury.gov.uk/d/annual_report07.pdf > acesso** em 03.06.10.

IAS 18 – International Accounting Standards. Disponível em http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/1A3771B8-5627-44E4984EAC90FEE1 A971/0/IAS18.pdf > acesso em 03.06.10.

IPSAS/IPASB- International Public Sector Accounting Standards Board. ***Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.*** Disponível em: http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac> acesso em 10.03.2009;

ÍUDICIBUS, Sérgio de. ***Teoria da contabilidade***. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____ ***Contabilidade Gerencial***. 6.ed.São Paulo: Atlas, 2007.

JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. ***Relevance Lost - The Rise And Fall Of Management Accounting.*** Boston, Harvard Business School Press, 1987.

KIM, Suk Hi. ***Transfer Princing***. In Reading in Internacional Business: a Decision Approuch. ALIBER, Robert Z. CLICK, Reid W. Massachussets, 1993.

LEE, Janet. ***Preparing Performance Information in The Public Sector: An Australian Perspective***. Financial Accountability & Management. Australia, 2008.

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 > acesso em 29.06.10

LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm > acesso 29.06.10.

LEI 11.638 DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil/_.../Lei/L11638.htm > acesso 24.05.2009.

LEI 11.077 DE 30 DE DEZEMBRO DE 2004. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11077.htm > acesso em 29.06.10.

LEITE, Manoel Marques. ***20 Anos de Padronização de Orçamentos e Balanços na Administração Pública***. Revista Análise Econômica, 2009. Disponível em http://www.ufrgs.br/fce/rae/edicoes_anteriores/pdf_edicao03/20anos.pdf > acesso 02.06.09.

LRF - LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. Lei complementar 101, de 04 de Maio de 2000. Disponível em http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/2009/6957.htm

LIBONATI, Jeronymo José. ***Modelo Gerencial De Apuração De Resultado Para Empresa Agrícola: Enfoque Do Sistema De Gestão Econômica – Gecon.*** Dissertação (Mestrado) apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA-USP). São Paulo, 1996.

_____ ***Modelo de Avaliação de Desempenho por Resultado da Área de Suprimentos: Enfoque da Gestão Econômica***. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, para obtenção do título de Doutor em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2002.

LIMA, Paulo Daniel Barreto. ***A excelência em Gestão Pública: a Trajetória e a Estratégia do gespública***. Editora Qualitymark. Rio de Janeiro, 2007.

LIMA, Walter Pereira. ***Gestão de Custos na Administração Pública: Uma Contribuição de Um Modelo Conceitual de Um Sistema de Custos para a Justiça Federal de Sergipe***. Dissertação de Conclusão de Mestrado Profissional em Gestão Pública. Universidade Federal de Pernambuco-UFPE, 2006.

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

LOPES, Ricardo. ***Experiências Internacionais – Implantação***. In II Seminário de Sistema de Informações de Custos na Administração Pública. Escola Fazendária, Brasília. Disponível em http://fgv.rampms.com/fgv/Viewer/Viewers/Viewer240TL.aspx?mode=Default&peid=c7bcb860-d54c-4c75-bdb1-6d3ac145610f&pid=6f7a31bb-5c86-4a15-a3ca77ffbc6f06bc&playerType=WM7# >acesso em 15.09.2009.

LUQUE, Carlos A. CRUZ, Helio N. AMARAL, Cicely M. BENDER, Siegfried. SANTOS, Paulo M dos. ***O Processo Orçamentário e a Apuração de Custos de Produtos e Serviços no Setor Público do Brasil***. Disponível em http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=search_result> acesso em 19.05.2009.

MACHADO, Nelson Santos. ***O Relacionamento entre Estrutura, Poder e Estratégia em Organizações Universitárias: A Criação da Universidade do Oeste de Santa Catarina***. Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florionópolis, 2000. Disponível em http://www.tede.ufsc.br/teses/PEPS2768.pdf> acesso 19.05.09

MACHADO, Nelson. ***Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental***. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002. Disponível em http://www.enap.gov.br/dowloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf > acesso em 21.05.2009.

_____ ***Fortalecimento do Serviço Público: a Experiência Brasileira***. IX Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado Y de La Administración Pública, Madrid, Espana, 2 – 5 Nov.2004.

MACHADO SOBRINHO, Benjamin de Aguiar. Universidade: uma sistemática para aperfeiçoamento operacional. Florianópolis: UFSC, 1977.

MARCOVITH, Jacques. Contribuição ao Estudo da Eficácia Organizacional. Tese de Doutoramento – FEA/USP. São Paulo, 1972.

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.

MARTINS, Eliseu. ***Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica*.** Cadernos de Estudos, FIPECAFI - V.13, nº 24, p.28-37; São Paulo, 2000.

_____ ***Avaliação de Empresas: Da Mensuração Contábil à Econômica***. FIPECAFI. Editora Atlas; São Paulo, 2001.

_____ ***Apontamentos de Sala de Aula de Teleconferência em 25/05 na UFPE***. Recife/São Paulo, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. ***Manual de Gestão Pública Contemporânea***. Editora Atlas. São Paulo, 2008.

MAURO, Carlos Alberto. ***Preço de Transferência Baseado no Custo de Oportunidade: Um Instrumento para Promoção da Eficácia Empresarial***. Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade. São Paulo, 1991.

MAUSS, Cezar Volnei. SOUZA, Marcos Antônio. ***Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Modelo para Mensuração e Análise de Eficiência e Eficácia Governamental***. Editora Atlas. São Paulo, 2008.

MORSE, Wayne. ROTH, Harold P. ***Costing Accounting: Processing, Evaluating And Using Cost Data.*** 3 ad. Reading, Massachusetts, Addison-wesley Publishing, 1986,p.36-37.

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-PublicacaonoDOU.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.

NAKAGAWA, Masayuki. ***Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem para a Eficácia Gerancial***. Tese de Doutoramento – FEA/USP. São Paulo, 1987.

NASCIMENTO, Auster Moreira. REGINATO, Luciane. ***Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional***. Editora Atlas, São Paulo, 2007.

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.>acesso em 19.05.09.

_____ ***A Reforma Da Contabilidade Governamental Brasileira: A Necessária Revisão Dos Preceitos Vigentes Em Face Das Demandas De Informações E Do Esforço De Harmonização Nacional E Internacional***. XII PRÊMIO TESOURO NACIONAL. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIPremio/sistemas/3tosiXIIPTN/resumo.html > acesso em 19.05.09.

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.

OECD - The Federal Finance Administration *Switzerland's public accounting.* ***The New Accounting Model for the Confederation***. OECD Journal on Budgeting Volume 8 – No. 1 © OECD 2008. Disponivel em **http://www.oecd.org/dataoecd/42/59/43411075.pdf >** acesso em 03.06.10

OSBORNE, David. GAEBLER, Ted. ***Reinventando o Governo.*** Tradução de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior; 6ª edição. Brasília, 1995.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria: Estratégia Operacional – conceitos, estrutura, aplicação. Editora Pioneira Thomson Learning; São Paulo, 2003.

_____ O Papel da Contabilidade Gerencial no Processo Empresarial de Criação de Valor. Caderno de Estudos, nº21, mai-ago. São Paulo, 1999. Disponível em HTTP://www.urisan.tche.br/~bboth/O_papel_da_contabilidade_gerencial.pdf > 27.06.2009;

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.

PASCOAL, Valdecir. Direito Financeiro e Controle Externo: Teoria, Jurisprudência e 330 Questões. Editora Impetus. Rio de Janeiro, 2003.

PAULA, Cleberson Luiz Santos de. BRASIL, Haroldo Guimarães. MÁRIO, Poueri do Carmo. ***Mensuração do Retorno Social sem Fins Lucrativos por meio do SROI – Social Return on Investment***. Revista Contabilidade Vista e Revista, ISSN N. 0103-734x, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, vol.20, nº3, p;127-155, Jul/Set 2009. Disponível em

PAULO, Luis. ***Uma Contribuição à Discussão Sobre a Avaliação de Desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior - Uma Abordagem da Gestão Econômica.*** Artigo científico apresentado no Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiania, 2000. Disponível em http://www.gecon.com.br/Conteudo_Download/ARTIGO~2.PDF> acesso em 15.03.10.

PELIANO, Anna Maria Medeiros. BEGHIN, Nathalie. ***A Iniciativa Privada e o Espírito Público.***

PEREIRA, Carlos Alberto. ***Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia***. In Catelli. Editora Atlas. São Paulo, 2006.

PEREIRA, Paulo Trigo. ***Teoria da Escolha Pública (Public Choice):Uma Abordagem Neo-Liberal?***. Artigo científico publicado no UECE - Research Unit on Complexity and Economics Journal Análise Social, vol 32 (141), pg. 419-442. Lisboa-Portugal, 1997. Disponível em http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1221841484T5sAW2pw7Dh10FX8.pdf> acesso em 20.11.2009.

PETTERSEN, Inger-Johanne. SOLSTAD, Elsa. ***The Role of Accounting Information in a Reforming Área: a Study of Higher Education Institutions***. Financial Accountability & Management. Norway, 2007, 0267-4424.

PGPE – Programa de Gestão Pública Empreendedora. Disponível em: http://www.pgpe.planejamento.gov.br/principal.htm > acesso em 24/05/2009.

PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. ***Macroeconomia***. São Paulo: Makroon Books, 1994.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Disponível em http://www.portaltransparencia.gov.br > acesso em 19.05.2009.

PORTARIA CONJUNTA STN/SOF No 3, De 14 De Outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outrasprovidências.Disponível emhttp://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.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.

PORTARIA Nº 184, de 25 de agosto de 2008. ***Ministério da Fazenda***. Brasília, 2008.

PREFÁCIO PARA A CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO. Revista Internacional Federation of Accounts. Internacional Public Sector Accounting Standard. Disponível

em http://www.ipsas.org/pdf_ipsas_standards_ifac/Preface_for_pdf.pdf> acesso em 10.03.2009.

PUBLIC ACCOUNTS OF CANADA 2009. ***Minister of Public Works and Government Services***. Otawa, 2009. Disponível em http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/pdf/49-eng.pdf> acesso 03.06.09

RASHAD, Abdel-Khalik. LUSKI, Edward J**.** ***Transfer Princing – A Synthesis*****.** The Accounting Review, Vol. 49, No. 1 (Jan., 1974), pp. 8-23.

REIS, Ernando Antonio dos. LEÃO, Luciano de Castro Garcia. ***Acumulação de Custos no Contexto da Gestão Econômica: Um Ângulo de Visão Mais Abrangente para Identificação dos Gastos com os Fatores de Produção***. VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 1999. Disponível em http://www.gecon.com.br/down_artigos.asp> acesso em 26.11.09.

REIS, Heraldo da Costa. ***Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais***. Editora Ibam. Rio de Janeiro, 2004;

REITOR – Mozart Neves Ramos. ***O que é o CTIn?*** JC On Line, 1998**.** Disponível em http://www2.uol.com.br/JC/_1998/1310/art1310.htm > acesso em 10.03.10.

RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93. ***Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC)***. Disponível em www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/res_750.doc > acesso 02.06.09.

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.

_____ Palestra sobre Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. UFPE, 2009.

_____ ***Controladoria Hospitalar***. Editora Atlas. São Paulo, 2005.

RODRIGUES, Rosa Maria. CALDEIRA, Sebastião. Movimentos na Educação Superior, no Ensino em Saúde e na Enfermagem. Revista Brasileira de Enfermagem. Brasília, 2008 set-out; 61(5): 629-36.

SANTOS, Edilene Santana. PONTE, Vera. ***Modelo De Decisão Em Gestão Econômica***. Cadernos De Estudos, FIPECAFI, v.10, n.19, p.43-56. São Paulo, 1998.

SANTOS, Luís Paulo Guimarães dos. ***Modelo de Avaliação de Desempenho das Universidades Federais Brasileiras: Um Enfoque Fundamentado no Sistema de Gestão Econômica – GECON***. Dissertação apresentada à FEA USP. São Paulo, 2001.

_____ ***Uma Contribuição à Discussão Sobre a Avaliação de Desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior – Uma Abordagem da Gestão Econômica***. Revista Contabilidade & Finanças - USP, 2002. Artigo publicado nos

Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado de15 a 20 de outubro de 2000 - Goiânia/GO. Disponível em http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad28/Revista_28_part_6.pdf> acesso em 21.05.2009.

SCAPENS, Robert W. ***Seeking the relevance of interpretive research: A contribution to the polyphonic debate***. Critical Perspectives on Accounting (2007) doi:10.1016/j.cpa.2007.02.006.

SFFAS 7º - STATEMENT OF RECOMMENDED ACCOUNTING STANDARDS USA, 1996. Disponível em http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas-7.pdf > acesso em 03.06.2010.

SHEPHERD, Geoffrey. VALENCIA, Sofia. ***Modernizando a Administração Pública na América Latina: problemas comuns sem soluções fáceis***. Revista do Serviço Público. Ano 47. Número 3. Volume 120. Set-Dez 1996. ENAP – Escola Nacional de Administração Pública, 1996. Disponível em http://www.enap.gov.br > acesso em 24/05/2009.

SILVA FILHO, Antônio Mendes da. ***Recife, PE- De Pólo de Açúcar a Pólo de Cultura e Tecnologia***. Revista Espaço Acadêmico – Ano 02, nº 22, 03/2003, ISSN 15196186. Disponível em: http://www.espacoacademico.com.br/022/22amsf.htm> acesso em 04.03.2010.

SILVA, José Dionísio Gomes da. SILVA, Alexandre dos Santos. GRATÃO, Ângela Denise. REIS, Ernando Antônio dos. LEÃO, Luciano de Castro Garcia. ***Acumulação De Custos No Contexto Da Gestão Econômica: Um Ângulo De Visão Mais Abrangente Para Identificação Dos Gastos Com Os Fatores De Produção***. VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 1999.

SILVA, Lino Martins da. ***Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo***. Ed. Atlas. São Paulo, 2002;

_____ ***A Normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações dadas aos Usuários das Informações Contábeis*** .Vol. 1, n.º 1, Art. 3, p. 32-48, Dez 2006 − Mar 2007. Disponível em www.repec.org.br > acesso 30.10.2008.

SINGER, André. ***Raízes Sociais e Ideológicas do Lulismo***. In 85 Novembro Novos Estudos. CEBRAP, 2009.

SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – CNC, Portugal, 2010. Disponivel em http://www.cnc.min-financas.pt/Directrizes/Dir13_justo%20valor.pdf > ou http://www.portugal.gov.pt/pt/GC17/ConsultaPublica/Pages/20080416_MEF_Doc_Normalizacao_Contabilistica.aspx> acesso em 03.06.10,

SLOMSKI, Valmor. ***Controladoria e Governança na Gestão Pública***. Editora Atlas. São Paulo, 2005.

_____ RIBEIRO DE MELLO, Gilmar. TAVARES FILHO, Francisco. QUEIROZ MACÊDO, Fabrício. ***Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública***. Editora Atlas. São Paulo, 2008.

SHOR, Mikhael. Decentralization, Transfer Pricing, and Tacit Collusion. School of Management Vanderbilt University; Colorado, USA, 2009. Disponível em http://www2.owen.vanderbilt.edu/mike.shor/Research/Transfer/transferpricing.pdf > acesso em 10.04.2010.

SOARES, Maurélio. RAFAEL CORREA, José. ***Gestão de Custos: Uma Ferramenta a Favor da Administração Pública***. Revista de Divulgação Técnico-Científica do ICPG- Instituto Catarinense de Pós-Graduação. Volume 3. Nº12. Santa Catarina, 2008.

STN – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Contabilidade Governamental, 2009. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/procedimentos.asp > acesso em 30.10.2008.

_____ Tesouro Direto – Preços e Taxas dos Títulos Públicos Disponíveis para Compra. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/tesouro_direto/consulta_titulos/consultatitulos.asp > acesso em 07.04.2010.

STUDY 7 – PERFORMANCE REPORTING BY BUSINESS ENTERPRISES. IFAC, 1995 – Public Sector Committe of The International Federation of Accountants Disponível em http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports#study-12-perspectives-on > acesso em 01.11.2008.

STUDY 9 - DEFINITION AND RECOGNITION OF REVENUES. IFAC, 1996 – Public Sector Committe of The International Federation of Accountants Disponível em http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports#study-12-perspectives-on > acesso em 01.11.2008.

STUDY 12 - PERSPECTIVES ON COST ACCOUNTING FOR GOVERNMENT. IFAC, 2000. – Public Sector Committe of The International Federation of Accountants Disponível em http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports#study-12-perspectives-on > acesso em 01.11.2008.

TABELA DE REMUNERAÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS EM 2009. Disponível em http://www.servidor.gov.br/publicacao/tabela_remuneracao/tab_remuneracao/tab_rem_09/tab_47_2009.pdf > acesso em 18.03.10.

TALBOT, Colin. DAUNTON, Lyn. MORGAN, Colin. ***A Mensuração do Desempenho de Ministérios e Agências de Governo: Evoluções Internacionais***. Revista do Serviço Público. Ano 52. Número 3. ENAP- Escola Nacional de Administração

Pública, 2001. Disponível em: http://www.enap.gov.br.gov.br> acesso em 24.05.2009.

TACHIZAWA, Takeshy. ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de. ***Gestão de Instituições de Ensino***. Editora Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 1999.

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.

THOMPSON, Arthur A. ***Economics of The Firm theory and Pratice***. Englewood Cliffs. Prentice Hall, 1981.

TREASURY GOVERNMENT N.Z. - Operating instructions: Cost accounting policy parametershttp://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/instructions/2009/05.htm > acesso em 03.06.10.

TROSA, Sylvie. ***Gestão Pública por Resultados***. Editora Revan. Rio de Janeiro, 2001;

UFPE - Universidade Federal de Pernambuco. ***Site institucional***. Disponível em http://www.ufpe.br> acesso em 03.03.2010.

_____ ***Missão, Visão, Objetivos Institucionais***. Disponível em http://www.ufpe.br/cpa/documentos/relatorios/Missao_da_UFPE.pdf > acesso em 03.03.2010.

_____ ***Relatório de Atividades de Auditoria Interna 2008.*** Disponível em http://www.google.com.br/search?sourceid=navclient&hl=pt-BR&ie=UTF-8&rlz=1T4SUNC_pt-BRBR361BR361&q=OR%c3%87AMENTO+UFPE+2009 > acesso em 03.03.2010.

_____ ***Plano de Desenvolvimento Institucional. Visão, Missão e Valores da UFPE***. Disponível em http://www.ufpe.br/proplan/images/Planejamento_Estrategico_Institucional-UFPE.pdf> acesso em 04.03.2010.

_____ ***Anuários 2002 a 2007 UFPE***. Disponível em http://www.ufpe.br/proplan/index.php?option=com_content&view=article&id=120&Itemid=184> acesso em 04.03.2010.

USA GOVERNMENT - NOTES TO THE FINANCIAL STATEMENTS. Usa Government Accountability Office. Disponível em http://www.gao.gov/financial/fy2009financialreport.html> acesso em 10.06.10.

VANIERIS, George. COHEN, Sandra. ***Accounting Reform in Greek Universities: A Slow Moving Process***. Financial Accountability and Management,20(2) May, 2004. 0267-4424.

VARELA, Patrícia Siqueira. CATELLI, Armando. ***Gestão Econômica dos Programas Sociais Municipais.*** **Artigo Científico Apresentado no VIII**

Congresso do Instituto Internacional de Custos. Punta Del Leste, 2003. Disponível em http://www.gecon.com.br/imagens/home.swf> acesso em 12.01.10.

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.

VIGOTSKI, Lev Semenovich. ***A Formação Social Da Mente: O Desenvolvimento Dos Processos Psicológicos Superiores***. Martins Fontes; São Paulo, 2000.

_____ ***A Construção Do Pensamento E Da Linguagem***. Tradução Paulo Bezerra. Martins Fontes; são Paulo, 2001.

WEICHENRIEDER, Alfons J. ***Transfer Princing, Double Taxation and The Cost of Capital***. The Scandinavian Journal of Economics, Vol. 98, No. 3, (Sep., 1996), pp. 445-452.

YIN, Robert K. ***Estudo de Caso: Planejamento e Métodos***. Bookman; Porto Alegre, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

1) Visão geral do projeto de estudo de Caso, e Plano Dissertativo

a) Título do Trabalho: Uma Proposta de Identificação e Acumulação de Resultados na Perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Um Estudo de Caso no Centro de Informática da UFPE.

b) Objetivo do Estudo: Identificar e Acumular Receitas e Custos conforme o modelo de mensuração do Gecon a partir das premissas da NBCT SP 16.

2) Procedimentos de Campo

a) Aspectos Metodológicos: Pesquisa Exploratória, Explicativa e Descritiva em relação ao como os Resultados Econômicos devem ser obtidos por área. Utilizar todos os métodos de pesquisa ao alcance.

b) Unidades de Análise: As receitas dos serviços e das atividades prestadas; os custos associados às receitas em cada coordenação no CIn. Observar principalmente as atividades finalísticas.

c) Fontes de Evidência: Entrevistas semi-estruturadas, observação-participante, e documentos como: organograma, orçamento, planejamento operacional, acompanhamento do planejamento, informações do *software* econômico-financeiro utilizado, controles internos, contratos de gestão, dados de folha de pagamento de funcionários internos e terceirizados, programas de cursos, relatórios de gestão, documentações contábeis, plano de contas, regulamento interno, NBCT SP, estudos do IFAC

d) Principais instrumentos de coleta de dados:

1. Entrevistas com o gestor do CIn;
2. Documentação e informações contábeis requeridas à controladoria da UFPE;
3. rede mundial de computadores – site CIn e UFPE; site de busca Google; Portal da Transparência; portal de compras da união e município do Recife; análise das documentações;

e) Executor da pesquisa: Fabrícia Cavalcanti (autor da dissertação)

f) Tempo mínimo de composição de dados e observação, dos fatos administrativos e do CIn: 06 meses. À medida que sentir dificuldade questionar ao gestor.

3) Questões de Pesquisa

a) Contextualização da Empresa Estudada: Nome; como está Estruturada; Missão; Regulamento Interno; Atividades; Organograma; clima Organizacional; controles internos, documentos contábeis, valores, eventos e transações econômicas, financeiras e patrimoniais no período entre janeiro a março de 2009.

b) Dados do Entrevistado: Nome, Cargo, Função, Outras evidências.

c) Questões específicas: 1. a UFPE não dispõe de um sistema de mensuração de resultado em cada Centro Acadêmico. Com a portaria do MEC 09/2009 as informações obtidas serão apenas a dos gastos, mas não o desempenho dos Centros e suas unidades como requer a NBCT SP 16. 2. Há carência no gerenciamento dos custos e receitas das coordenações que

auxiliam as atividades de ensino, pesquisa e extensão no Centro de Informática. Questiona-se a forma como hoje é apurado o resultado do exercício no CIn, se seria resultado econômico. E como seria se fosse adotado o MIAR do GECON; atenderia às perspectivas da NBCT SP?

d) como mensurar as receitas: pelo custo de oportunidade menor preço à vista, mas sem se afastar da qualidade do produto ou serviço fornecido. Respeitar os valores contratados. Operacionalizar através de Benchmarking do serviço prestado. Buscar emparelhamento no mercado consumidor, primeiro em nível local; em seguida, Região Nordeste, em nível Nacional, e, por fim no Mundo Exterior ou utilizar técnicas estatísticas de apuração.

e) como mensurar os custos: pelo custeamento direto/variável, e os fixos/indiretos desde que os gastos sejam identificáveis a cada área onde foi realizado o gasto; Nada de artificialismos ou rateios. Se for julgar a quem pertence, que seja pela natureza do gasto, ou a classe do evento.

f) analisar os resultados com as prerrogativas do estudo: revisão da literatura, modelo teórico, e instruções da NBCT SP. Elaborar um plano de contas que contemple os Centros de Resultados.

APÊNDICE 2 - CORRESPONDÊNCIAS DO ESTUDO

ASSINE 0800 703 3000 | BUSCAR | BATE-PAPO | E-MAIL | BAC | SHOPPING | INDICE PRINCIPAL

Olá, **fabriciacavalcanti!** Sair
Configurações | Ajuda

UOL Mail

Checar e-mail
Aguarde... Não há novas mensagens em Dissertacao. Última atualização às 11:54
Calendário
Calendário
« Anterior Próxima » **Voltar para lista (página 1)**
Responder Responder a todos Encaminhar Apagar

Spam

Mais ações...

Visita ao CIN

Exibir detalhes

De
jeronymo libonati

Não mostrar mais esta mensagem

Cancelar Continuar
OLá Hermano, tudo bem?
Gostaria, se possivel, de agendar uma visita da minha mestranda Fabricia ao CIN, por favor verifique com o seu pessoal uma data,
Obrigado,
Jeronymo Libonati.

Veja quais são os assuntos do momento no Yahoo! + Buscados: Top 10 - Celebridades - Música - Esportes

Miniaturas de anexos Vídeos detectados neste e-mail
Todos os anexos Só multimídias Só documentos Só executáveis Outros
Exibir todas as fotos (slideshow)

Baixar todos os anexos

Responder Responder a todos Encaminhar Apagar

Spam

Mais ações...
« Anterior Próxima »**Voltar para lista (página 1)**

- Escrever e-mail
- Entrada (1)
- Enviados
- Rascunhos (51)
- Lixeira (44) [esvaziar]
- Quarentena (17)

- **Busca rápida**

- Não Lidas
- Destacadas

- Pastas pessoais

- Amigos (51)
- Aposchusf (1)
- Auditorias
- CODAI
- Dissertacao
- Documentos
- Escepe
- IGPM
- IGPMSALV
- Inveja
- Ingles
- Pessoas
- PTCISP
- Ricardo
- Simonefrysf
- UFPE

Criar / Editar pastas

- **Bate-papo com câmera**
  Conversar com

UOL Mail

Re: Enc: projetodeDissertaçãoCiênciasContá beis

De: Hermano Perrelli de Moura
Para: jeronymo libonati
Cópia: Fabricia
Assunto: Re: Enc: projetodeDissertaçãoCiênciasContá beis
Data: 28/08/2009 08:41

qua 2set 11h. jah agendei.

pode ser na minha sala mesmo, que fica no segundo andar
do bloco C em frente aa impressora q tem no corredor.

chegando na recepcao do cin pode perguntar aa recepcionista
onde fica a minha sala.

forte abraco,

-- hermano

jeronymo libonati wrote:
> Prezado Hermano,
> Pode ser no dia 02/09 às 11:00 h no CIN? Qual a sala?
> Sds,
> Jeronymo Libonati
>
> --- Em *qui, 27/8/09, Fabrícia /<fabriciacavalcanti@uol.com.br>/*
> escreveu:
>
>
> De: Fabrícia <fabriciacavalcanti@uol.com.br>
> Assunto: Re: Enc: projetodeDissertaçãoCiênciasContá beis
> Para: hermano@cin.ufpe.br
> Cc: "jeronymolibonati@yahoo.com.br" <jeronymolibonati@yahoo.com.br>
> Data: Quinta-feira, 27 de Agosto de 2009, 10:29
>
> Olá,
> PAra mim está tudo bem.
> Apenas gostaria de saber qual seria o melhor horário, e o local
> como faço para encontrá-lo.
>
> Obrigada,
> Fabrícia.
>
>
>
> Em 21/08/2009 11:29, *Hermano Perrelli de Moura <
> hermano@cin.ufpe.br >* escreveu:
>
>
> prezado libonati,
>
> a proxima semana estah complicada em funcao
> de inumeras defesas de mestrado aqui no cin.
>
> dias 1 e 2 set sao bons dias para mim para
> uma conversa com fabricia...
>
> [],
>
> -- hermano
>
>
>
> jeronymo libonati wrote:
> >
> >
> >
> > Prezados Paulo e Hermano,
> > Conforme mencionado, estou orientando a Fabrícia Cavalcanti,
> > mestranda de Ciências Contábeis, que pretende estudar um Centro
> > Acadêmico da UFPE, gostaria de agendar com vocês uma reunião
> para
> > detalhar o trabalho da Fabrícia, fico no aguardo,
> > Obrigado,
> > Jeronymo Libonati
> >
> >
> >
> ---
> > Veja quais são os assuntos do momento no Yahoo! + Buscados:
> Top 10
> >
> > - Celebridades
> >

Olá, **fabriciacavalcanti!** Sair
Configurações | Ajuda

UOL Mail

Checar e-mail
Você tem **3 e-mails** não lidos em UFPE. Última atualização às 12:02
Calendário
Calendário
« Anterior Próxima » **Voltar para lista (página 1)**
Responder Responder a todos Encaminhar Apagar

Spam

Mais ações...

Re: Plano da Pesquisa

Exibir detalhes

De
Hermano Moura
regimento-c... pdf 101.10 KB
Baixar todos os anexos
Ver miniaturas

Não mostrar mais esta mensagem

Consultar Contatos

segue o regimento do cin

[]

-- h

2009/9/3 Fabricia <fabriciacavalcanti@uol.com.br>

Olá, Prof. Hermano,
Muito obrigada pela recepção e mais grata ainda, me sinto, por sua aceitação em aderir a ideia de prover uma nova contabilidade, que se volta especificamente para as tomadas de decisão dos gestores em cada unidade administrativa.
Estou enviando ao sr. o plano da metodologia, mais acertada, tendo em vista nossa conversa ontem.
Quanto aos meses poder-se-ia ser janeiro e fevereiro de 2009, pois a depender das condições, tempo, e outras variáveis poderemos nos estender a seis meses ou mais.
Como falei-lhe, vai depender muito de meu esforço pois esse é o primeiro trabalho contábil dessa magnitude na área pública.
Então, fico aguardando-lhe para marcar e falar com as pessoas dos quais poderão me auxiliar a desenvolver minha dissertação.
De imediado, se pudesse me enviar a estrutura organizacional, as funções de cada unidade, será de grande serventia para que eu elabore um plano de ação.

Muito Grata,
Fabricia

--
Hermano Perrelli de Moura
Center of Informatics | Federal University of Pernambuco, Brazil
http://cin.ufpe.br/hermano

Miniaturas de anexos (1)
Se malfeitores, Ser executados em Outros
Exibir todos os fotos (slideshow)
Baixar todos os anexos

regimento-c... pdf
101.10 KB

Baixar
Atenção: anexos podem danificar e expor seu computador a riscos. Saiba mais

Responder Responder a todos Encaminhar Apagar

Spam

Mais ações...
« Anterior Próxima »**Voltar para lista (página 1)**

PPG - CC
UFPE
MESTRADO em CONTABILIDADE

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

Recife, 02/09/2009.

Projeto de Dissertação:
"Uma Proposta de Identificação e Acumulação de Resultado na Perspectiva das Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade do Setor Público: Um Estudo de Caso na Universidade Federal de Pernambuco".

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo Libonati
Orientanda: Fabrícia Cavalcanti

Metodologia da Pesquisa

1 – Objetivo: mensurar o resultado econômico – Receitas e Custos - pelo MIAR, as transações ocorridas no Centro de Informática a Luz das Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade do Setor Público.

Para isso serão necessários:
1 – Dois meses para verificar o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado;
2- Plano da Organização Interna dos Setores, ou Organograma do Centro, com as respectivas funções de cada unidade;
3 - Plano de Contas de Cada Departamento ou do Centro;
4 – Plano de Eventos, que são os serviços realizados:
a) O catálogo de serviço desempenhado ou descriminação de quais serviços são prestados em cada departamento;
b) O relatório operacional de cada serviço prestado, demonstrando quais unidades e números são empregados em tais serviços, como quantidades, horas, etc... ;
5 – Cópia das Documentações Contábeis de cada departamento para registrar e apurar o resultado econômico de cada transação (verificar o Modelo de Identificação) nos dois meses testados;
6 – Saldos do Razão das Contas Contábeis do mês imediatamente anterior ao primeiro mês que será realizada a pesquisa; Balanço Patrimonial, Financeiro, Orçamentário e Resultado do mês imediatamente anterior ao primeiro mês da pesquisa. Por questão didática seria adequado que fosse relativo ao mês de junho;
7 – Mapa de Acompanhamento da Programação Orçamentária, Financeira, Patrimonial e Econômica de Jan e Fev de 2009;

*Caso seja necessário solicitaremos a autorização do Conselho de Ética para manusear tais documentos. Comprometemos-nos a mascarar os dados e informações internas na dissertação utilizando para tanto alguns parâmetros.

Investigação:

Adotar-se-á o método do Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado desenvolvido por Catelli e Parisi (1995) para apurar o resultado econômico numa unidade administrativa da UFPE.

Descrição do Método:

SISTEMA DO MIAR

EM - UFPE

D - CIN

Centros de Responsabilidade — Os Departamentos do Centro Estudado

A (Centros de Resultados) — Ensino — Pesquisa — Extensão

E — Classificar os Eventos em Cada Centro de Resultado:
1. Previsto e Realizado

T — Identificação dos fatos contábeis:
1. Por Período;
2. Mensurar as Receitas e Custos;
3. Registrar contabilmente os fatos a Luz das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público.

OBS: O objeto de mensuração do projeto Dissertativo é o resultado das atividades fins da UFPE: Ensino, Pesquisa e Extensão. Mas, numa situação real pode ser medida qualquer objeto, tais como, projetos, processos, etc...

UOL Mail

Documentos de Contabilidade para Dissertação

De: Fabricia
Para: thiago josé galvão das neves, Jeronymo
Assunto: Documentos de Contabilidade para Dissertação
Data: 08/09/2009 16:12

Olá, Tiago, Tudo bom;

Tiago estou te passando uma relação de documentos os quais serão objeto de estudo na dissertação inicialmente, ao qual sou orientanda do Prof Libonati. Seria bom vc dar uma palavrinha com o prof° sobre isso.
Então é o seguinte: precisarei analisar
1 - Plano de Contas de cada departamento do CIN no ano de 2009. Se não tiver poderá ser do Centro;
2 - Plano de serviços prestados em cada departamento do CIN ou um relatório que contenha quais os serviços que foram prestados no CIN em janeiro e fevereiro de 2009;
3- O relatório operacional de cada serviço prestado em janeiro e fevereiro de 2009;
4- Cópia das documentações contábeis de cada departamento do CIN referente a janeiro e fevereiro de 2009;
5- Balanço Patrimonial, Financeiro, Orçamentário e Econômico de 2008;
6- Mapa de acompanhamento da Programação Financeira, Orçamentária, Patrimonial e Econômica.

Obrigada,
Fabrícia.

Veja quais são os assuntos do momento no Yahoo! + Buscados: Top 10 - Celebridades - Música - Esportes

Lembre-se: sua senha de acesso no UOL Mail é secreta; não a informe a ninguém.
O UOL Mail jamais solicitará sua senha por e-mail ou por telefone. Trocar senha.

Olá, **fabriciacavalcanti**! Sair
Configurações | Ajuda

UOL Mail

Checar e-mail
Você tem **3 e-mails** não lidos em UFPE. Última atualização às 12:04
Calendário
Calendário
« Anterior Próxima » **Voltar para lista (página 1)**
Responder Responder a todos Encaminhar Apagar

Spam

Mais ações...

Re: Plano da Pesquisa

Exibir detalhes

De

Hermano Moura
cin-cenpes-... ppt 744.50 KB cin-institu... ppt 372.00 KB Cln Institu... ppt 103.50 KB
Baixar todos os anexos
Ver mensagem

Não mostrar mais esta mensagem

Cancelar Continuar

ola fabricia,

seguem alguns docs iniciais para sua analise.

[].

-- hermano

2009/9/3 Fabricia <fabriciacavalcanti@uol.com.br>

Olá, Prof. Hermano,
Muito obrigada pela recepção e mais grata ainda, me sinto, por sua aceitação em aderir a idéia de prover uma nova contabilidade, que se volta especificamente para as tomadas de decisão dos gestores em cada unidade administrativa.
Estou enviando ao sr. o plano da metodologia, mais acertada, tendo em vista nossa conversa ontem.
Quanto aos meses poder-se-ia ser janeiro e fevereiro de 2009, pois a depender das condições, tempo, e outras variáveis poderemos nos estender a seis meses ou mais.
Como fales-lhe, vai depender muito de meu esforço pois esse é o primeiro trabalho contábil dessa magnitude na área pública.
Estão, fico aguardando-lhe para marcar e falar com as pessoas dos quais poderão me auxiliar a desenvolver minha dissertação.
De imediado, se pudesse me enviar a estrutura organizacional, as funções de cada unidade, será de grande serventia para que eu elabore um plano de ação.

Muito Grata,
Fabricia

--
Hermano Perrelli de Moura
Center of Informatics | Federal University of Pernambuco, Brazil
http://cin.ufpe.br/hermano

Miniaturas de anexos (3)
Só multimídias Só executáveis Outros
Exibir todos os itens (clique duas)
Baixar todos os anexos

cin-cenpes-... ppt 744.50 KB — Baixar
cin-institu... ppt 372.00 KB — Baixar
Cln Institu... ppt 103.50 KB — Baixar

Atenção: anexos podem danificar e expor seu computador a riscos. Saiba mais

Responder Responder a todos Encaminhar Apagar

Spam

Mais ações...

UOL Mail

Re: Dissertação

De: Fabricia
Para: jeronymo libonati
Assunto: Re: Dissertação
Data: 03/09/2009 20:15

Obrigada, Profº.
Fabrícia.

Em 03/09/2009 17:04, **jeronymo libonati < jeronymolibonati@yahoo.com.br >** escreveu:

> Olá Fábrícia,
> Sim, é possivel venha aqui na controladoria e fale com o Thiago,
> Sds,
> Jeronymo
>
> --- Em **qui, 3/9/09, Fabrícia** escreveu:
>
> > De: Fabrícia
> > Assunto: Dissertação
> > Para: "Jeronymo"
> > Data: Quinta-feira, 3 de Setembro de 2009, 9:39
> >
> > Olá, Profº ; Bom-dia!
> >
> > Fiquei muito animada com o dia de ontem. E já começei a fazer as alterações no projeto, mudando para dissertação. Assim q terminar entregarei uma via ao sr para sua critica.
> > Gostaria de saber se poderemos conseguir o Balanço de 31/12/2008, e o plano de contas do CIN q o sr disse que talvez tivesse aí na controladoria.
> >
> > Obrigada,
> > Fabrícia.

Veja quais são os assuntos do momento no Yahoo! + Buscados: Top 10 - Celebridades - Música - Esportes

Lembre-se: sua senha de acesso no UOL Mail é secreta; não a informe a ninguém.
O UOL Mail jamais solicitará sua senha por e-mail ou por telefone. Trocar senha.

UOL Mail

Material para estudo de caso (parte 1 de 3)

De: Hermano Moura
Para: Fabricia
Cópia: jeronymo libonati
Assunto: Material para estudo de caso (parte 1 de 3)
Data: 17/11/2009 11:39

regimento-c... pdf **101.10 KB** calendario-... pdf **17.28 KB** proposta-or... xls **54.00 KB**
projeto-gti ... doc **280.50 KB**

ola fabricia,

segue uma parte do material.

conforme conversamos estes documentos devem ser para
seu uso exclusivo -- estudo de caso -- e nao deve ser passado
a terceiros (exceto seu orientador).

ao final do uso eles devem ser apagados ou armazenados
de forma a garantir as caracteristicas acima.

depois te envio os demais.

-- hermano

--
Hermano Perrelli de Moura
Center of Informatics | Federal University of Pernambuco, Brazil
http://cin.ufpe.br/hermano

Lembre-se: sua senha de acesso no UOL Mail é secreta; não a informe a ninguém.
O UOL Mail jamais solicitará sua senha por e-mail ou por telefone. Trocar senha.

UOL Mail

Material para estudo de caso (parte 2 de 3)

De: Hermano Moura
Para: Fabricia
Cópia: jeronymo libonati
Assunto: Material para estudo de caso (parte 2 de 3)
Data: 17/11/2009 11:53

ec orcament... pdf **16.80 KB** ec orcament... pdf **16.95 KB**

fabricia,

segue o orcamento 2009 -- receitas e despesas.

-- hermano

--
Hermano Perrelli de Moura
Center of Informatics | Federal University of Pernambuco, Brazil
http://cin.ufpe.br/hermano

Lembre-se: sua senha de acesso no UOL Mail é secreta; não a informe a ninguém.
O UOL Mail jamais solicitará sua senha por e-mail ou por telefone. Trocar senha.

APÊNDICE 3 - PLANO DE CONTAS

Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis

MODELO DO PLANO DE CONTAS

1	**ATIVO**
1.1	ATIVO CIRCULANTE
1.2	ATIVO NÃO CIRCULANTE
2	**PASSIVO**
2.1	PASSIVO CIRCULANTE
2.2	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
2.3	**PATRIMÔNIO SOCIAL**
2.3.1	RESULTADO ECONÔMICO
3	**APURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO**
3.1	**CENTROS DE RESULTADOS**
3.1.1	**GRADUAÇÃO**
3.1.1.1	**RECEITAS OPERACIONAIS**
3.1.1.1.01	Cursos Ofertados
3.1.1.1.01.001	Ciência da Computação
3.1.1.1.01.002	Engenharia da Computação
3.1.1.1.01.003	Sistema de Informação
3.1.1.1.02	Assessoria / Apoio Escolar
3.1.1.1.03	Receitas de Transferência Interna
3.1.1.1.03.001	Diretoria
3.1.1.1.03.002	Pós- Graduação
3.1.1.1.03.003	Extensão e Especialização
3.1.1.1.03.004	Cooperação e Empreendimento
3.1.1.1.03.005	Pesquisa e Projetos
3.1.1.1.03.006	Infraestrutura
3.1.1.1.03.007	Planejamento e Orçamento
3.1.1.1.04	Receitas de Transferência Externa
3.1.1.1.04.001	FADE
3.1.1.1.04.002	CNPQ
3.1.1.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA**
3.1.1.2.01	DesistÊncias/Trancamentos/Transferências
3.1.1.2.02	Descontos Concedidos
3.1.1.3	**(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS**
3.1.1.3.01	Ordenados e Salários
3.1.1.3.01.001	Docentes
3.1.1.3.01.002	Tecnicos Administrativos
3.1.1.3.01.003	Terceirizados

3.1.1.3.02	Preços de Transferência
3.1.1.3.02.001	Diretoria
3.1.1.3.02.002	Pós- Graduação
3.1.1.3.02.003	Extensão e Especialização
3.1.1.3.02.004	Cooperação e Empreendimento
3.1.1.3.02.005	Pesquisa e Projetos
3.1.1.3.02.006	Infraestrutura
3.1.1.3.02.007	Planejamento e Orçamento
3.1.1.3.03	Encargos Sociais
3.1.1.3.03.001	INSS Patronal (22%)
3.1.1.3.03.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.1.3.03.003	13º Salários
3.1.1.3.03.004	Férias
3.1.1.4	**(-) CUSTOS FIXOS**
3.1.1.4.01	Honorários Pessoa Física
3.1.1.4.01.001	Docentes Internos
3.1.1.4.01.002	Docentes Externos
3.1.1.4.02	Encargos Sociais
3.1.1.4.02.001	INSS
3.1.1.4.02.002	PIS S/FOLHA
3.1.1.4.02.003	Provisão 13º Salário
3.1.1.4.02.004	Provisão Férias
3.1.2	**PÓS-GRADUAÇÃO**
3.1.2.1	**RECEITAS OPERACIONAIS**
3.1.2.1.01	Mestrado
3.1.2.1.01.001	C.Computação (Acadêmico)
3.1.2.1.01.002	Mestrado Profissional – MPROF
3.1.2.1.02	Doutorado
3.1.2.1.03	Especialização
3.1.2.1.03.001	MBA GTI
3.1.2.1.03.002	ETI
3.1.2.1.04	Receitas de Transferência Interna
3.1.2.1.04.001	Graduação
3.1.2.1.04.002	Extensão
3.1.2.1.04.003	Diretoria
3.1.2.1.04.004	Cooperação e Empreendimento
3.1.2.1.04.005	Pesquisa e Projetos
3.1.2.1.04.006	Infraestrutura
3.1.2.1.04.007	Planejamento e Orçamento
3.1.2.1.05	Receitas de Transferência Externa
3.1.2.1.05.001	CNPQ
3.1.2.1.06	Taxas de Serviços
3.1.2.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA**
3.1.2.2.01	Desistências/Trancamentos
3.1.2.2.02	Descontos Concedidos
3.1.2.3	**(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS**

3.1.2.3.01	Ordenados e Salários
3.1.2.3.01.001	Docentes
3.1.2.3.01.002	Tecnicos Administrativos
3.1.2.3.01.003	Terceirizados
3.1.2.3.01.004	Diárias
3.1.2.3.02	Preços de Transferência
3.1.2.3.02.001	Graduação
3.1.2.3.02.002	Extensão e Especialização
3.1.2.3.02.003	Diretoria
3.1.2.3.02.004	Cooperação e Empreendimento
3.1.2.3.02.005	Pesquisa e Projetos
3.1.2.3.02.006	Infraestrutura
3.1.2.3.02.007	Planejamento e Orçamento
3.1.2.3.03	Encargos Sociais
3.1.2.3.03.001	INSS Patronal (22%)
3.1.2.3.03.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.2.3.03.003	13º Salários
3.1.2.3.03.004	Férias
3.1.2.4	**(-) CUSTOS FIXOS**
3.1.2.4.01	Licença Software Jogos Corporativos
3.1.2.4.02	Honorários Pessoa Física
3.1.2.4.02.001	Docentes Internos
3.1.2.4.02.002	Docentes Externos
3.1.2.4.03	Encargos Sociais
3.1.2.4.03.001	INSS
3.1.2.4.03.002	PIS S/FOLHA
3.1.2.4.03.003	Provisão 13º Salário
3.1.2.4.03.004	Provisão Férias
3.1.3	**EXTENSÃO**
3.1.3.1	**RECEITAS OPERACIONAIS**
3.1.3.1.01	PET - Programa de Educação Tutorial
3.1.3.1.01.001	Treinamento e Assessoria Tecnológica
3.1.3.1.02	Receitas de Transferência Interna
3.1.3.1.02.001	Graduação
3.1.3.1.02.002	Pós- Graduação
3.1.3.1.02.003	Diretoria
3.1.3.1.02.004	Cooperação e Empreendimento
3.1.3.1.02.005	Pesquisa e Projetos
3.1.3.1.02.006	Infraestrutura
3.1.3.1.02.007	Planejamento e Orçamento
3.1.3.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA**
3.1.3.2.01	Desistências/Trancamentos
3.1.3.2.02	Desconto Concedido
3.1.3.3.	**(-)CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS**
3.1.3.3.01	Ordenados e Salários
3.1.3.3.01.001	Docentes

3.1.3.3.01.002	Tecnicos Administrativos/Estagiários
3.1.3.3.01.003	Terceirizados
3.1.3.3.01.004	Diárias
3.1.3.3.02	Preços de Transferência
3.1.3.3.02.001	Graduação
3.1.3.3.02.002	Pós- Graduação
3.1.3.3.02.003	Diretoria
3.1.3.3.02.004	Cooperação e Empreendimento
3.1.3.3.02.005	Pesquisa e Projetos
3.1.3.3.02.006	Infraestrutura
3.1.3.3.02.007	Planejamento
3.1.3.4	**(-)CUSTOS FIXOS**
3.1.3.4.01	Ordenados e Salários
3.1.3.4.01.001	Docentes
3.1.3.4.01.002	Tecnicos Administrativos/Estagiários
3.1.3.4.01.003	Terceirizados
3.1.3.4.01.004	Diárias
3.1.3.4.02	Honorários Pessoa Física
3.1.3.4.02.001	Docentes
3.1.3.4.03	Encargos Sociais
3.1.3.4.03.001	INSS Patronal (22%)
3.1.3.4.03.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.3.4.03.003	13º Salários
3.1.3.4.03.004	Férias
3.1.4	**COOPERAÇÃO E EMPREENDEDORISMO**
3.1.4.1	**RECEITAS OPERACIONAIS**
3.1.4.1.01	Representação Comercial
3.1.4.1.02	Receitas de Transferência Interna
3.1.4.1.02.001	Graduação
3.1.4.1.02.002	Pós- Graduação
3.1.4.1.02.003	Extensão e Especialização
3.1.4.1.02.004	Diretoria
3.1.4.1.02.005	Pesquisa e Projetos
3.1.4.1.02.006	Infraestrutura
3.1.4.1.02.007	Planejamento e Orçamento
3.1.4.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA**
3.1.4.2.01	Desistências
3.1.4.3	**(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS**
3.1.4.3.01	Ordenados e Salários
3.1.4.3.01.001	Docentes
3.1.4.3.01.002	Tecnicos/Estagiários
3.1.4.3.02	Encargos Sociais
3.1.4.3.02.001	INSS Patronal (22%)
3.1.4.3.02.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.4.3.02.003	13º Salários
3.1.4.3.02.004	Férias

3.1.4.3.03	Preços de Transferência
3.1.4.3.03.001	Graduação
3.1.4.3.03.002	Pós- Graduação
3.1.4.3.03.003	Extensão e Especialização
3.1.4.3.03.004	Diretoria
3.1.4.3.03.005	Pesquisa e Projetos
3.1.4.3.03.006	Infraestrutura
3.1.4.3.03.007	Planejamento e Orçamento
3.1.4.4	**(-)CUSTOS FIXOS**
3.1.4.4.01	Transferência Interna
3.1.4.4.01.001	Pesquisa e Projetos
3.1.4.4.02	Ordenados e Salários
3.1.4.4.02.001	Docentes
3.1.4.4.02.002	Tecnicos Administrativos/Estagiários
3.1.4.4.02.003	Terceirizados
3.1.4.4.02.004	Diárias
3.1.4.4.03	Honorários Pessoa Física
3.1.4.4.03.001	Docentes
3.1.4.4.04	Encargos Sociais
3.1.4.4.04.001	INSS Patronal (22%)
3.1.4.4.04.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.4.4.04.003	13º Salários
3.1.4.4.04.004	Férias
3.1.5	**PESQUISA E PROJETOS**
3.1.5.1	**RECEITAS OPERACIONAIS**
3.1.5.1.01	Assessoria em Projetos e Grupos de Pesquisa
3.1.5.1.02	Divulgação de notícias e Editais de Projetos e Pesquisa
3.1.5.1.03	Seminários
3.1.5.1.04	Eventos de Premiação de Pesquisadores
3.1.5.1.05	Receitas de Transferências Internas
3.1.5.1.05.001	Graduação
3.1.5.1.05.002	Pós- Graduação
3.1.5.1.05.003	Extensão e Especialização
3.1.5.1.05.004	Diretoria
3.1.5.1.05.005	Cooperação e Empreendimento
3.1.5.1.05.006	Infraestrutura
3.1.5.1.05.007	Planejamento e Orçamento
3.1.5.1.06	Receitas de Transferências Externa
3.1.5.1.05.001	CNPQ
3.1.5.1.05.002	FADE
3.1.5.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA**
3.1.5.2.01	DesistÊncias
3.1.5.3	**(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS**
3.1.5.3.01	Ordenados e Salários
3.1.5.3.01.001	Docentes
3.1.5.3.01.002	Tecnicos/Estagiários

3.1.5.3.01.003	Terceirizados
3.1.5.3.02	Encargos Sociais
3.1.5.3.02.001	INSS Patronal (22%)
3.1.5.3.02.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.5.3.02.003	13º Salários
3.1.5.3.02.004	Férias
3.1.5.3.03	Preços de Transferência Interna
3.1.5.3.03.001	Graduação
3.1.5.3.03.002	Pós- Graduação
3.1.5.3.03.003	Extensão e Especialização
3.1.5.3.03.004	Diretoria
3.1.5.3.03.005	Cooperação e Empreendimento
3.1.5.3.03.006	Infraestrutura
3.1.5.3.03.007	Planejamento e Orçamento
3.1.5.4	**(-)CUSTOS FIXOS**
3.1.5.4.01	Diversos
3.1.5.4.01.001	Outros Serviços Pessoa Jurídica
3.1.5.4.02	Ordenados e Salários
3.1.5.4.02.001	Docentes
3.1.5.4.02.002	Tecnicos Administrativos/Estagiários
3.1.5.4.02.003	Terceirizados
3.1.5.4.02.004	Diárias
3.1.5.4.03	Honorários Pessoa Física
3.1.5.4.03.001	Docentes
3.1.5.4.04	Encargos Sociais
3.1.5.4.04.001	INSS Patronal (22%)
3.1.5.4.04.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.5.4.04.003	13º Salários
3.1.5.4.04.004	Férias
3.1.6	**PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO**
3.1.6.1	**RECEITAS OPERACIONAIS**
3.1.6.1.01	Rendimentos de Aplicação Financeira do Disponível
3.1.6.1.03	Consultoria Financeira e Orçamentária
3.1.6.1.04	Receitas de Transferência Interna
3.1.6.1.04.001	Diretoria
3.1.6.1.04.002	Graduação
3.1.6.1.04.003	Pós- Graduação
3.1.6.1.04.004	Extensão e Especialização
3.1.6.1.04.005	Cooperação e Empreendimento
3.1.6.1.04.006	Pesquisa e Projetos
3.1.6.1.04.007	Infraestrutura
3.1.6.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA**
3.1.6.3	**(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS**
3.1.6.3.01	Ordenados e Salários Docentes
3.1.6.3.02	Ordenados e Salários Tecnicos/Estagiarios
3.1.6.3.03	Preços de Transferência Interna

3.1.6.3.03.001	Diretoria
3.1.6.3.03.002	Graduação
3.1.6.3.03.003	Pós- Graduação
3.1.6.3.03.004	Extensão e Especialização
3.1.6.3.03.005	Cooperação e Empreendimento
3.1.6.3.03.006	Pesquisa e Projetos
3.1.6.3.03.007	Infraestrutura
3.1.6.3.04	Encargos Sociais
3.1.6.3.04.001	INSS Patronal (22%)
3.1.6.3.04.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.6.3.04.003	13º Salários
3.1.6.3.04.004	Férias
3.1.6.4	**(-)CUSTOS FIXOS**
3.1.6.4.01	Diversos
3.1.6.4.01.001	Outros Serviços Pessoa Jurídica
3.1.6.4.02	Ordenados e Salários
3.1.6.4.02.001	Docentes
3.1.6.4.02.002	Tecnicos Administrativos/Estagiários
3.1.6.4.02.003	Terceirizados
3.1.6.4.02.004	Diárias
3.1.6.4.03	Honorários Pessoa Física
3.1.6.4.03.001	Docentes
3.1.6.4.04	Encargos Sociais
3.1.6.4.04.001	INSS Patronal (22%)
3.1.6.4.04.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.6.4.04.003	13º Salários
3.1.6.4.04.004	Férias
3.1.7	**INFRAESTRUTURA**
3.1.7.1	**RECEITAS OPERACIONAIS**
3.1.7.1.01	Locação
3.1.7.1.01.001	Salas de Aula
3.1.7.1.01.002	Salas de Reunião
3.1.7.1.01.003	Laboratórios de Informática
3.1.7.1.01.004	Auditórios
3.1.7.1.01.005	Equipamentos Elétricos, Eletrônicos, Educacionais
3.1.7.1.02	Suporte Software/Hardware (Help Desk)
3.1.7.1.02.001	Atendimento Software Rede
3.1.7.1.02.002	Atendimento Oficina
3.1.7.1.02.003	Confecção Crachás
3.1.7.1.03	Construções Edílicas
3.1.7.1.04	Manutenção e Reforma Predial
3.1.7.1.05	Receitas de Transferência Interna
3.1.7.1.05.001	Graduação
3.1.7.1.05.002	Pós-Graduação
3.1.7.1.05.003	Extensão e Especialização
3.1.7.1.05.004	Diretoria

3.1.7.1.05.005	Cooperação e Empreendimento
3.1.7.1.05.006	Pesquisa e Projetos
3.1.7.1.05.007	Planejamento e Orçamento
3.1.7.1.06	Receitas de Transferência Externa
3.1.7.1.06.001	CNPQ
3.1.7.1.06.002	FADE
3.1.7.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA**
3.1.7.2.01	DesistÊncias/Preço de Transferências
3.1.7.3	**(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS**
3.1.7.3.01	Ordenados e Salários
3.1.7.3.01.001	Docentes
3.1.7.3.01.002	Tecnicos/Estagiários
3.1.7.3.01.003	Terceirizados
3.1.7.3.02	Encargos Sociais
3.1.7.3.02.001	INSS Patronal (22%)
3.1.7.3.02.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.7.3.02.003	13º Salários
3.1.7.3.02.004	Férias
3.1.7.3.03	Preços de Transferência Interna
3.1.7.3.03.001	Graduação
3.1.7.3.03.002	Pós-Graduação
3.1.7.3.03.003	Extensão e Especialização
3.1.7.3.03.004	Diretoria
3.1.7.3.03.005	Cooperação e Empreendimento
3.1.7.3.03.006	Pesquisa e Projetos
3.1.7.3.03.007	Planejamento e Orçamento
3.1.7.3.04	Depreciação
3.1.7.3.04.001	Máquinas, Equipamentos
3.1.7.3.04.002	Instalações (salas, Laboratórios e Auditórios)
3.1.7.4	**(-)CUSTOS FIXOS**
3.1.7.4.01	Diversos
3.1.7.4.01.001	Manutenção Máquinas/Eletr/Hidr/Eletronicos
3.1.7.4.01.002	Construção e Reforma
3.1.7.4.02	Ordenados e Salários
3.1.7.4.02.001	Docentes
3.1.7.4.02.002	Tecnicos Administrativos/Estagiários
3.1.7.4.02.003	Terceirizados
3.1.7.4.02.004	Diárias
3.1.7.4.03	Honorários Pessoa Física
3.1.7.4.03.001	Docentes
3.1.7.4.04	Encargos Sociais
3.1.7.4.04.001	INSS Patronal (22%)
3.1.7.4.04.002	PIS S/FOLHA (1%)
3.1.7.4.04.003	13º Salários
3.1.7.4.04.004	Férias
3.2.8	**DIRETORIA**

3.2.8.1	**RECEITAS OPERACIONAIS NÃO IDENTIFICADAS**
3.2.8.1.01	Gestão de Pessoas
3.2.8.1.02	Propaganda, Marketing e Publicidade
3.2.8.1.03	Contratos e Licitação
3.2.8.1.04	Receitas de Transferência Interna
3.2.8.1.04.001	Graduação
3.2.8.1.04.002	Pós- Graduação
3.2.8.1.04.003	Extensão e Especialização
3.2.8.1.04.004	Cooperação e Empreendimento
3.2.8.1.04.005	Pesquisa e Projetos
3.2.8.1.04.006	Infraestrutura
3.2.8.1.04.007	Planejamento e Orçamento
3.2.8.2	**(-) DEDUÇÕES DA RECEITA**
3.2.8.3	**(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS NÃO IDENTIFICADOS**
3.2.8.3.01	Ordenados e Salários
3.2.8.3.01.001	Docentes/técnicos/Estagiários/Terceirizados
3.2.8.3.02	Preços de Transferência Interna
3.2.8.3.02.001	Graduação
3.2.8.3.02.002	Pós- Graduação
3.2.8.3.02.003	Extensão e Especialização
3.2.8.3.02.004	Cooperação e Empreendimento
3.2.8.3.02.005	Pesquisa e Projetos
3.2.8.3.02.006	Infraestrutura
3.2.8.3.02.007	Planejamento e Orçamento
3.2.8.3.03	Encargos Sociais
3.2.8.3.03.001	INSS
3.2.8.3.03.002	PIS S/FOLHA
3.2.8.3.03.003	13º SALÁRO
3.2.8.3.03.004	FÉRIAS
3.2.8.4	**(-) CUSTOS FIXOS**
3.2.8.4.01	**Despesas Gerais e Administrativas**
3.2.8.4.01	**Pessoal**
3.2.8.4.01.001	Ordenados e Salários
3.2.8.4.01.002	Honorários PF
3.2.8.4.01.003	Honorários Pj
3.2.8.4.02	**Diversos**
3.2.8.4.03	Encargos Sociais
3.2.8.4.03.001	INSS
3.2.8.4.03.002	PIS S/FOLHA
3.2.8.4.03.003	13º SALÁRO
3.2.8.4.03.004	FÉRIAS
3.2.8.5	**Despesas Financeiras**
3.2.8.5.01	Outras Despesas/Receitas Operacionais Fixas
3.2.8.6	**DESPESAS/RECEITAS NÃO OPERACIONAIS**
3.2.8.6.01	Alienação de Bens Públicos
3.2.8.6.02	Receita Aluguel CITI

APÊNDICE 4 - CENTROS DE RESULTADOS

1. Graduação

2. Pós Graduação

3. Cooperação e Empreendedorismo

4. Pesquisa e Projetos

5. Planejamento e Orçamento

6. Infraestrutura

BENCMARKING DO CURSO DE CIENCIA DA COMPUTAÇÃO DA UFPE

ANO: 2008

IES	UFPE		**CI**	4	**IGC Faixa**	4	**IGC Contínuo**	356,00	
Curso:	Ciência da Computação	3485 ch	**CPC Contínuo**	3,71	**CPC**	4	**Enade**	5	

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

3 -Do total de 277 universidades que ofertam o curso, 47 apresentaram o equivalente ou 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.

CIn - Centro de Informática

BENCMARKING DO CURSO DE ENGENHARIA DA COMPUTAÇÃO

ANO: 2008

IES	UFPE	**CI**	4	**IGC Faixa**	4		**IGC Contínuo**	356,00	
Curso	Engenharia da computação	4065h	**CPC Contínuo**	3,3	**CPC**	4		**Enade**	4

n. ordem	Instituições de Ensino	Nível do Curso			Nível da Instituição			Modalidade do Curso	Natureza Jurídica
		CPC	CPC Contínuo	Enade	CI	IGC Faixa	IGC Contínuo		
1	Fundação Universidade Federal do Rio Grande - FURG				3	4	313,00		PJ Dpub Federal
2	Instituição Militar de Engenharia - IME				S/	5	431,00		PJ Dpub Federal
3	Instituto Tecnológico de Aeronáutica - ITA				S/	5	478,00		PJ Dpub Federal
4	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais	S/	S/	S/	4	4	303,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro
5	Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro - PUC Rio	4	3,47	3	5	4	387,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro
6	Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS	4	3,83	5	S/	4	321,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro
7	Universidade de Brasília - UNB				S/	4	389,00		PJ Dpub Federal
8	Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC	S/	S/	S/	S/	4	302,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro
9	Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ				S/	4	333,00		PJ Dpub Estadual
10	Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS	3	2,56	3	4	4	330,00	Presencial	PJ Dpriv s/Fins Lucro
11	Universidade Estadual de Ponta Grossa - UEPG				S/	4	311,00		PJ Dpub Estadual
12	Universidade Federal da Bahia - UFBA				4	4	325,00		PJ Dpub Federal
13	Universidade Federal de Goiás - UFG				S/	4	345,00		PJ Dpub Federal
14	Universidade Federal de Itajubpa - UNIFEI				S/	4	389,00		PJ Dpub Federal
15	Universidade Federal de Ouro Preto - UFOP				S/	4	350,00		PJ Dpub Federal
16	Universidade Federal de Pelotas - UFPEL				S/	4	315,00		PJ Dpub Federal
17	Universidade Federal de Santa Maria - UFSM				3	4	347,00		PJ Dpub Federal
18	Universidade Federal de São Carlos - UFSCAR				4	5	403,00		PJ Dpub Federal
19	Universidade Federal do Ceará - UFC				S/	4	329,00		PJ Dpub Federal
20	Universidade Federal do Espírito do Santo - UFES				S/	4	304,00		PJ Dpub Federal
21	Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN				S/	4	340,00		PJ Dpub Federal
22	Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS				4	5	415,00		PJ Dpub Federal

UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
CIn - Centro de Informática

RECEITA DE OPORTUNIDADE DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO

Nome do Curso	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO

Nome da Instituição	Ano/Entrada Vestibular	nº Créditos p/Período	MENSALIDADES			Total 1º trim/09
			1ª Mens	2ªMens	3ªMens	
PUC - RIO	2009.1ª Entrada	23	1.916,00	1.916,00	1.916,00	5.748,00
PUC - RS	2009.1ª Entrada	23	1.211,83	1.211,83	1.211,83	3.635,49
PUC - SP	**2009.1ª Entrada**	**23**	**1.035,00**	**1.035,00**	**1.035,00**	**3.105,00**

Nome do Curso	ENGENHARIA DA COMPUTAÇÃO

Nome da Instituição	Ano/Entrada Vestibular	nº Créditos p/Período	MENSALIDADES			Total 1º trim/09
			1ª Mens	2ªMens	3ªMens	
PUC - RIO	2009.1ª Entrada	23	1.916,00	1.916,00	1.916,00	5.748,00
PUC - RS	**2009.1ª Entrada**	**23**	**1.211,83**	**1.211,83**	**1.211,83**	**3.635,49**

NOTAS EXPLICATIVAS

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 de 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.

CIn - Centro de Informática

BENCMARKING DE SERVIÇOS DE SECRETARIA EDUCACIONAL					
Empresa	**Função**	**Exigência**	**FONTE**	**Valor Salário**	**Estado**
Confidencial	Secretária Escolar 3º grau	Conhecimento LDB	Catho on line	3.000,00	SP
Confidencial	Secretária de Curso	Registro Escolares Acadêmicos	Catho on line/Trovit Empregos	1.082,00	BA
Confidencial	Secretária de Curso	Registro Escolares Acadêmicos	Trovit Empregos	1.082,00	MA
MEIER	Auxiliar de secretaria escolar 2º grau	Experiencia, Ensino Médio	Quero um emprego	800,59	RJ
Confidencial	Secretária escolar	Cadastro PRODESP, nível superior	Buscojobs	1.000,00	MA
Confidencial	Secretária escolar	Cadastro PRODESP, nível superior	Catho on line	1.000,00	SP
Confidencial	secretária escolar	Experiencia atendimento cliente interno	Catho on line	1.000,00	SP
Confidencial	Secretária escolar	zelar guarda e sigilo documentos escolares	Catho on line	1.000,00	SP

NOTAS EXPLICATIVAS

1 - Os preços foram pesquisados a partir do sistema busca do google na rede mundial de computadores;
2- Foram retornados do sistema busca 1.870.000 respostas do critério SALARIO SECRETARIA ESCOLAR;
3- dos 1.870.000 respostas, selecionou-se o sistema de cadastro da Trovit Empregos que ofertou 12 colocações;
4 - de 12 empresas 04 não demonstraram os preços, eram a combinar;
5 - a empresa MEIER foi descartada porque os serviços não é similar ao que é prestado pelo Cin, de 3º grau;
6 - a melhor oferta desprezada pelo poder público na assessoria educacional é de R$ 1.000,00;

Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES/MEC

Produção bibliográfica distribuída segundo a estratificação *Qualis*, Teses e Dissertações defendidas e número de Docentes permanentes, triênio 2004-06, e Conceito aprovado no CTC (outubro de 2007)

(Obs.: estes dados incorporam correções eventualmente feitas pelas Comissões de Área (CAs) nos dados brutos tais como: retipificação de trabalho publicado, eliminação de trabalhos duplicados, classificação equivocada de docente, etc. Em algumas áreas os quantitativos de livros e capítulos de livro estão expressos em equivalente artigo completo internacional A, conforme regras de equivalência explicitadas pelas CAs nos Documentos de Área).

Área de avaliação: CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO

Legenda: **[1]** Modalidade: M=mestrado; D=doutorado; **[2]** Média anual (docentes/ano); [3] Total de Teses (Te) e Dissertações (Di) defendidas sob orientação de todas as categorias docentes; **[4]** Pelo menos um autor/co-autor é docente permanente.

Sigla Instituicao	Nome	Modalidade [1]	Ano de inicio		Conceito 2007	Docentes permanentes 2004-06 [2]	Teses e Dissertações 2004-06 [3]			Artigos completos publicados em periódicos técnico-científicos [4]									Trabalhos completos publicados em anais de eventos técnico-científicos [4]									Livros e Capítulos de livro [4]			
										Internacional			Nacional			Local			Internacional			Nacional			Local			Texto Integral	Capítulos de livro	Coletâneas	Verbetes e outros
			M	D			Te	Di	Di/Te	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C				
UFRGS	COMPUTAÇÃO	Acad.	1973	1988	6	40	48	158	3,29	40	22	2	-	7	1	-	-	-	191	29	64	42	29	48	-	-	-	6	45	-	-
UFRJ	ENGENHARIA DE SISTEMAS E COMPUTAÇÃO	Acad.	1971	1971	6	34	54	157	2,91	55	21	7	-	5	-	-	-	-	50	17	31	40	34	17	-	-	-	2	25	-	-
PUC-RIO	INFORMÁTICA	Acad.	1967	1975	6	24	45	96	2,13	22	18	1	-	2	-	-	-	-	25	21	55	41	21	37	-	-	-	10	29	7	-
USP/SC	CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO E MATEMÁTICA COMPUTACIONAL	Acad.	1974	1996	5	41	55	132	2,40	41	18	6	-	17	1	-	-	-	62	15	31	57	28	51	-	-	-	5	22	1	-
USP	CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1997	1997	5	36	10	75	7,50	55	18	5	-	1	-	-	-	-	11	11	9	22	12	14	-	-	-	2	12	-	-
UNICAMP	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1977	1993	5	35	26	92	3,54	57	10	4	-	6	-	-	-	-	66	11	29	34	43	26	-	-	-	2	22	2	-
UFPE	CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1975	1992	5	32	32	159	4,97	25	11	2	-	3	-	-	-	-	101	13	53	81	20	41	-	-	-	-	16	6	-
UFF	COMPUTAÇÃO	Acad.	1995	2002	5	26	3	88	29,33	19	5	2	-	5	1	-	-	-	25	7	10	14	18	23	-	-	-	2	11	1	-
UFMG	CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1974	1990	5	22	24	96	4,00	33	6	6	-	-	-	-	-	-	67	7	14	72	10	20	-	-	-	3	18	-	-
UFPE	CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO	Prof.	2006		4	39	-	-		13	4	-	-	1	-	-	-	-	52	8	26	20	8	13	-	-	-	-	1	-	-
UFRJ	INFORMÁTICA	Acad.	1997		4	23	-	99		19	6	4	-	3	-	-	-	-	36	6	8	24	26	10	-	-	-	2	13	-	-
PUC/RS	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1994	2004	4	20	-	71		9	4	-	-	1	1	-	-	-	39	15	18	7	8	9	-	-	-	1	14	1	-
PUC/PR	INFORMÁTICA APLICADA	Acad.	1996	2006	4	19	-	57		9	4	2	-	-	-	-	-	-	47	6	10	23	12	16	-	-	-	-	14	-	1
UFSCAR	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1988		4	17	-	92		7	3	-	-	2	-	-	-	-	39	5	12	20	13	22	-	-	-	2	9	1	-
UFPR	INFORMÁTICA	Acad.	1996		4	16	-	72		5	7	2	-	4	-	-	-	-	19	5	4	8	9	13	-	-	-	2	3	1	-
UNISINOS	COMPUTAÇÃO APLICADA	Acad.	2000		4	16	-	40		21	5	1	-	2	-	-	-	-	29	8	13	16	23	28	-	-	-	-	23	-	-
UFC	CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1995	2005	4	15	-	28		9	5	-	-	1	-	-	-	-	16	2	9	15	10	8	-	-	-	-	2	-	-
UFRN	SISTEMAS E COMPUTAÇÃO	Acad.	1999		4	13	-	47		7	6	-	-	5	-	-	-	-	39	4	10	32	12	5	-	-	-	1	5	3	-
UNIFOR	INFORMÁTICA APLICADA	Acad.	1999		4	13	-	49		5	1	-	-	1	-	-	-	-	12	9	5	16	21	10	-	-	-	2	14	-	-
UFCG	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1973	2005	4	12	-	46		2	3	1	-	2	-	-	-	-	23	11	14	12	11	13	-	-	-	-	12	1	-
UFAM	INFORMÁTICA	Acad.	2001		4	11	-	49		2	1	-	-	-	-	-	-	-	23	1	-	7	6	4	-	-	-	-	4	-	-
UFMS	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1999		4	9	-	17		7	4	1	-	-	-	-	-	-	5	3	-	1	4	4	-	-	-	-	2	-	-
UNICAMP	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Prof.	2001		3	38	-	79		-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	3	2	-	-	-	-	1	-	-
UFSC	CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO	Acad.	1992		3	27	-	132		7	2	5	-	-	-	-	-	-	51	12	14	12	22	19	-	-	-	3	8	-	-
UFES	INFORMÁTICA	Acad.	1994		3	19	-	81		7	3	1	-	1	-	-	-	-	5	3	7	8	22	25	-	-	-	2	7	-	-
UFU	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2001		3	16	-	40		6	1	-	-	1	-	-	-	-	11	5	3	12	5	4	-	-	-	-	3	-	-
UNESP/SJRP	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2006		3	15	-	-		1	1	-	-	1	-	-	-	-	-	2	1	1	3	-	-	-	-	-	1	-	-
UECE	COMPUTAÇÃO APLICADA	Prof.	2006		3	14	-	-		1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	4	1	-	-	-	-	-	1	-	-
UFPA	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2005		3	14	-	-		3	1	-	-	1	-	-	-	-	6	2	2	4	19	4	-	-	-	-	8	-	-
UFPB/J.P.	INFORMÁTICA	Acad.	2006		3	13	-	-		1	-	-	-	-	-	-	-	-	5	-	7	3	5	1	-	-	-	-	2	-	-
UFG	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2004		3	13	-	4		9	4	1	-	-	-	-	-	-	3	-	1	3	2	1	-	-	-	-	5	-	-
IME	SISTEMAS E COMPUTAÇÃO	Acad.	1971		3	12	-	34		4	1	-	-	-	-	-	-	-	4	1	6	5	2	3	-	-	-	-	5	5	1
UCPEL	INFORMÁTICA	Acad.	2006		3	12	-	-		1	-	-	-	6	-	-	-	-	7	2	4	2	1	4	-	-	-	-	10	2	-
UEM	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2002		3	12	-	36		3	-	2	-	1	-	-	-	-	-	5	5	4	6	6	-	-	-	2	4	-	4
FESP/UPE	ENGENHARIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2006		3	11	-	-		3	-	1	-	-	-	-	-	-	9	-	1	2	1	3	-	-	-	-	1	-	-
UNISANTOS	INFORMÁTICA	Acad.	2004		3	10	-	3		8	3	1	-	-	-	-	-	-	30	7	10	3	7	2	-	-	-	1	12	1	-
FEESR	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2002		3	10	-	62		3	1	-	-	-	-	-	-	-	2	3	2	2	13	5	-	-	-	3	11	1	-
PUC/MG	INFORMÁTICA	Acad.	2005		3	10	-	-		3	1	-	-	-	-	-	-	-	17	6	-	5	9	6	-	-	-	2	8	-	-
UNIFACS	SISTEMAS E COMPUTAÇÃO	Acad.	2006		3	10	-	-		2	-	-	-	-	-	-	-	-	3	2	5	7	1	-	-	-	-	-	1	-	-
UNIMEP	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2000		3	10	-	40		1	-	1	-	-	-	-	-	-	10	1	2	7	7	4	-	-	-	1	6	-	-
UNB	INFORMÁTICA	Acad.	1989		3	9	-	19		2	4	3	-	-	-	-	-	-	11	7	6	1	11	3	-	-	-	-	3	-	-
UFV	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO	Acad.	2004		3	9	-	3		1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	3	8	1	-	-	-	-	2	-	-
UNIFACS	SISTEMAS E COMPUTAÇÃO	Prof.	1999		3	8	-	39		3	1	-	-	-	-	-	-	-	7	2	9	15	7	1	-	-	-	-	2	-	-

UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
CIn - Centro de Informática

BENCHMARKING DE CURSOS DE PÓS GRADUAÇÃO

Mestrado/Doutorado Acadêmico	C.Computação

Nome da Instituição	Conceito Capes	Nº DOCENTES 2004-2006	TESES E DISSERTAÇÕES			ARTIGOS EM PERIÓDICOS				TRABALHOS EM ANAIS EVENTOS TÉCNICOS-CIENTÍFICOS					
						Internacional			Nacional	Internacional			Nacional		
			TE	DI	TE/DI	A	B	C	B	A	B	C	A	B	C
PUC RIO	6	24	45	96	2,13	22	18	1	2	25	21	55	41	21	37
UFPE Cin	6	32	32	159	4,97	25	11	2	3	101	13	53	81	20	41

Fonte: Comparativo de Avaliação por Entidade - Avaliação CAPES, 2007.

Mestrado Profissional - Nenhuma da iniciativa privada com conceito 4.
A universidade que se aproximou com mestrado profissional foi a UNICAMP com conceito ,
mas não possui nenhuma publicação em periodicos e a UFPE tem 13 em nivel internacional com conceito A.
Não tem parâmetro para medir pelo CO

UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
CIn - Centro de Informática

CUSTO DE OPORTUNIDADE DOS CURSOS DE PÓS GRADUAÇÃO POR CENTRO DE ENSINO

MESTRADO

Nome da Instituição	ANUAL	MENSALIDADES			Total
		1ª Mens	2ªMens	3ªMens	1º trim/09
PUC - RIO	12.876,00	1.073,00	1.073,00	1.073,00	3.219,00

DOUTORADO

Nome da Instituição		MENSALIDADES			Total
		1ª Mens	2ªMens	3ªMens	1º trim/09
PUC - RIO	12.876,00	1.073,00	1.073,00	1.073,00	3.219,00

CIn - Centro de Informática

BENCMARKING DE SERVIÇOS DE ORIENTAÇÃO DE INFORMÁTICA					
EMPRESA	**Valor Hora**	**HT/Dia**	**5 Dias x 4 semana**	**Pacote Mensal**	**Fonte**
Professores associados consultoria educacional	40,00	6h	-	1.200,00	www.aulas-partic.com.br
API - Atendimento Personalizado em Informática	40,00	8	20	6.400,00	www.api.adm.br/internet/tabela.htm
WT Consultoria Empresarial e Educacional	5,21	8	20	833,00	www.cathoonline.com.br
Fórum de Instrutores de Informática	5,00	8	20	800,00	www.guiadohardware.net/comunidade
Fórum de Instrutores de Informática	7,00	8	20	1.120,00	www.guiadohardware.net/comunidade
Fórum de Instrutores de Informática	9,50	8	20	1.520,00	www.guiadohardware.net/comunidade
Senac Divinópolis SP	12,00	8	20	1.920,00	www.guiadohardware.net/comunidade
Senac Brasília	13,00	8	20	2.080,00	www.guiadohardware.net/comunidade
Confidencial - Consultoria Geral Informática e TI	3,13	8	20	500,00	http://empregos.trovitbrasil.com.br

Alunos Instruidos	jan	fev	mar	1º trimestre	Custo de Oportunidade	Valor
Mestrado Acadêmico	245	245	245	245	500,00	122.500,00
Doutorado	39	39	39	39	500,00	19.500,00
TOTAL						**142.000,00**

UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
CIn - Centro de Informática

BENCHMARKING PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

Nº Ordem	Fornecedor	Valor a Vista	Período	Fonte
1	Reprocenter Ltda	605,00	Mês	www.comprasnet.gov.br
2	Canal do Crédito	2.500,00	Mês	http://v.catho.com.br/
3	Reunidas Mercedes Benz - Natal/RN	1.100,00	Mês	http://v.catho.com.br/
4	APPC CONSULTORIA FINANCEIRA & TRIBUTÁRIA	1.100,00	Mês	http://v.catho.com.br/

UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
CIn - Centro de Informática

BENCHMARKING DOS PRODUTOS DA INFRAESTRUTURA

1. ESTRUTURA

Aluguel de Salas Comerciais

nº ordem	Local	m2	capacidade pessoas	Funcionalidade	Valor Aluguel Mês	Fonte
1	Imbiribeira - Recife		50-100	Treinamento, cursos com recursos audiovisuais	750,00	www.classificadosff.com.br
2	Centro - Recife	175	50 -100	Treinamento, cursos com recursos audiovisuais	750,00	www.classificadosff.com.br
3	Imbiribeira - Recife		20	Treinamento, cursos com recursos audiovisuais	300,00	www.classificadosff.com.br
4	Madalena - Recife	80	50 -100	Escritório ou Consultório	1.500,00	www.expimovel.com/novo
5	Caxangá - Recife	55	15	Vendas - Treinamento - Escritório	450,00	www.expimovel.com/novo
6	Cordeiro - Recife	160	50 -100	Vendas - Treinamento - Escritório	550,00	www.expimovel.com/novo
7	Engenho do Meio - Recife	150	50 -100	Vendas - Treinamento - Escritório	1.200,00	www.expimovel.com/novo
				Mercado de 50 -100 pessoas	**4.750,00**	
				Média Mercado Preços Contratados	**950,00**	

Aluguel de Auditório

nº ordem	Local	capacidade pessoas	Valor aluguel	Funcionalidade	condição Aluguel	Fonte
1	Paraíso - SP	15 - 35	350,00	Apresentações, convenções,reuniões c/recursos	1 hora	www.classificados-brasil.com
2	Senac - PE	240 - 290	180,00	Apresentações,convenções , recursos audi-visual	1 hora	www.pe.senac.br
3	Senac - PE	30 - 155	103,50	Tela de Projeção,Recursos audio-visual,dvd,comp	1 hora	www.pe.senac.br
4	Curitiba	30 -155	180,00	Tela de Projeção,Recursos audio-visual,dvd,comp	1 hora	www.anunciegratis.com
5	Curitiba	30 - 155	180,00	Treinamento com Recursos audio-visual	1 hora	www.anunciegratis.com
6	Belo Horizonte - MG	30 - 155	133,00	datashow, som ambiente, estacionamento	1 hora	www.anunciegratis.com
7	Brasilia - DF	30 -150	100,00	Treinamento com Recursos audio-visual	1 hora	www.vivastreet.com.br
	Valor de Mercado		**876,50**			
	Média Mercado		**146,08**			

Galpão - CESAR

nº ordem	Local	capacidade pessoas	Valor aluguel	Funcionalidade	condição Aluguel	Fonte
3	Imbiribeira - Recife	20	0,42	Treinamento, cursos com recursos audiovisuais	1 hora	www.classificadosff.com.br
2	Caxangá - Recife	55	1,60	Vendas - Treinamento - Escritório	1 hora	www.expimovel.com/novo
3	Paraíso - SP	15 - 35	350,00	Treinamento, cursos, reuniões c/recursos audiovisuais	1 hora	www.classificados-brasil.com
4	Senac - PE	30 - 155	103,50	Tela de Projeção,Recursos audio-visual,dvd,comp	1 hora	www.pe.senac.br
5	Curitiba	30 -155	180,00	Tela de Projeção,Recursos audio-visual,dvd,comp	1 hora	www.anunciegratis.com
6	Curitiba	30 - 155	180,00	Treinamento com Recursos audio-visual	1 hora	www.anunciegratis.com
7	Belo Horizonte - MG	30 - 155	133,00	datashow, som ambiente, estacionamento	1 hora	www.anunciegratis.com
8	Brasilia - DF	30 -150	100,00	Treinamento com Recursos audio-visual	1 hora	www.vivastreet.com.br
	Valor Mercado		1.048,52			
	Média Mercado		**131,07**			

Laboratório de Informatica com média 50 estações de trabalho

nº ordem	Local	capacidade pessoas	Valor aluguel	Funcionalidade	condição Aluguel	Fonte
1	Boa-Viagem	40 comp	7.680,00	Aprendizado, Treinamento, desenvolvimento sistemas	a vista	www.classificadosff.com.br
2	Senac al (R$ 350/turno)	20 comp	700,00	Aprendizado, Treinamento, desenvolvimento sistemas	a vista	http://www.al.senac.br/Servicos/laborato
3	Smart Idiomas(60.000/ano)	40 comp	5.000,00	Aprendizado, Treinamento, desenvolvimento sistemas	a vista	http://www.smartidiomas.com.br/paginas

BENCHMARKING DOS PRODUTOS DA INFRAESTRUTURA

2. MATERIAIS DISPONÍVEIS

Computadores

nº ordem	Fornecedor	VALOR	Descriminação	Medida	Fonte
1	JCM Informática Ltda	211,45	Microcomputador 1G, 2.66 GHZ, Intel, core 2 duo, HP	unidade	www.recife.pe.gov.br
2	PLUGNET Comércio e Representação Ltda	245,00	Microcomputador 1G, 2.66 GHZ, Intel, core 2 duo, HP	unidade	www.recife.pe.gov.br
3	ALUGAMICRO	89,00	Microcomputador 256mb, Duron, HD 40Gb , sem monitor	unidade	www.alugamicro.com.br

Projetor

nº ordem	Fornecedor	VALOR	Descriminação	Medida	Fonte
1	ALUGAMICRO	89,00	Projetor Datashow para Ensino	diaria	www.alugamicro.com.br
2	Salvador	69,00	Projetor Datashow para Ensino	diaria	www.aluguelprojetor.com.br
3	ViewAge	100,00	Projetor Datashow para Ensino	diaria	http://www.viewage.com.br
4	NextBahia	59,00	Projetor Datashow para Ensino		WWW.NEXTBAHIA.COM.BR

Impressora a Laser

nº ordem	Fornecedor	VALOR	Descriminação	Medida	Fonte
1	ALUGAMICRO	177,00	HP	mensal	www.alugamicro.com.br

TV plasma

nº ordem	Fornecedor	VALOR	Descriminação	Medida	Fonte
1	ALUGAMICRO	99,94	tv plasma 32p	diaria	www.alugamicro.com.br
		42,00	tv plasma 32p	diaria	www.acaolocadora.com.br/ -
		42,00	tv plasma 32p	diaria	www.novobr.com

ANEXOS

1. Controle Material Infraestrutura
2. Plano de Eventos – 1º Trimestre 2009
3. Portaria 09/2009 MEC
4. Resolução 02/2006 CCEPE/UFPE
5. CNPJ da UFPE contendo o CNAE
6. Tabela de Alícotas por Códigos FPAS
7. Planilha Money com os valores em Sigilo.

Home
http://portal.cin.ufpe.br/servicos/infraestrutura/Pages/default.aspx

Infra-Estrutura

Laboratórios

Nome	Localização	Descrição	Capacidade
Grad 1	Bloco C - Térreo	Laboratório para Graduação com projetor	40 computadores
Grad 2	Bloco C - Térreo	Laboratório para Graduação com projetor	40 computadores
Grad 3	Bloco C - Térreo	Laboratório para Graduação com projetor	48 computadores
Grad 4	Bloco C - Térreo	Laboratório para Graduação com projetor	40 computadores
Grad 6	Bloco B - Térreo	Suporte instalado temporariamente	
C3	Bloco C - Térreo	Laboratório de Pesquisa com impressora - xerox01	13 computadores
C4	Bloco C - Térreo	Laboratório de Pesquisa com 1 Scanner com um micro dedicado	15 computadores
C5	Bloco C - Térreo	Laboratório de Pesquisa	13 computadores
C6	Bloco C - Térreo	Laboratório de Pesquisa	12 computadores

Salas

Nome	Localização	Descrição	Capacidade
A-003	Bloco A - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-001	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-002	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-003	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-004	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-005	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-222	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-224	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
D-226	Bloco D - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
B-001	Bloco B - Térreo	Sala de Aula com computador e projetor	
Sala de Convivência	Bloco C - Térreo	Espaço de convivência com televisão e vídeo	
Sala de reunião 1	Galpão CESAR	Sala de reunião	8 pessoas

Sala de reunião 2	Galpão CESAR	Sala de reunião	12 pessoas

Auditórios

Nome	Localização	Descrição	Capacidade
Auditório CIn	Bloco A - Térreo	Auditório com projetor	110 pessoas
Auditório CCEN EM OBRAS	CCEN	Auditório	200 pessoas
Auditório CESAR	Galpão CESAR	Auditório com computador e projetor	50 pessoas

Áreas Comuns

Nome	Localização	Descrição	Capacidade
Copa	Bloco C - Térreo		

Biblioteca

Nome	Localização	Descrição	Capacidade
Biblioteca de Matemática, Estatística e Informática	CCEN	Biblioteca	

http://imoveis.imovelweb.com.br/?gclid=CKzy_b74lqECFcwe7godsUuTNw

Logotipo do Centro de Informática - UFPE

This List: Calendário Eventos C

O CIn Notícias Graduação Pós-Graduação Serviços Ramais Docentes Pesquisa

Centro de Informática - UFPE > **Serviços**

Calendário Eventos CIn

Actions View: **Calendar**

2009

jan	fev	mar
abr	mai	jun
jul	ago	set
out	nov	dez

Today is
segunda-feira, 11 de abril de 2011

- **Lists**
- **Calendário CIn**
- **Documentos**
  - Layout oficial de apresentações do CIn
- **Serviços**
  - Informações MSDN AA
- **Coordenação**
- **Gerência**
- **FAQs**
- **Discussões**
- **Equipe e Horário**
- **Infra-Estrutura**
- **Crachás**

janeiro de 2009

Expand All Collapse All | 1 Day 7 Week 31 **Month**

domingo	segunda-feira	terça-feira	quarta-feira	quinta-feira	sexta-feira	sábado
28	**29**	**30**	**31**	**1**	**2**	**3**
				0:00 **Feriado - Confraternização Universal**		
4	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
11	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**
					0:00 **Término oferta de componentes - Grad**	
18	**19**	**20**	**21**	**22**	**23**	**24**
0:00 **Edital de Matrícula 2009.1 - Grad**	0:00 **Início preparação matrícula**					
25	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**	**31**
0:00 **Início Matrícula 2009.1 - Grad**				0:00 **Término preparação matrícula**	0:00 **Término Matrícula 2009.1 - Grad** 0:00 **Matrícula 2009.1 – Retardatários - Grad**	

Logotipo do Centro de Informática - UFPE

This List: Calendário Eventos C

O CIn Notícias Graduação Pós-Graduação Serviços Ramais Docentes Pesquisa

Centro de Informática - UFPE > **Serviços**

Calendário Eventos CIn

◂ **2009** ▸

jan	**fev**	mar
abr	mai	jun
jul	ago	set
out	nov	dez

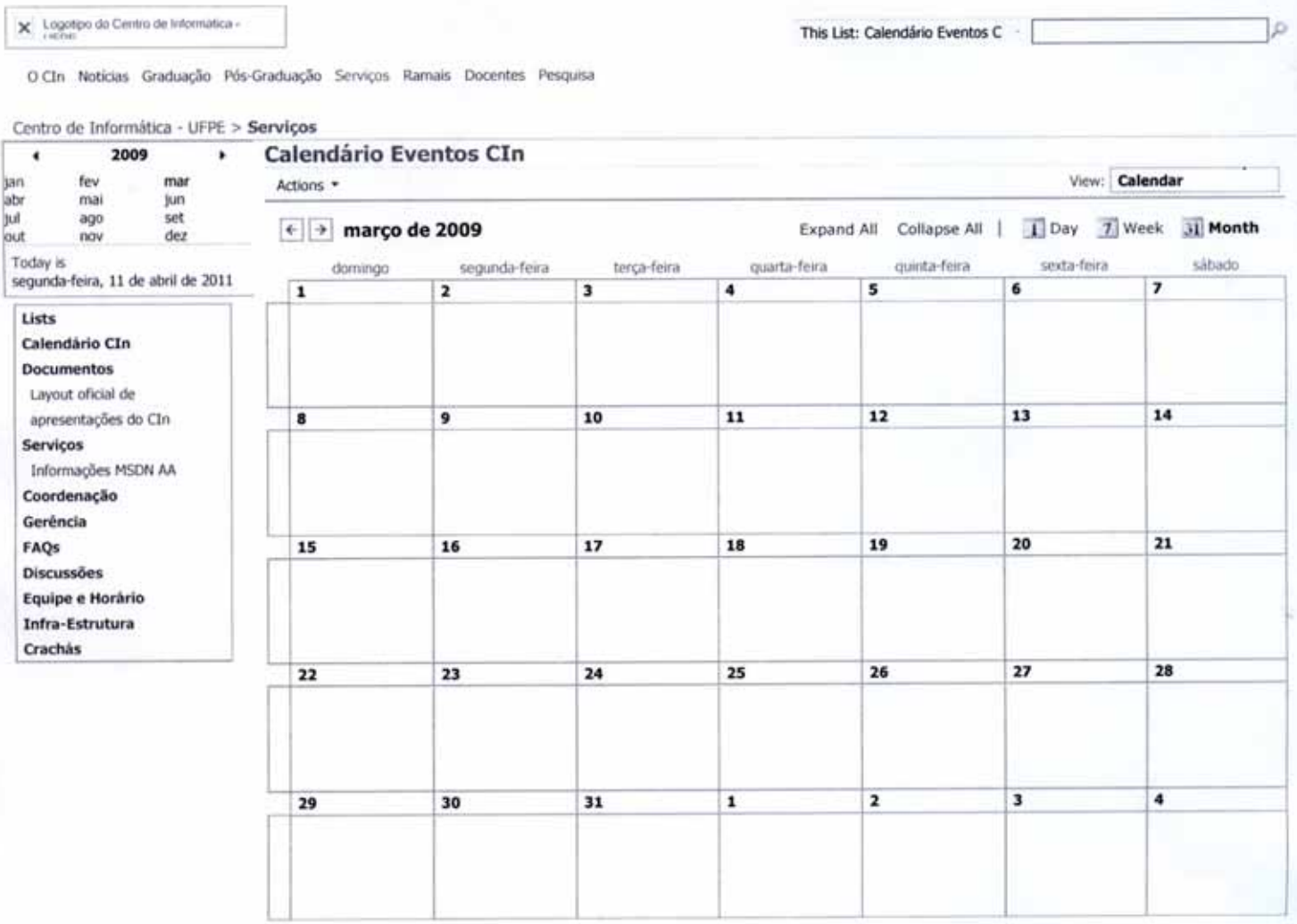
Today is
segunda-feira, 11 de abril de 2011

- **Lists**
- **Calendário CIn**
- **Documentos**
  - Layout oficial de apresentações do CIn
- **Serviços**
  - Informações MSDN AA
- **Coordenação**
- **Gerência**
- **FAQs**
- **Discussões**
- **Equipe e Horário**
- **Infra-Estrutura**
- **Crachás**

Actions ▾ View: **Calendar**

◂ ▸ **fevereiro de 2009** Expand All Collapse All | 1 Day 7 Week 31 **Month**

domingo	segunda-feira	terça-feira	quarta-feira	quinta-feira	sexta-feira	sábado
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
	0:00 **Início ajuste matrícula - Grad**		0:00 **Término ajuste matrícula - Grad**	0:00 **Processamento matrícula - Grad**	0:00 **Comprovantes Matrícula - Grad**	
8	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**
	0:00 **Início Diários de classe - Grad**					0:00 **Término Diários de classe - Grad**
15	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**	**21**
	0:00 **Início aulas 2009.1** 0:00 **Semana de Recepção e Integração**	0:00 **Semana de Recepção e Integração**	0:00 **Semana de Recepção e Integração**			0:00 **Feriado – Carnaval**
22	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**
0:00 **Feriado – Carnaval**	0:00 **Feriado – Carnaval**	0:00 **Feriado – Carnaval**	0:00 **Feriado – Cinzas**			


Logotipo do Centro de Informática - UFPE
This List: Calendário Eventos C
O CIn Notícias Graduação Pós-Graduação Serviços Ramais Docentes Pesquisa
Centro de Informática - UFPE > Serviços
2009
jan fev mar
abr mai jun
jul ago set
out nov dez
Today is
segunda-feira, 11 de abril de 2011
Lists
Calendário CIn
Documentos
Layout oficial de apresentações do CIn
Serviços
Informações MSDN AA
Coordenação
Gerência
FAQs
Discussões
Equipe e Horário
Infra-Estrutura
Crachás
Calendário Eventos CIn
Actions
View: Calendar
março de 2009
Expand All
Collapse All
Day
Week
Month
domingo segunda-feira terça-feira quarta-feira quinta-feira sexta-feira sábado
1 2 3 4 5 6 7
8 9 10 11 12 13 14
15 16 17 18 19 20 21
22 23 24 25 26 27 28
29 30 31 1 2 3 4

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SECRETARIA EXECUTIVA
SUBSECRETARIA DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

PORTARIA Nº. 09, DE 31 DE DEZEMBRO DE 2009.

O SUBSECRETÁRIO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, no uso de suas atribuições legais, e;

Considerando as atividades desenvolvidas pela Subsecretaria de Planejamento e Orçamento por força do inciso I, do Art. 6º, da Estrutura Regimental do Ministério da Educação, Decreto nº. 6.320, de 20 de dezembro de 2007; e

Considerando o disposto na Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, Lei nº. 12.017, de 13 de agosto de 2009, no Decreto nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986, na Portaria GM/MEC nº. 731, de 22 de julho de 2009, no Manual SIAFI e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 2ª Edição.

RESOLVE,

Art. 1º Fica instituído o Sistema Integrado de Planejamento, Orçamentação e Custos para as unidades orçamentárias e gestoras do Ministério da Educação - MEC, por meio da adoção da Subação Orçamentária e do Plano Interno – PI.

§ 1º As políticas nacionais de educação, especialmente as iniciativas do Plano de Desenvolvimento da Educação – PDE e demais planos desenvolvidos no âmbito das instituições federais de ensino e pesquisa, vinculadas ao MEC, serão integradas aos Planos Plurianuais – PPA por meio de Subações Orçamentárias cadastradas no Sistema Integrado de Planejamento, Orçamento e Finanças do Ministério da Educação – SIMEC.

§ 2º A Subação Orçamentária é o instrumento de integração entre o planejamento, a programação e a execução orçamentária e financeira, de forma a orientar os processos de tomada de decisão e imprimir visibilidade às atividades desenvolvidas para dar consecução às políticas nacionais de educação, podendo ser executada por meio de uma ou mais ações orçamentárias.

§ 3º O instrumento para orientar o planejamento, a implementação, o monitoramento, a avaliação e a revisão contínua de cada Subação Orçamentária é o Plano de Trabalho, de inserção obrigatória no SIMEC, para as unidades orçamentárias 26.101 – Administração Direta, 26.290 – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP, 26.291 – Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES e 26.298 – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE.

§ 4º O Plano Interno, constante do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, será utilizado como instrumento de programação e gerenciamento da Subação Orçamentária e de detalhamento de seus atributos, com vistas à apropriação de custos das

políticas nacionais de educação e do planejamento institucional das unidades orçamentárias e gestoras do MEC.

§ 5º O SIMEC disponibilizará funcionalidade de criação e codificação de Subações Orçamentárias e seus respectivos Planos Internos.

Art. 2º As unidades orçamentárias vinculadas ao MEC identificadas no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI como órgãos subordinados ao Órgão Superior Ministério da Educação – 26.000 devem, obrigatoriamente, utilizar o Plano Interno.

§ 1º O campo para a inclusão dos códigos dos Planos Internos no SIAFI dispõe de 11 (onze) posições para cadastramento, permitindo a utilização de combinações alfanuméricas, não sendo permitido o uso de caracteres especiais, assim definidos no âmbito do MEC:

I – Na primeira posição será utilizado o enquadramento da despesa, conforme o Anexo I desta Portaria;

II – Da segunda à quinta posição, serão cadastrados códigos identificadores da Subação Orçamentária à qual se vincula o respectivo PI.

III – A sexta posição definirá o nível/etapa de ensino, conforme padronização do Anexo II desta Portaria;

IV – A sétima e a oitava posição estabelecerão a categoria de apropriação, conforme padronização do Anexo III desta Portaria;

V - A nona e a décima posição serão utilizadas codificações de livre escolha da unidade, de forma a atender às suas necessidades e características específicas.

VI – A décima primeira posição definirá a modalidade de ensino/tema/público, conforme padronização do Anexo IV desta Portaria.

§ 2º A utilização da Subação Orçamentária e seus respectivos Planos Internos é de caráter obrigatório para as unidades orçamentárias constantes do § 3º do Art. 1º.

§ 3º As unidades orçamentárias não contempladas no § 3º do Art. 1º ficam dispensadas da obrigatoriedade da utilização de código identificador da Subação Orçamentária, previsto no Inciso II do § 1º deste artigo, sendo facultada a utilização do código zerado (0000) ou do código da ação orçamentária, a critério de cada unidade.

§ 4º Sempre que a unidade não fizer uso da codificação livre, conforme Inciso V do § 1º deste artigo será utilizado código zerado (00).

§ 5º Fica dispensada da obrigatoriedade de utilização do Inciso VI do §1º deste artigo a Unidade Orçamentária 26.290 – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP.

§ 6º Quando não houver categoria de apropriação específica no Anexo III, serão utilizadas as categorias 01 – Gestão da Subação Orçamentária ou da Unidade; 71 – Gestão Hospitalar; 90 – Transferências Legais e Constitucionais; 91 – Transferências Voluntárias; 92

– Descentralizações Internas ao MEC; 93 – Descentralizações Externas ao MEC; e, 99 – Outras Despesas.

§ 7º A partir de 15 de março de 2010, a utilização de limites de movimentação e empenho e de limites de saque ficarão condicionadas à implantação e à atualização do Plano de Trabalho no SIMEC, na forma prevista no § 3º do Art. 1º.

Art. 3º Todas as unidades orçamentárias vinculadas ao MEC utilizarão planos internos específicos para cada obra, objetivando o respectivo monitoramento da execução e dos custos.

§ 1º As obras contratadas pelo Ministério da Educação, suas autarquias e fundações, serão obrigatoriamente cadastradas no Módulo "Monitoramento de Obras" do SIMEC, utilizando-se, prioritariamente, os códigos identificadores de PI gerados pelo Sistema, admitindo-se os oriundos de outra Unidade Orçamentária da União.

§ 2º Recursos oriundos de outras dotações orçamentárias da União, destinados à complementação das obras previstas no § 1º deste artigo serão cadastrados obrigatoriamente no PI original da obra, quando o crédito descentralizado não estiver detalhado com Plano Interno próprio da unidade descentralizadora.

§ 3º Os Planos Internos referentes a obras ficam dispensados da obrigatoriedade de utilização do Inciso VI do §1º do Art. 2º.

§ 4º A liberação dos limites de movimentação e empenho e dos limites de saque das obras previstas no § 1º deste artigo, ficará condicionada ao cadastramento do Plano Interno no Módulo "Monitoramento de Obras" do SIMEC.

Art. 4º A unidade responsável pelo planejamento de cada órgão subordinado procederá à geração e posterior inserção, no SIMEC, das Subações Orçamentárias no módulo PPA – Monitoramento e Avaliação, para a elaboração de seus respectivos planos de trabalho.

Art. 5º A Setorial Orçamentária de cada órgão subordinado ao Órgão Superior 26000 – Ministério da Educação será a responsável pela geração e posterior vinculação, no SIMEC, dos planos internos ao plano de trabalho de cada Subação Orçamentária.

§ 1º A Setorial Orçamentária será a responsável pelo cadastramento das tabelas dos Planos Internos no SIAFI, utilizando a transação "ATUPI - Atualiza Plano Interno" para incluir os códigos a serem utilizados pelas suas unidades gestoras executoras.

§ 2º A Setorial Orçamentária das Instituições Federais de Ensino Superior será a responsável pelo cadastramento das tabelas dos Planos Internos das unidades orçamentárias dos Hospitais Universitários Federais a ela vinculadas.

§ 3º A Setorial Orçamentária do órgão subordinado 26.298 – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação será responsável pelo cadastramento das tabelas dos Planos Internos correspondentes à Unidade Orçamentária 73.107 – Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios – Recursos sob supervisão do MEC e da Unidade Orçamentária 74.902 – Operações Oficiais de Crédito – Recursos sob Supervisão do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES.

§ 4º A Setorial Orçamentária das Instituições Federais de Ensino, que mantém em sua estrutura organizacional Restaurante Universitário, Alojamento Estudantil e Hospital Veterinário de Ensino, deverá providenciar no SIAFI a criação, a seu critério, das respectivas Unidades Gestoras Responsáveis – UGR ou Unidades Gestoras Executoras – UGE.

Art. 6º As orientações para o cumprimento das regras determinadas nesta Portaria ficam estabelecidas no Manual do Sistema Integrado de Planejamento, Orçamentação e Custos do Ministério da Educação, contendo as instruções para elaboração de subações orçamentárias, dos planos internos e dos planos de trabalho, que será disponibilizado nos endereços http://www.mec.gov.br/spo e http://simec.mec.gov.br.

Art. 7º Esta Portaria revoga a Portaria Nº. 01, de 09 de janeiro de 2009 e a Portaria Nº. 02, de 13 de janeiro de 2009 da Subsecretaria de Planejamento e Orçamento.

Art. 8º Esta Portaria, composta dos ANEXOS I, II, III e IV, entra em vigor a partir de 1º de Janeiro de 2010.

PAULO EDUARDO NUNES DE MOURA ROCHA

Anexo I

Enquadramento da Despesa	
Código	**Descrição**
A	**ADMINISTRATIVA** - despesas consideradas essenciais ao atendimento da área meio, executadas com todas as fontes de Recursos.
C	**CONTRATOS/CONVÊNIOS** – despesas financiadas com arrecadação de Receita Própria decorrente de convênio, acordo, contrato ou ajuste, que exige algum tipo de contraprestação de obrigações ou serviços realizados pela unidade, e suas respectivas contrapartidas.
E	**PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO** - despesas cuja relevância incide sobre o planejamento estratégico da Unidade, contemplando ações de curto e médio prazo, constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional, executadas com todas as fontes de recursos.
F	**AÇÕES FINALÍSTICAS** - despesas consideradas essenciais ao atendimento das finalidades acadêmicas, ou as que concorrem para a consecução dos objetivos programáticos educacionais e de ação social, executadas com todas as fontes de recursos.
I	**PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL** – despesas cuja relevância incide sobre ações de caráter global e de longo prazo constantes do PDI da Unidade.
P	**PLANO DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO** – despesas relativas às ações constantes no PDE
R	**PLANO DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO/PLANO DE AÇÕES ARTICULADAS** - despesas relativas aos planos de ações articuladas de Estados e Municípios no âmbito do PDE.
S	**SUS** – despesas referentes à contratualização com o gestor estadual ou municipal.
X	Dotações orçamentárias recebidas por descentralizações externas ao MEC, inclusive do Ministério da Saúde que não se enquadram no código S.

Anexo II

Nivel / Etapa de Ensino	
Código	**Descrição**
B	Básica
C	Creche
F	Fundamental
G	Graduação
I	Infantil
M	Médio
O	Pós-graduação
P	Profissional/Tecnológico
R	Pré-escola
N	Não se aplica

Anexo III

Categoria de Apropriação	
Código	**Descrição**
00	Reserva Técnica
01	Gestão da Subação ou da Unidade
04	Monitoria
06	Bolsas
08	Auxílio ao Pesquisador e ao Avaliador
10	Vestibulares
15	Despesa Extra Orçamentária
32	Aquisição de Material de Consumo - Laboratório
33	Aquisição de Material Permanente - Laboratório
37	Material Pedagógico
38	Aquisição de Mobiliário
40	Aquisição de Equipamentos
41	Obras - Construção
42	Obras - Ampliação
43	Obras - Reforma
51	Eventos
52	Formação e Capacitação de Professores
57	Formação e Capacitação de Profissionais da Educação
59	Capacitação de Conselheiros
71	Gestão Hospitalar
90	Transferências Legais e Constitucionais
91	Transferências Voluntárias
92	Descentralizações Internas ao MEC
93	Descentralizações Externas ao MEC
94	Fomento à Pós-Graduação
99	Outras Despesas

Anexo IV

Modalidade de Ensino / Tema / Público	
Código	**Descrição**
A	Campo
D	Indígena
E	Especial
H	Doutorado
J	EJA
K	Ambiental
L	Integral
P	Profissional/Tecnológico
Q	Étnico Racial
S	Especialização/Residência
T	Pós-Doutorado
U	Rural
V	Pesquisa
X	Extensão
Y	Mestrado
Z	Direitos Humanos
N	Não se aplica

Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Pró-Reitoria para Assuntos de Pesquisa e Pós-Graduação – PROPESQ
Diretoria de Pós-Graduação
Coordenação dos Cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu*

Recife, 11 de maio de 2010

Considerando a necessidade de atualizar, aperfeiçoar a organização e o funcionamento dos cursos de especialização, a UFPE aprovou, em 13 de março de 2006, no **Conselho Coordenador de Ensino, Pesquisa e Extensão**, a **Resolução n.º 02/2006 – CCEPE/UFPE**, que normaliza a criação, coordenação, organização e funcionamento de cursos de pós-graduação *lato sensu* (especialização). A Resolução revoga a nº 01/2000 que tratava do mesmo tema no âmbito da UFPE, considera o disposto na Resolução n.º 01/2007 do CNE/MEC, da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação e agrega, em parte, os pronunciamentos judiciais exarados em Ação Civil Pública (2003.83.00.014926-4 – 10ª Vara Federal em Pernambuco) promovida pelo Ministério Público Federal (em grau de recurso perante o Tribunal Regional Federal da 5ª Região), quanto à elaboração e tramitação dos processos relativos àqueles cursos.

A seguir é apresentado um documento básico de orientação para a elaboração e tramitação dos **Projetos dos Cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* (Especialização)**.

DOCUMENTO BÁSICO DE ORIENTAÇÃO PARA FORMULAÇÃO E TRAMITAÇÃO DE PROJETOS DE CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* (ESPECIALIZAÇÃO) DA UFPE, EM CONVÊNIO COM A FADE – UFPE

Os projetos deverão, de acordo com a **Resolução nº 02/2006 – CCEPE/UFPE**, obedecer às seguintes regras:

PROPOSTAS PARA A REALIZAÇÃO DOS CURSOS

1. DA ELABORAÇÃO DAS PROPOSTAS:

Os cursos poderão ser propostos por:

- Programas de Pós-Graduação *stricto sensu*;
- Departamentos;
- Centros Acadêmicos (quando se tratar de curso de caráter interdisciplinar, envolvendo mais de um Departamento).

As propostas deverão ser, inicialmente, submetidas ao Pleno do Departamento (ou Plenos dos Departamentos, quando se tratar de curso de caráter interdisciplinar), ou ao Colegiado do Programa de Pós-Graduação, que deliberarão, sobre parecer de um relator designado, quanto ao mérito da proposta e sobre o efetivo caráter de pós-graduação do curso proposto.

Os projetos serão encaminhados ao Conselho Departamental do Centro Acadêmico, para aprovação e posterior encaminhamento à PROPESQ. Deverão ser obedecidas as seguintes orientações:

• Deverá existir apenas um processo para cada projeto de curso, o qual deverá ser renovado mesmo quando se tratar de uma nova versão de cursos similares anteriormente oferecidos;

• Independente do órgão proponente, os cursos serão vinculados administrativamente aos Departamentos ou Centros.

2. DOS TERMOS DA PROPOSTA (PARÂMETROS QUE DEVEM CONSTAR NAS PROPOSTAS DE CURSOS)

2.1 Participação dos Docentes

• A participação de docentes externos aos quadros da UFPE não pode exceder a 30% da carga horária total do curso, salvo se nos respectivos Centros Acadêmicos não existirem docentes que possam ministrar as referidas disciplinas. Esta justificativa deve ser comprovada mediante declaração do Diretor do Centro, ouvidos os departamentos envolvidos;

• Professores convidados (Palestrantes) podem apresentar palestras, seminários etc, desde que a atividade correspondente não seja computada na carga horária total do curso. Os nomes desses professores não serão incluídos nos 30% de docentes externos à UFPE.

2.2 Remuneração

a) A proposta orçamentária dos cursos deverá prever remuneração apenas para:

1. Coordenador (funções descritas no Artigo 12 da Resolução nº 02/2006 do CCEPE/UFPE);
2. Docente (aquele que ministrar aula);
3. Orientação de monografia;
4. Participação em banca examinadora;
5. Palestrante;
6. Secretário;
7. Estagiário;
8. Apoio Administrativo;
9. Supervisão Administrativa.

b) O Coordenador perceberá gratificação até o limite que corresponde ao valor da FG1 (valor atual de R$ 763,99);

c) A remuneração dos Docentes (do quadro da UFPE e externos) deve respeitar os limites do valor da hora/aula docente, conforme tabela do Anexo 1;

d) A remuneração para orientação de monografia não pode exceder ao valor de R$ 624,00 por orientação, sendo permitido a cada docente do curso orientar no máximo 5 alunos (conforme determinação da CPPG, em sua 11ª reunião ordinária, realizada em 17/11/2008);

e) A remuneração para participação em banca examinadora não pode exceder ao valor de R$ 250,00. O orientador não receberá por participação na banca (conforme determinação da CPPG, em sua 11ª reunião ordinária, realizada em 17/11/2008);

f) A remuneração para palestrante não pode exceder ao valor de R$ 834,00 (conforme determinação da CPPG, em sua 11ª reunião ordinária, realizada em 17/11/2008);

g) A remuneração do Secretário, quando do quadro da UFPE, deverá ser de até R$ 400,00 mensais, pelo prazo máximo da duração do curso, sendo permitido que o mesmo servidor secretarie apenas um curso de cada vez;

h) Quando o secretário for estranho aos quadros da UFPE, a remuneração mensal não poderá ultrapassar o valor de R$ 1.500,00, independente do número de cursos que esteja secretariando;

i) O estagiário, obrigatoriamente aluno da UFPE, será remunerado pelo valor da bolsa PIBIC, para um período máximo de 04 horas diárias (valor atual de R$ 360,00);

j) A remuneração do Apoio Administrativo não deve exceder ao valor de R$ 700,00 mensais (conforme determinação da CPPG, em sua 11ª reunião ordinária, realizada em 17/11/2008);

l) A remuneração para Supervisão Administrativa terá valor máximo igual ao do Coordenador do Curso, ou seja, FG1 (R$ 763,99), devendo a respectiva previsão constar apenas na proposta de um dos cursos, anexando-se a justificativa da supervisão nos demais cursos em andamento.

2.3 Outras despesas

a) As despesas com material de consumo para o curso e as despesas com serviço de terceiros (pessoa jurídica) são aquelas previstas no Anexo 2;

b) Serão admitidas despesas com material permanente, de acordo com a necessidade específica de cada curso;

c) Serão admitidas despesas com alimentação e deslocamentos de docentes de outras localidades, desde que em parâmetros razoáveis, bem como para pagamento de diárias e deslocamentos do pessoal da UFPE, quando o curso for oferecido fora de sua sede de origem;

d) Os serviços de limpeza poderão ser executados por pessoal contratado pelo curso, quando este for realizado em períodos não cobertos pelo contrato de serviços da UFPE;

e) Admitir-se-á a previsão de despesa para intervalos com lanches, em valores razoáveis, desde que o curso aconteça à noite ou nos finais de semana, em local onde não haja cantina disponível, devendo o Coordenador do curso justificar a necessidade da mesma;

f) Cada curso poderá prever orçamento para participação de docentes e estudantes em Congressos Nacionais e Internacionais (inscrição e passagem), desde que não ultrapasse 10% do orçamento do curso (conforme determinação da CPPG, em sua 11ª reunião ordinária, realizada em 17/11/2008);

g) Pequenas despesas (despesas miúdas de pronto pagamento) podem estar previstas na proposta de orçamento como suprimento de fundos. Os suprimentos de fundos serão concedidos aos coordenadores de curso, observando-se os seguintes critérios:

- O valor máximo por suprimento de fundos será de R$ 500,00;

- Será concedido um novo suprimento de fundos quando realizada a prestação de contas do suprimento anterior;

h) Com base em estudos técnicos especializados, a FADE deverá indicar os valores contidos em cada projeto, de modo a se ressarcir dos gastos que incorrer para apoiar a realização de tais atividades, com base no conceito de custo-padrão;

i) A taxa de expedição para certificado, no valor de R$ 16,00 (de acordo com a tabela de taxas e emolumentos em vigor), deve constar na receita do curso e sua despesa estará incluída no percentual atribuído à UFPE.

2.4 Remuneração da UFPE

a) A remuneração da UFPE, de acordo com a Resolução 05/2005, aprovada na 14ª sessão extraordinária do Conselho Universitário, realizada no dia 20/12/2005, será de 15% (6% - para o Departamento, 5% - para o Centro, 4% - para o Fundo UFPE) sobre o valor da receita bruta, exceto do material permanente;

b) Na ocorrência de existência de saldo de recursos financeiros ao final do curso, deve ser observada a Instrução Normativa da STN, n.º 01/97, que estabelece a sua reversão em favor da UFPE.

2.5 Reserva de Vagas

Cada Curso reservará 10% das vagas, a serem oferecidas a servidores da UFPE. A Coordenação do curso deverá comunicar à PROGEPE a relação dos servidores classificados e matriculados.

3. DA TRAMITAÇÃO

A tramitação do processo na Administração Central obedecerá às seguintes etapas:

a) A PROPESQ procederá à análise técnica da Proposta através da Diretoria de Pós-Graduação (DPG), que a submeterá a um Relator designado, quando se tratar do primeiro curso, encaminhando em seguida à FADE e à PROPLAN (Convênio e Controladoria), para análise da proposta orçamentária.

b) Após essa análise, o projeto será encaminhado às Câmaras de Pesquisa e de Pós-Graduação (CPPG), para aprovação;

c) Uma vez aprovado o curso pelas Câmaras, deverá ser emitido um termo de convênio que será encaminhado à Procuradoria Geral Federal - UFPE, para submissão ao Gabinete do Reitor;

d) Colhida a assinatura do Reitor, o termo de convênio será encaminhado à FADE, para registro e publicação no DOU, quando deverá ser aberta uma conta bancária específica para o curso;

e) Uma vez que o processo seja devolvido pela FADE à PROPLAN, para registro da publicação no DOU, o mesmo deverá ser encaminhado pela Pró-Reitoria de Planejamento à Secretaria dos Órgãos Deliberativos Superiores (SODS), para submissão ao Conselho Universitário.

Anexo 1

TABELA DE HORA AULA DOCENTE PARA CURSO *LATO SENSU*		
REGIME DE TRABALHO = DEDICAÇÃO EXCLUSIVA		
CATEGORIA ADJUNTO: ESPECIALISTA		
Adjunto 4	**Salário Total: R$ 3.511,61**	**Hora-Aula: R$ 109,73**
CATEGORIA ADJUNTO: MESTRE		
Adjunto 4	**Salário Total: R$ 4.377,91**	**Hora-Aula: R$ 136,80**
CATEGORIA ADJUNTO: DOUTOR		
Adjunto 4	**Salário Total: R$ 5.923,03**	**Hora-Aula: R$ 185,09**
CATEGORIA ASSOCIADO: DOUTOR		
Associado 4	**Salário Total: R$ 6.674,42**	**Hora-Aula: R$ 208,57**

PARÂMETRO

O valor da Hora-Aula para o docente que ministrará aula nos cursos de especialização será igual à remuneração paga a um Professor do Quadro de Pessoal da UFPE, posicionado no Nível 4, da Classe de Adjunto em Regime de 40 horas com Dedicação Exclusiva, dividido por 32. O valor da Hora-Aula será definido de acordo com a titulação do Professor Contratado.

Para Professor na Categoria de Associado, o valor da Hora-Aula será igual à remuneração paga a um Professor do Quadro de Pessoal da UFPE, posicionado no Nível 4, da Classe de Associado em Regime de 40 horas com Dedicação Exclusiva, dividido por 32.

Anexo 2

1 - Material de Consumo:

1.1 - Pastas para participantes
1.2 - Material de expediente (papel, envelope, lápis, pincel, apagador quadro branco...)
1.3 - Material para lanche (açúcar, café, adoçante, copos descartáveis, filtro para café, água mineral/garrafão, biscoitos, bolachas...)
1.4 - Material para laboratório (pipeta, béquer, álcool, reagentes...)
1.5 - Material de informática (mouse, cartucho para impressora, tonner, CDR, CDRW, DVDR...)
1.6 - Material de Higiene/limpeza / Kit de primeiros socorros (papel higiênico, papel toalha, desinfetante, saco para lixo, luvas, vassoura, sabão líquido/em pó/em barra...)
1.8 - Software
1.9 - Suprimento de Fundos (Pequeno Caixa) 03 x R$ 500,00
1.10 - Material Didático (livros, apostilas, filmes, audio-visual, ...) - Especificar valor médio R$ x quantidade de alunos x quantidade de disciplinas

2 – Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica

2.1 - Hospedagem convidado / Transporte professores;
2.2 - Material didático;
2.3 - Material divulgação do curso / Construção página do curso;
2.4 - Serviços Gráficos /Aluguel matéria gráfico;
2.5 - Despesas com atividades de ensino (laboratórios de informática);
2.6 - Manutenção de equipamentos/laboratórios /Locação de veículos;
2.7 - Manutenção de salas de aula e laboratórios /Serviço de marcenaria;
2.8 - Aluguel espaço físico;
2.9 - Desenvolvimento de Processo e de Sistema controle acadêmico e apoio à gestão operacional;
2.10 - Inscrição em congressos nacionais e internacionais (máximo de 4 inscrições);
2.11 - Assinaturas de jornais, revistas e periódicos;
2.12 - Reprodução/Encadernações;
2.13 - Despesas com Promoção e Publicação;
2.14 - Publicação do instrumento legal na imprensa oficial - DOU.
2.15 - Seguro de bolsistas (anual)
2.16 - Despesas bancárias;
2.17 - Vale transporte e vale refeição/alimentação para pessoal contratado.

Receita Federal

Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral

Contribuinte,

Confira os dados de Identificação da Pessoa Jurídica e, se houver qualquer divergência, providencie junto à RFB a sua atualização cadastral.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA

NÚMERO DE INSCRIÇÃO	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA
24.134.488/0001-08 MATRIZ		**12/07/1989**

NOME EMPRESARIAL **UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) **UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL **84.11-6-00 - Administração pública em geral**			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS **Não informada**			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA **110-4 - AUTARQUIA FEDERAL**			
LOGRADOURO **AV PROF MORAES REGO**	NÚMERO **1235**	COMPLEMENTO	
CEP **50.670-420**	BAIRRO/DISTRITO **CID UNIVERSITARIA**	MUNICÍPIO **RECIFE**	UF **PE**
SITUAÇÃO CADASTRAL **ATIVA**	DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL **17/01/1998**		
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL ********	DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL ********		

Aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 08 de fevereiro de 2010.

Emitido no dia **11/04/2011** às **12:34:56** (data e hora de Brasília).

Voltar

© Copyright Receita Federal do Brasil - 11/04/2011

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

ANEXO III
TABELA DE ALÍQUOTAS POR CÓDIGOS FPAS

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															
	Prev. Social	GIIL-RAT	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Aeroviário	SENAR	SEST	SENAT	SESCOOP	Total Outras Ent. Ou Fundos
	---	---	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
507	20	Variável	2,5	0,2	1,0	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
507 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
515	20	Variável	2,5	0,2	---	---	1,0	1,5	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
515 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
523	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
531	20	Variável	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
540	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
558	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	5,2
566	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
566 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
574	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
574 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
582	20	Variável	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
590	20	Variável	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
604	---	---	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
612	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	1,5	1,0	---	5,8
612 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
620	20	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	1,5	1,0	---	2,5
639	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Planilha Money

RECEITA ano 2009	Valor em RS	%	Fonte/Histórico
RECEITA TOTAL	82	**100,00**	
2.1 - PESSOAL UFPE		**72,03%**	UFPE
2.2 - ORÇAMENTÁRIA	00	**0,62%**	**UFPE**
2.2.1 - MAT. CONSUMO	00		
2.2.2 - SERV. TERCEIROS PJ	00		
2.3 - PROF	59	**0,60%**	total de 497.580,27 (baseado em 10% em
2.3.1 - DIÁRIAS	47		cima do valor de 2008 - 452.345,70)
2.3.2 - PASSAGENS	17		
2.3.3 - SERV. TERCEIROS PJ	47		
2.3.4 - SERV. TERCEIROS PF	00		
2.3.5 - MATERIAL DE CONSUMO	48		
2.4 - RDA	11	**0,41%**	valor acumulado de 56.275,11 (2007-2008)
2.5 - PQI	0	**0,00%**	
2.6 - PROJETOS DE COOPERAÇÃO	80	**7,95%**	repasses ao cin dos projetos incentivados
2.7 - ESPECIALIZAÇÕES & MPROF	00	**1,28%**	11% sobre a receita
GTI 2	00		
GTI 3	00		
GTI EaD	00		
ETI (ES&BD)	00		Estimado
MESTRADO PROFISSIONAL	00		taxa adm turma 2 (ateh out/2009) + turma 3 (a partir de abr/2009)
MEST & DOUT INTERINSTITUCIONAL			
2.8 - TAXAS CIn	00	**0,12%**	
2.8.1 - CRACHÁS	00		
2.8.2 - IMPRESSÃO	00		
2.8.3 - OUTRAS	00		
2.9 - PROJETOS DE PESQUISA	52	**1,11%**	coluna cin; 21 projetos em 13mar2009
2.9.1 - CUSTEIO			
2.9.2 - CAPITAL			
2.11 - OUTRAS RECEITAS	00	**15,87%**	
2.11.1 - UFPE	00		ufpe: energia eletrica, telefone, parte limpeza
2.11.2 - CAPITAL UFPE	00		construcao bloco A, construcao cobertura bloco C
2.11.3 - CAPITAL FADE	00		construcao bloco A, construcao cobertura bloco C
UFPE (Coberta do Galpão)	00		recurso a ser solicitado à Reitoria
2.11.4 - Motorola	00		pagamento folha cin
2.11.5 - Samsung	00		pagamento folha cin
2.11.6 - Projetos diversos	00		estimado; ref 5 projetos via fade de PS
2.11.7 - Rendimentos financeiros	00		estimado baseado em 2008

CONFIDENCIAL

Planilha Money

DESPESA Ano 2009	Valor em R$	Fonte/Histórico/Observações
DESPESA TOTAL	30	
1 - DESPESAS COM PESSOAL	30	
1.1 - PROFESSORES	40	UFPE; 66 + 1 substituto; + 22% de PSS
1.2 - TÉCNICO ADMINISTRATIVOS	40	UFPE; 20 pessoas; + 21% inss
1.3 - CONTRATO DE LIMPEZA	00	Motorola; (5 pessoas)
1.4 - CONTRATO DE LIMPEZA	00	UFPE; (4 pessoas)
1.5 - PESSOAL CONTRATADO	00	CIn
1.6 - PESSOAL CONTRATADO		
1.7 - PESSOAL CONTRATADO	00	Motorola/10 pessoas
1.8 - PESSOAL CONTRATADO	00	Samsung/4 pessoas
1.9 - ESTAGIÁRIOS	00	CIn/4 estagiários
1.10 - OBRI. SOCIAIS (INSS, etc)	00	CIn
2 - DESPESAS CORRENTES	00	
2.1 - MATERIAL DE CONSUMO	00	
2.1.1 - EXPEDIENTE/IMPRESSO	00	
2.1.2 - LIMPEZA	00	Cin
2.1.3 - INFORMÁTICA	00	Cin
2.1.4 - MAT. ELET/HIDR/ELETRÔ/CONST.	00	Infraestrutura
2.1.5 - FARDAMENTO		
2.1.6 - CORTINAS	00	Cin
2.1.7 - OUTROS	00	água/alim/festa/diversos Cin
2.2 - SERVIÇO TERCEIRO PJ	00	
2.1 - DIÁRIAS		incluso em ajuda da custo
2.2 - PASSAGENS	00	
2.3 - HOTEL	00	
2.4 - AJUDA DE CUSTO	00	
2.5 - CORREIOS	00	cin
2.6 - TELEFONE	00	ufpe
2.7 - ENERGIA ELÉTRICA	00	ufpe; 1.787.207 kWh
2.8 - REFORMAS/CONSERVAÇÃO PREDIAL	00	
2.9 - DESPESAS COM TREINAMENTO	00	cin
2.10 - SERVIÇOS DIVERSOS	0	
2.11 - TELEFONE CIn	00	cin
3 - CAPITAL - INVESTIMENTOS	00	CIn e UFPE
3.1 - OBRAS - EXPANSÃO	00	Infraestrutura
3.2 - EQUIPAMENTOS	72	Infraestrutura
3.3 - MOVEIS	71	Infraestrutura
3.4 - LIVROS	08	Infraestrutura
3.5 - PERIÓDICOS	00	
3.6 - SOFTWARE	00	
3.7 - PROJETOS	00	
4 - OUTRAS DESPESAS	00	
4.1 RESERVA CONTINGENCIAL	00	cin
4.2 CONSULTORES DO CIN + EXTERNO/ INSS	00	
4.3 TAXAS / SERV.	00	Diretoria
4.4 CONTRATO DO ELEVADOR	00	não foi renovado pela Diretoria
4.5 DEVOLUÇÃO DE RECEITA	00	
4.6 EMPRÉSTIMOS	00	
4.7 DIVERSOS	00	
4.8 PRÊMIOS	00	
4.9 FUNDOS DE RESERVA	00	

CONFIDENCIAL