



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**RANIEIRE PAULA RIBEIRO**

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO: Um estudo sobre a eficiência na  
aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do semiárido  
potiguar**

**MOSSORÓ – RN  
2018**

**RANIEIRE PAULA RIBEIRO**

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO: Um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do semiárido potiguar**

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

**MOSSORÓ – RN  
2018**

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

R484d Ribeiro, Ranieire Paula.  
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO: Um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do semiárido potiguar / Ranieire Paula Ribeiro. - 2018.  
96 f. : il.

Orientador: Antônio Erivando Xavier Júnior.  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em Mestrado Profissional em Administração Pública, 2018.

1. Eficiência. 2. Custos. 3. Demonstração do Resultado Econômico. I. Xavier Júnior, Antônio Erivando, orient. II. Título.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

**RANIEIRE PAULA RIBEIRO**

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO: Um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do semiárido potiguar**

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof<sup>o</sup> Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

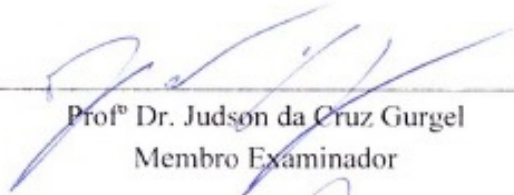
Aprovado em: 17/12/2018

**BANCA EXAMINADORA**



---

Prof<sup>o</sup> Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior  
Presidente



---

Prof<sup>o</sup> Dr. Judson da Cruz Gurgel  
Membro Examinador



---

Prof<sup>o</sup> Dr. Álvaro Fabiano Pereira de Macêdo  
Membro Examinador

Dedico este trabalho aos meus pais, por sempre me apoiar e acreditar no poder transformador da educação.

## AGRADECIMENTOS

À Deus, pela sabedoria, força e coragem durante esta caminhada.

Aos meus pais, irmãs e noivo pelo amor e apoio incondicional, e compreensão nas minhas ausências do convívio familiar.

Aos amigos que sempre se fizeram presentes no apoio, ombro amigo, e que foram ouvintes e conselheiros durante essa jornada.

À toda a PROGEPE, principalmente a equipe DAP, que sempre me apoiou e segurou a “onda” no dia-a-dia do trabalho, principalmente durante os meus afastamentos.

Aos professores do PROFIAP por toda a contribuição e ensinamentos. Um agradecimento especial ao meu orientador, Prof<sup>o</sup> Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior, que me acolheu sob sua orientação, e que dedicou muito do seu tempo, paciência e conhecimento na construção deste trabalho.

Aos professores membros da banca de qualificação, Prof<sup>o</sup> Dr. Álvaro Fabiano Pereira de Macêdo e Prof<sup>o</sup> Dr. Judson da Cruz Gurgel, pelas valiosas contribuições para este estudo.

Aos colegas do PROFIAP que estiveram juntos, e serviram de estímulo e força uns aos outros diante das dificuldades encontradas, principalmente quando o assunto era conciliar estudo, trabalho e família.

A todos, meus sinceros agradecimentos!

## RESUMO

Na administração pública é relevante que os recursos sejam aplicados de forma eficiente, assim o presente trabalho tem como objetivo geral analisar se a Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) está aplicando de forma eficiente os recursos públicos nos cursos de graduação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas (CCSAH), sob a luz da Demonstração do Resultado Econômico. A metodologia utilizada na pesquisa é do tipo exploratória, descritiva, aplicada, bibliográfica, documental e um estudo de caso, já a análise dos dados foi através da pesquisa qualitativa. Para alcançar o objetivo proposto na pesquisa foi utilizado o modelo de custeamento dos serviços públicos proposto por Santos (2014) para encontrar o custo de cada curso de graduação oferecido pela UFERSA, Campus Mossoró. Após a obtenção dos custos, foi apurado o resultado econômico dos cursos de graduação do CCSAH da UFERSA, por meio da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Os resultados da pesquisa constataram, após a apuração dos custos, que o curso de Medicina Veterinária apresentou o maior custo e o curso de Licenciatura em Educação do Campo como o curso de menor custo entre as graduações do Campus estudado, sendo o quantitativo de alunos equivalentes o fator determinante nesse resultado. O resultado econômico apurado no ano de 2017 para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito apresentaram resultados econômicos negativos, sendo economicamente ineficientes. Por considerar insuficiente a avaliação da eficiência apenas com dados quantitativos, o estudo também incluiu a análise de aspectos qualitativos. Foram apresentados os resultados do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE), do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade e do exame da Ordem dos Advogados do Brasil para os cursos que foram apurados o resultado econômico em comparação aos cursos da iniciativa privada de Mossoró/RN, e as graduações da UFERSA obtiveram melhores desempenhos. Esses resultados comprovam que apesar da ineficiência econômica apurada na DRE, nos aspectos qualitativos os cursos da instituição analisada apresentaram desempenho superior, resultado da qualidade do ensino e justificando os recursos públicos investidos.

**Palavras-chave:** Eficiência. Custos. Demonstração do Resultado Econômico.

## ABSTRACT

In public administration it is important to apply the resources efficiently. Thus, the aim of this research is to analyze if the Federal University of Rural Semi-arid (*Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFRSA*) is applying the public resources efficiently on the undergraduate courses that are part of the Humanities and Applied Social Sciences Center (*Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas - CCSAH*), through the Economic Income Statement. The research was developed through the exploratory, descriptive, applied, bibliographical and documental methodologies. A case study was also carried out. Data analysis was performed through qualitative research. In order to achieve our goal, the public services costs model proposed by Santos (2014) was used to find the costs of the undergraduate courses offered at *UFRSA*, in Mossoró (RN/Brazil). After data collection, it was possible to calculate the economic result of *UFRSA*'s *CCSAH* undergraduate courses through the Economic Income Statement. The results of the survey verified, after determining the costs, the data showed that the Veterinary Medicine course was the one with the highest costs while the Rural Education course presents the lowest costs among the undergraduate courses of the campus, being the quantity of students the key factor of this result. The economic income calculated to the Business, Accounting Sciences and Law courses presented, in 2017, negative economic results, thus being economically inefficient. Considering that the efficiency evaluation with only quantitative data was insufficient, the study also included the analysis of qualitative data. The results of exams like the Brazilian National Exam of Students Performance (ENADE), the Exam of Sufficiency of the Federal Accounting Council and the exam of the Brazilian Bar Association, all related to the courses that presented negative economic results, were compared to the results obtained by the same courses offered by universities and faculties of the private sector and *UFRSA*'s students presented a better performance when compared to the students of these private courses. These data show that despite the economic inefficiency, when it comes to the qualitative aspects, the courses presented a better performance, what is the result of teaching quality and the investment of public resources.

**Keywords:** Efficiency. Costs. Economic Income Statement.



## LISTA DE QUADROS E ILUSTRAÇÕES

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público.....	19
Quadro 2: Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).....	22
Quadro 3: Modelo Conceitual de Custos.....	28
Quadro 4: Demonstração do Resultado Econômico.....	32
Quadro 5: Estudos anteriores da Demonstração do Resultado Econômico.....	33
Quadro 6: Resumo metodológico da pesquisa .....	40
Figura 1: Fases da Pesquisa .....	41
Quadro 7: Insumos .....	42
Quadro 8: Insumo – Remuneração a Pessoal (3.1.1.0.0.00.00).....	45
Quadro 9: Insumo – Encargos Patronais (3.1.2.0.0.00.00).....	46
Quadro 10: Insumo – Benefícios a Pessoal (3.1.3.0.0.00.00).....	48
Quadro 11: Insumo – Outros benefícios previdenciários e assistenciais (3.2.9.0.0.00.00).....	50
Quadro 12: Insumo – Uso de Materiais de Consumo (3.3.1.0.0.00.00).....	50
Quadro 13: Insumo – Serviços (3.3.2.0.0.00.00).....	51
Quadro 14: Insumo – Contribuições (3.7.2.0.0.00.00).....	54
Quadro 15: Insumo – Depreciação, Amortização e Exaustão (3.3.3.0.0.00.00).....	55
Quadro 16: Insumo – Incentivos (3.9.4.0.0.00.00).....	55
Quadro 17: Demonstrativo dos custos da UFERSA – ano 2017.....	56
Quadro 18: Matriz de Objeto de Custos da UFERSA e análise vertical – ano 2017 .....	66
Quadro 19: Mensalidades instituições particulares .....	70
Quadro 20: Custo de oportunidade.....	71
Quadro 21: Receita Econômica .....	71
Quadro 22: Demonstração do Resultado Econômico do curso de Administração da UFERSA – ano 2017 .....	71
Quadro 23: Demonstração do Resultado Econômico do curso de Ciências Contábeis da UFERSA – ano 2017.....	72
Quadro 24: Demonstração do Resultado Econômico do curso de Direito da UFERSA – ano 2017 .....	72
Quadro 25: Cursos de Administração de Mossoró/RN – Nota ENADE.....	73
Quadro 26: Cursos de Ciências Contábeis de Mossoró/RN – Nota ENADE.....	74
Quadro 27: Cursos de Direito de Mossoró/RN – Nota ENADE .....	74

Quadro 28: Exame OAB – ano 2017.....	74
Quadro 29: Exame Suficiência CRC – ano 2017 .....	75

## LISTA ABREVIATURAS E SIGLAS

ADM	Administração
Art.	Artigo
CCA	Centro de Ciências Agrárias
CCBS	Centro de Ciências Biológicas e da Saúde
CCEN	Centro de Ciências Exatas e Naturais
CCSAH	Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas
CE	Centro de Engenharias
C&T	Ciência e Tecnologia
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
DRE	Demonstração do Resultado Econômico
ENADE	Exame Nacional de Desempenho de Estudantes
Eng	Engenharia
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	<i>Instituição Federal de Ensino Superior</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
LEDOC	Licenciatura em Educação do Campo
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público
Nº	Número
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PIS/PASEP	Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PJ	Pessoa Jurídica
PROPLAN	Pró-Reitoria de Planejamento
RN	Rio Grande do Norte
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
Serpro	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SMAIC-SP	Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos

SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPÉ	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SIPAC	Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos
STN	Secretária do Tesouro Nacional
UEL	Universidade Estadual de Londrina
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
UnP	Universidade Potiguar
VPD	Varição Patrimonial Diminutiva

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO DO OBJETO DA PESQUISA.....	13
1.2 OBJETIVOS .....	14
<b>1.2.1 Objetivo geral</b> .....	14
<b>1.2.2 Objetivos específicos</b> .....	14
1.3 JUSTIFICATIVA .....	14
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	16
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	17
2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	17
2.2 EFICIÊNCIA E SISTEMAS DE CUSTOS.....	23
<b>2.2.1 Eficiência no gasto público</b> .....	23
<b>2.2.2 Sistemas de custos</b> .....	25
<b>2.2.3 Modelo conceitual de custos de Machado e Holanda (2010)</b> .....	28
<b>2.2.4 Modelo conceitual de custos de Santos (2014)</b> .....	29
2.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO .....	31
<b>2.3.1 Estudos anteriores da Demonstração do Resultado Econômico</b> .....	33
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	36
3.1 TIPO DE PESQUISA .....	36
3.2 OBJETO DE ESTUDO .....	37
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS .....	37
3.4 QUADRO RESUMO DA METODOLOGIA .....	39
3.5 FASES DA PESQUISA.....	40
<b>4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	42
4.1 APURAÇÃO E MENSURAÇÃO DOS CUSTOS.....	42
4.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO .....	70
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	76
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	80
<b>APÊNDICE – MATRIZ DE OBJETOS DE CUSTOS DA UFERSA</b> .....	88
<b>ANEXO - VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA DA UFERSA/CAMPUS MOSSORÓ – 2017</b> .....	90

## 1 INTRODUÇÃO

A administração pública é o conjunto de órgãos, entidades, bens e pessoas que formam uma estrutura organizacional que possui responsabilidades na gestão das coisas públicas, estando encarregada de gerir os bens e serviços destinados à coletividade, como também na execução de planos que objetive a melhor adequação ou organização da sociedade (BERNARDI, 2013). O artigo nº 37 da Constituição Federal do Brasil (1988), com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19/1998, prevê que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Dessa forma, os administradores públicos precisam de um conjunto de informações gerenciais para desempenhar as políticas públicas com eficiência, eficácia e efetividade. A mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais sobre o papel e importância do setor público como um agente impulsionador de geração de eficiência no uso de recursos públicos. (MACHADO E HOLANDA, 2010).

A Contabilidade Pública é fundamental nas funções de controle e planejamento, pois oferece uma série de demonstrativos elaborados, podendo ser utilizados para a obtenção de informações pelos gestores públicos e outros usuários. (WILL, 2014). A contabilidade deve fornecer informações gerenciais para o aperfeiçoamento da gestão pública, e, posteriormente, evidenciar os resultados para a sociedade. (MAUSS, DIEHL E BLEIL, 2015).

A Resolução CFC nº 1.437/2013 incluiu na NBC T 16.11 a Demonstração do Resultado Econômico – DRE, sendo esse um dos Demonstrativos Contábeis aplicados ao Setor Público. Esse demonstrativo objetiva evidenciar o resultado econômico de ações do setor público, e deve ser elaborado considerando sua interligação com o subsistema de custos.

Assim como a mensuração dos custos do serviço público é uma ferramenta utilizada para medir a eficiência na prestação de serviços, a DRE também é considerada uma ferramenta que fornece informações, para a Administração Pública e sociedade, dos recursos públicos utilizados em determinado serviço, sendo também um instrumento de medição da eficiência na utilização do dinheiro público.

Impende destacar que a educação é um dos direitos sociais previstos no artigo 6º da Constituição Federal, sendo prestado pelo serviço público. A educação superior é um serviço altamente especializado, na qual é empregado um grande volume de recursos públicos, que em 2017, segundo o portal da transparência do governo federal, foram R\$ 30.676.748.178,23

(trinta bilhões e seiscientos e setenta e seis milhões e setecentos e quarenta e oito mil e cento e setenta e oito reais e vinte e três centavos), o que torna importante a análise da eficiência na aplicação desses recursos.

### 1.1 PROBLEMATIZAÇÃO DO OBJETO DA PESQUISA

A educação pode ser considerada como elemento fundamental para que as pessoas possam melhorar suas condições de vida e promover o desenvolvimento do ambiente em que estão inseridas. A sua relevância no desenvolvimento social torna necessário o controle social e fiscalização dos orçamentos públicos educacionais executados. Esse contexto serve de motivação para pesquisas que visem estudar a eficiência dos gastos públicos em educação. (SILVA, SOUZA E ARAÚJO, 2013).

Na gestão pública, a eficiência objetiva o emprego dos recursos para obter melhores resultados a menores custos, sendo que essa medição pode ser realizada através da análise do desempenho. (BRUCHEZ et. al., 2016). Will (2014) assevera que os resultados alcançados evidenciam o desempenho da gestão, e isso ocasiona um aumento do nível de transparência da informação no momento em que é permitido ao cidadão ter uma percepção maior sobre o impacto das ações realizadas e a quantidade de recursos gastos para essa finalidade.

As universidades têm como atividades-fim o ensino, a pesquisa e a extensão, e a instituição sendo pública recebe recursos governamentais para atender seus objetivos, devendo alcançá-los de forma eficiente. Verificando a relevância da Demonstração do Resultado Econômico e da gestão de custos na análise dessa eficiência, surge o questionamento: A Universidade Federal Rural do Semi-Árido está aplicando de forma eficiente os recursos públicos nos cursos de graduação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas, sob a luz da Demonstração do Resultado Econômico?

O resultado encontrado a partir desse questionamento apresenta uma avaliação sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos por essa instituição. Esse tipo de estudo traz respostas significativas para a gestão pública, pois é um relevante instrumento na gestão administrativa universitária para melhorar a utilização do dinheiro público, assim como a importância na transparência desses resultados, através da sua publicidade, tanto para usuários internos como para os cidadãos.

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar se a Universidade Federal Rural do Semi-Árido está aplicando de forma eficiente os recursos públicos nos cursos de graduação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas, sob a luz da Demonstração do Resultado Econômico.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral desta pesquisa é necessário atender os seguintes objetivos específicos:

- fazer o levantamento de custos dos cursos de graduação a partir do modelo de Santos (2014);
- apurar o custo de oportunidade e a receita econômica para cada curso de graduação estudado; e
- analisar a eficiência na aplicação dos recursos públicos por meio da apuração do resultado econômico de cada curso de graduação estudado, utilizando a Demonstração do Resultado Econômico para essa finalidade.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A Nova Administração Pública é fundamentada nas relações políticas e administrativas visando a construção de um novo perfil de Estado, sendo este mais eficaz e melhor qualificado na prestação de um serviço público de qualidade e com menores custos à sociedade. (ABREU; HELOU; FIALHO, 2013).

O acompanhamento da gestão e fiscalização dos gastos públicos pela sociedade é denominado de controle social, o qual é um avanço na construção de uma sociedade democrática e determina alterações na relação entre Estado e cidadão. Um Estado democrático cria mecanismos capazes de viabilizar a inclusão do cidadão no processo de definição, implementação e avaliação da ação pública. (FONSECA, 2016).



A Lei nº 12.527/2011, lei da transparência, dispõe sobre os procedimentos de acesso a informações que devem ser observados pelos entes da federação. O artigo 3º dessa lei prevê que:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:  
I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;  
II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;  
III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;  
IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;  
V - desenvolvimento do controle social da administração pública.

A transparência e o controle social tornam-se ferramentas de extrema importância para a sociedade brasileira, no exercício de sua cidadania. Os cidadãos, através do controle social, podem utilizar-se da transparência dos órgãos públicos para acompanhar, fiscalizar e cobrar uma melhor utilização do dinheiro público de forma mais eficiente e que de fato atendam as demandas reais da sociedade.

Assim, essa pesquisa analisa a eficiência dos recursos públicos, que será apresentado por meio do sistema de custeamento e da Demonstração do Resultado Econômico (DRE) a resposta sobre a eficiência na gestão desses recursos na instituição estudada. O resultado econômico gerado na DRE pode ser utilizado como um instrumento de informação sobre o desempenho da gestão pública, sendo relevante utilizar nessa demonstração o cálculo adequado dos custos, e esse quesito foi atendido através do modelo de custeamento de Santos (2014).

O estudo traz a aplicação prática da proposta de modelo de custeamento de Santos (2014), porque essa autora, quando da publicação do seu estudo, não conseguiu aplicar seu modelo em uma situação real.

O presente trabalho evidencia por meio da DRE se os cursos de graduação analisados utilizam o recurso público de forma eficiente, sabendo da importância que é a correta utilização desses recursos, como também é indispensável que essa informação seja transparente e publicada para que todos os usuários e a sociedade tomem conhecimento do emprego do dinheiro público.

Esse estudo busca contribuir para as discussões da eficiência nos gastos públicos, alocação de recursos e destacar a importância da publicidade e transparência dessa eficiência

para a sociedade, como também pretende ressaltar a importância da eficiência dos recursos públicos em educação, sabendo que se deve conciliar a qualidade com a eficiência nos gastos.

A elaboração desse trabalho também é justificada pelas possíveis informações e desdobramentos que o mesmo pode gerar para a pesquisa acadêmica e para os gestores públicos. A relevância do estudo da eficiência na gestão dos recursos públicos está na possibilidade de evidenciação dos resultados da gestão, assim como uma contribuição teórica e prática para o setor público.

#### 1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

O estudo em tela está estruturado em quatro capítulos, sistematicamente organizado da seguinte forma:

- O capítulo 1 apresenta a introdução do trabalho em questão, e compreende além dos aspectos introdutórios, a contextualização do problema, os objetivos e a justificativa da pesquisa.
- O capítulo 2 está destinado ao Referencial Teórico, e é nesse capítulo que são apresentados os subsídios à compreensão do estudo, proporcionando a fundamentação teórica da pesquisa. Dividido em três partes, sendo elas: Contabilidade Pública; Eficiência e Sistemas de Custos; e Demonstração do Resultado Econômico.
- O capítulo 3 traz a metodologia utilizada na pesquisa, compreendendo a classificação metodológica, os dados utilizados e a descrição dos procedimentos seguidos na solução do problema proposto na pesquisa.
- O capítulo 4 apresenta os resultados da apuração dos custos das graduações do Campus Mossoró da UFERSA e da Demonstração do Resultado Econômico dos cursos do CCSAH da UFERSA, assim como as discussões desses resultados.
- O capítulo 5 traz as considerações finais, incluindo as limitações e recomendações.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública é o estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, que decorrem de variações patrimoniais nas entidades do setor público. Essa ciência tem como objeto de estudo o patrimônio público, e seu objetivo é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e sobre os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade pública e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão. (SILVA, 2014).

No Brasil, a contabilidade pública tem com a promulgação da Lei Federal nº 4.320/64 estabelecida as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O artigo nº 83 dessa lei indica que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

A Lei nº 4.320/64, em seu artigo 101, define que os resultados gerais do exercício dos entes públicos serão demonstrados através do Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstrações das Variações Patrimoniais. Esses demonstrativos constam nos anexos 12 a 15 dessa mesma lei.

A Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também foi um importante instrumento legal para a contabilidade pública, estabelecendo as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Berlt, Bender Filho e Tristão (2017) afirmam que a LRF foi instituída para regulamentar as contas públicas, visando estabelecer um maior equilíbrio entre as receitas e as despesas, o que proporciona uma gestão mais transparente e responsável no uso dos recursos públicos, priorizando o orçamento, o planejamento e o controle da gestão pública.

Sob o ponto de vista contábil, Slomski et. al. (2004) relatam que a administração pública brasileira pouco evoluiu entre a publicação da Lei nº 4.320/64 e a Lei nº 101/00. Esses autores defendem que no Brasil a contabilidade pública governamental está direcionada para prestar contas de fatos administrativos, pois suas demonstrações financeiras evidenciam as receitas arrecadadas e as despesas executadas nas funções de governo, nos programas, nos

projetos e nas atividades que consomem os recursos públicos. Contudo, para a prestação de contas da administração e do gestor público, as demonstrações financeiras apresentam-se insuficientes para essa finalidade.

Existem lacunas nas informações entre Estado e sociedade, pois esta não compreende alguns termos das demonstrações contábeis, como superávit e déficit. A condição brasileira de economia capitalista torna de fácil compreensão os termos lucros e prejuízos. Com isso, a contabilidade pública brasileira deve buscar mecanismos que possibilitem mensurar, avaliar e reportar os resultados da administração pública, e que esses resultados possam ser entendidos pela sociedade, como também pelos usuários da contabilidade pública governamental. (SLOMSKI et. al., 2004).

A contabilidade pública brasileira passa por mudanças significativas em virtude da necessidade de convergência às *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público), e essas normas são emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Esta nova perspectiva preocupa-se com a evidenciação patrimonial como objeto de estudo, estando alinhada a ciência contábil. Na Contabilidade Patrimonial, os registros contábeis públicos utilizam o regime de competência para receitas e despesas, assim, todas as transações devem ser registradas no momento em que ocorrem, independentemente das entradas e saídas de caixa. (ALMEIDA et. al., 2016).

A Secretaria do Tesouro Nacional na Cartilha da Nova Contabilidade e Gestão Fiscal, publicado em 2013, elencou alguns exemplos dos benefícios gerados com a adoção dos procedimentos e normas internacionais de contabilidade para o serviço público, que são: produção de informação útil para a tomada de decisão dos gestores públicos; possibilidade de comparação entre os entes da federação e entre países diferentes; registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio; melhoria no processo de prestação de contas; a implantação de sistema de custos no Setor Público, conforme previsto na LRF; elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (consolidação nacional das contas dos entes da Federação), conforme previsto na LRF; racionalização e melhor gestão dos recursos públicos; e reconhecimento do profissional contábil no setor público.

A publicação pelo Ministério da Fazenda da Portaria nº 184/2008 pode ser considerado um marco na contabilidade pública do Brasil, porque foi a partir da publicação desse documento que se deu início ao processo de convergência para as normas internacionais de Contabilidade. Essa portaria determina à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que desenvolva ações para a promoção da

convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, isso respeitando os aspectos formais e conceituais da legislação vigente.

Na visão de Chan (2010, p. 3) “a reforma da Contabilidade Governamental é considerada parte da melhoria da gestão financeira pública e, como tal, presume-se que contribua para o desempenho do governo e, pelo menos indiretamente, para o desenvolvimento de uma nação.”

Em atendimento à Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, o Conselho Federal de Contabilidade também no ano de 2008 publicou dez resoluções que aprovam as NBCs T, e essas regulamentam a Contabilidade aplicada ao setor público. Em 2011, através da Resolução CFC nº 1.366/11, foi aprovada a NBC T 16.11 que trata do sistema de informação de custos do setor público. O quadro nº 1 apresenta as resoluções, NBCs T, o que cada uma delas estabelece e seu objetivo.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público

(Continua)

Numeração	CFC Resolução	Norma	Objetivo	Inovações
NBC T16.1*	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.	Traz o conceito de unidade contábil, caracterizada pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público.
NBC T 16.2*	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis	Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.	Classifica os elementos do ativo e passivo em circulante e não-circulante. Apresenta os cinco subsistemas da Contabilidade Pública: orçamentário, financeiro, patrimonial, compensação e de custos.
NBC T 16.3*	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.	Estabelece o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento da administração pública.
NBC T 16.4*	1.131/08	Transações no Setor Público	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.	Obrigatoriedade da observância dos princípios fundamentais de contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

(Continuação)

NBC T 16.5*	1.132/08	Registro Contábil	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.	Estabelece que o registro contábil deve observar o princípio da oportunidade e da adoção do regime de competência.
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis	Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.	Reestruturação das demonstrações contábeis, e essas passaram a conter os valores do exercício atual e do anterior. Adoção de duas novas demonstrações contábeis: a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do resultado econômico.
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.	A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno	Estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.	Estabelece a ampliação do campo de atuação do controle interno contábil, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.	Exige das entidades públicas os registros da depreciação, amortização e exaustão.
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.	Traz a contabilização de bens de uso comum e estabelece critérios para a reavaliação dos elementos patrimoniais ao valor justo ou valor de mercado na data do balanço patrimonial.

(Conclusão)

NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e é apresentado como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)	Apresenta as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.
-------------	----------	--------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Adaptado de CFC (2012) e Xavier Júnior (2011)

Nota: \*Norma revogada

A Resolução CFC nº 1.133/08, no qual aprova a NBC T 16.6, estabelece as demonstrações contábeis que as entidades do setor público devem elaborar e divulgar. As demonstrações contábeis para as entidades públicas estão estabelecidas no item três dessa NBC T, que são: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e Notas Explicativas.

A STN publicou a Portaria nº 749/2009 que faz alterações nos anexos de 12 a 15 da Lei 4.320/1964 e inclui três outros anexos, que são: Anexo nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), Anexo nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e Anexo nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico).

A DRE foi estabelecida inicialmente para publicação pelos entes públicos através da NBC T 16.6, mas posteriormente foi excluída dessa norma pela Resolução CFC nº 1.437/13 e que a incluiu na NBC T 16.11. O item vinte e seis da NBC T 16.11 define que a DRE deve evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, sendo importante destacar que essa demonstração deve ser elaborada relacionando sua interligação com o sistema de custos.

A partir do ano de 2016, para a concretização da harmonização contábil, o CFC passou a publicar novas normas contábeis que foram totalmente convergidas às IPSAS. Em outubro de 2016, foi publicada a NBC TSP Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público e essa norma objetiva estabelecer os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais normas contábeis. (SILVA, CKAGNAZAROFF E MARIO, 2017).

No quadro nº 2 está listada as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), as IPSAS correspondentes e o objetivo de cada norma.

Quadro 2: Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)

Numeração	Norma	Correlação IFAC	Objetivo
NBC TSP Estrutura Conceitual	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Pronunciamento intitulado “The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”	Estabelecer os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais NBCs TSP do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público.
NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23 – Revenue from Exchange Transaction	Estabelecer as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente de transações sem contraprestação, exceto para aquelas sem contraprestação que dão origem à combinação de entidades.
NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transaction	Descrever o tratamento contábil das receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação.
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Definir provisões, ativos e passivos contingentes; e identificar as circunstâncias nas quais as provisões devam ser reconhecidas, bem como sua forma de mensuração e evidenciação.
NBC TSP 04	Estoques	IPSAS 12 – Inventories	Estabelecer o tratamento contábil para estoques.
NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32 – Service Concession Arrangements: Grantor	Determinar a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente, uma entidade do setor público.
NBC TSP 06	Propriedade para Investimento	IPSAS 16 – Investment Property	Estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.
NBC TSP 07	Ativo Imobilizado	IPSAS 17 – Property, Plant, and Equipment	Estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas variações.
NBC TSP 08	Ativo Intangível	IPSAS 31 – Intangible Assets	Estabelecer o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma.
NBC TSP 09	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21 – Impairment of Non-Cash-Generating Assets	Estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo não gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.
NBC TSP 10	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets	Estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.

Fonte: Elaborado pela autora (2018)



A NBC TSP Estrutura Conceitual revogou as NBCT 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, 16.5 e alguns itens da NBC T 16.6. Já a NBC TSP 04 altera a NBC T 16.10. Impende destacar que as NBCs TSP 06, 07, 08, 09 e 10 só terão vigência a partir de 01/01/2019. Também vale ressaltar que a NBC TSP 07 revoga, a partir de 1º de janeiro de 2019, a NBC T 16.9, a NBC T 16.10, e o Art. 4º da Resolução CFC nº 1.437/2013.

## 2.2 EFICIÊNCIA E SISTEMAS DE CUSTOS

### 2.2.1 Eficiência no gasto público

Os princípios da administração pública estão previstos no artigo nº 37 da Constituição Federal, e a Emenda Constitucional nº 19/1998 inseriu mais um princípio, o da eficiência. Carvalho Filho (2013) afirma que o princípio da eficiência está relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; diz respeito à conduta dos agentes na execução de suas funções. O autor ressalta que o princípio da eficiência prevê a oportunidade para os indivíduos exercerem sua cidadania contra as falhas e omissões do Estado.

A definição da eficiência é apresentada por Jubran (2006) como a utilização de recursos como tempo, dinheiro ou energia da melhor maneira possível, como sendo a qualidade de fazer com excelência, e isso significa chegar ao resultado com qualidade, com competência, com nenhum ou com o mínimo de erros.

Conceitos diversos de eficiência são descritos por Mattos e Terra (2015), dentre eles apresentaram as definições de eficiência técnica, alocativa e social. A eficiência técnica pode ser definida como a diferença entre o montante produzido, com certa quantidade de insumos, e o montante possível de ser produzido. A eficiência alocativa está relacionada ao objetivo e ao comportamento da empresa, a qual busca maximizar os lucros, de modo que aumente a diferença entre as receitas e os custos, ao passo que a eficiência social está relacionada ao montante e à proporção ótimas de bens do ponto de vista social, na qual a produção de bens maximiza a utilidade da sociedade.

Mattos e Terra (2015, p.216), ainda sobre a eficiência social, afirmam que “sob a ótica do produto, a utilidade percebida pela sociedade será máxima em um ponto em que não se poderá produzir mais de um bem sem reduzir a produção de outro, ou seja, um ponto sobre a fronteira de possibilidades de produção.”

A eficiência é a combinação ótima dos insumos e métodos (*inputs*) que possa gerar no processo produtivo o máximo de produto (*output*), significando que a eficiência é a capacidade de minimizar a relação insumos-produtos. Objetiva a otimização na utilização dos recursos, relacionando-se com os meios e não com os fins. (VILLELA, 2017).

Na opinião de Slomski et. al. (2010,p. 938) “é necessário que a gestão pública atenda ao princípio constitucional da eficiência para melhor evidenciar a importância da estruturação de sistemas de custeamento na administração pública”.

Na administração pública é importante um planejamento bem realizado e um orçamento bem coerente com a demanda da população, mesmo assim fazem-se necessárias as ferramentas de avaliação da qualidade do gasto público e, por conseguinte, a apuração da eficiência na aplicação desses recursos e a efetividade no alcance dos objetivos de modo a proporcionar mais qualidade de vida e bem-estar para os cidadãos. (ÁZARA; PESSANHA; BARBOSA NETO, 2017).

A importância da qualidade do gasto público e o cuidado pela sua melhor aplicação e execução é um desafio imposto pelas demandas sociais ao Estado, devido à limitação de recursos. A implantação de um projeto de eficiência do gasto público é justificada para obtenção de redução dos custos dos órgãos públicos. Assim, com essa implantação, pode-se eliminar ou reduzir o desperdício da máquina pública, dar um retorno a sociedade sobre a eficiência da gestão do gasto público, e refletir em novas práticas do serviço público, onde os recursos públicos podem ser mais bem utilizados. (MALENA et. al., 2013).

A gestão pública, para incrementar os níveis de desenvolvimento socioeconômico, deve otimizar os recursos de forma a garantir um máximo de resultado, dada uma quantidade fixa de insumo, que nesse caso é o recurso público. A complexidade do desafio da eficiência é ocasionada pelas particularidades de cada órgão, devido as suas demandas, prioridades e recursos distintos entre si. (COSTA et. al., 2015).

Segundo Slavov (2013, p. 142) a gestão de custos como “um conjunto de filosofias, atitudes e artefatos que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e no desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custo”.

As ferramentas necessárias para que o gestor possa planejar, controlar e executar suas ações de forma segura e transparente são fornecidas pela gestão de custos, como também auxilia na tomada de decisão e na análise dos resultados, informando onde recebeu os maiores gastos e se eles realmente foram necessários. (SOARES et. al., 2013).

A gestão de custos é uma ferramenta essencial para a administração pública, usando a informação gerada no processo decisório de ações de melhoria de processos ou na sua reestruturação, adoção de parcerias, terceirização, ações de descentralização, adoção de contratos de gestão etc. (SILVA E CROZATTI, 2013).

Os recursos na administração pública são limitados, assim a ênfase na eficiência da gestão de custos nessa esfera reside na busca da identificação do consumo dos recursos por programas de governo, que aliados a um bom sistema de informações, propiciam simulações das diversas aplicações possíveis para atender o interesse coletivo. (CROZATTI et. al., 2011).

Soares et. al. (2013) alega que o desafio da gestão de custos no setor público é a dificuldade que a Administração Pública tem de demonstrar aos cidadãos o total conhecimento e visualização das contas públicas.

### **2.2.2 Sistemas de custos**

Na legislação brasileira, em muitos normativos, está previsto que os órgãos públicos devem manter um sistema de custos. A Lei Federal nº 4.320/64, falando especificamente dos serviços públicos industriais, normatiza no art. 99 que “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

A Lei Complementar nº 101/00 no parágrafo 3º do art. 50, de uma forma ampla para todo o serviço público, diz que: “A administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Slomski et. al. (2010) observam a diferença na terminologia para o tratamento dos custos, a Lei nº 4.320/64 fala em “contabilidade especial para determinação dos custos” e a Lei nº 101/00 traz como “sistema de custos”. Esse autor relata que se por um lado isso pode gerar questionamentos, por outro, o gestor tem liberdade para tratar o tema como melhor lhe aprouver.

A despeito das exigências na legislação brasileira, até 2010 a administração pública não utilizava um sistema de custos, e isso foi motivado pela falta de sistema e metodologia que se adequasse para toda a administração pública federal. A partir de outubro de 2008 o sistema de custos passou a ter um projeto executivo e em março de 2010 o governo federal, sob a coordenação da STN e o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro),

homologou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). (MACHADO E HOLANDA, 2010).

A Portaria STN nº 157/2011 cria o Sistema de Custos do Governo Federal, que visa demonstrar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. No artigo 3º dessa portaria afirma que integram o Sistema de Custos do Governo Federal: a Secretaria do Tesouro Nacional e os órgãos setoriais. Já a Portaria STN nº 634/2013 em seu artigo 8º traz que a “informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório”.

Ainda no artigo 8º da Portaria STN nº 634/2013, exige que os entes da Federação implementem sistema de custos e que o Sistema de Informação de Custos (SIC) a ser adotado deve observar o previsto na Resolução CFC nº 1.366/2011.

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) foi abordado pelo CFC com a publicação da Resolução nº 1.366/11 que aprova a NBC T 16.11. Segundo essa norma, o SICSP “registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública”. Entre os objetivos do SICSP, estão: mensurar, registrar e evidenciar os custos da entidade pública; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos; apoiar a tomada de decisão; e apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

A NBC T 16.11 afirma que o sistema de informação de custos do setor público é apoiado em três elementos: sistema de acumulação; sistema de custeio e método de custeio. O sistema de acumulação diz respeito à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços, ocorrendo por ordem ou produção e de forma contínua. O sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com duração limitada. De forma contínua é o sistema de acumulação que abrange as demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo.

O sistema de custeio está relacionado ao modelo de mensuração, podendo utilizar diferentes unidades de medidas, que são: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão. O método de custeio refere-se à forma de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno. (CFC, 2011).

Os métodos de custeio são definidos pela NBC T 16.11 e essa norma define que o custeio direto é o custeio que aloca todos os custos, os fixos e os variáveis, diretamente a todos os objetos de custo, sem rateio ou apropriação. O custeio variável apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período. Custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços. O custeio por atividade considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles. O conceito de custeio pleno foi incluído na NBC T 16.11 pela Resolução CFC nº 1.437/13 e consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.

Segundo a NBC T 16.11, em seu item doze, os atributos da informação de custos são: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade. Sobre um desses atributos, Machado e Holanda (2010) disserta que um sistema de informação de custos deve garantir a comparabilidade, assim como permitir a possibilidade de detalhamento das informações para atender as diferentes expectativas e necessidades informacionais das unidades organizacionais e de seus usuários.

O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público, assim como é obrigatória a adoção do regime de competência na geração de informação de custo, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for realizado de forma diferente. (CFC, 2011).

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão que estabelece relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares. As principais finalidades do SIC são: maior eficiência do processo alocativo; maior eficiência operacional; fixação de preços públicos e taxas; subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; possibilitar a melhoria das informações gerenciais sobre medição de resultados e desempenho. (MACHADO E HOLANDA, 2010).

O modelo conceitual do SIC é o mesmo apresentado por Machado (2002) em sua tese de doutorado, esse modelo sugere a utilização do método de custeio direto e utiliza a informação da despesa liquidada, que após algumas reclassificações e ajustes adequados, estas despesas podem ser consideradas como custo. (PADRONES, SANTOS E COLARES, 2017). O quadro 3 apresenta o modelo citado.

Quadro 3: Modelo Conceitual de Custos

Contabilidade Orçamentária	Despesa Orçamentária Executada
Ajustes Orçamentários	(-) Despesa executada por inscrição em restos a pagar não processados
	(+) Restos a pagar liquidados no exercício
	(-) Despesas de exercícios anteriores
	(-) Formação de estoques
	(-) Concessão de adiantamentos
	(-) Investimentos/Inversão Financeira/Amortização da dívida
Ajustes Patrimoniais	(+) Consumo de estoques
	(+) Despesa incorrida de adiantamentos
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização
Contabilidade Patrimonial	Custo Ideal

Fonte: Machado e Holanda (2010)

O modelo apresenta a informação da despesa liquidada como a que mais se aproxima da definição de custo como o gasto realizado na aquisição de bens ou serviços. Para serem adequados ao conceito de custos de produtos ou serviços, esses valores liquidados precisam de tratamento especial.

A seguir serão apresentados dois modelos de custeamento, que são: o modelo de Machado e Holanda (2010); e o modelo de Santos (2014).

### 2.2.3 Modelo conceitual de custos de Machado e Holanda (2010)

O modelo Machado e Holanda (2010) é o mesmo apresentado na tese de doutorado de Machado (2002) e é o modelo adotado pela administração pública federal. Esse modelo conceitual é o utilizado no Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). O modelo de Machado e Holanda (2010) foi apresentado anteriormente no quadro 3, e esse traz a informação da despesa liquidada como a que mais se aproxima da definição de custo como o gasto realizado na aquisição de bens ou serviços.

Os valores liquidados precisam de tratamento especial para serem adequados ao conceito de custos de produtos ou serviços. A realização de ajustes no modelo de custos foram efetuados em duas etapas. A primeira etapa no ajuste consiste na identificação e carregamento de informações de contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, acrescentando os valores patrimoniais e excluindo os valores orçamentários que não são custos do período. A próxima etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estivessem nas contas citadas acima, mas que não constituem a informação de custo. Este último ajuste utilizou parâmetros gerenciais dispostos nas contas correntes das contas contábeis inseridas na etapa inicial. (MACHADO E HOLANDA, 2010).

Machado e Holanda (2010) justificam que a necessidade de ajuste é devido à fragilidade da contabilidade, pois essa ainda é muito influenciada pelo controle orçamentário em detrimento do controle patrimonial.

#### **2.2.4 Modelo conceitual de custos de Santos (2014)**

A dissertação de Santos (2014) apresenta um modelo de Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos (SMAIC-SP) que atenda aos Princípios Contábeis e às orientações das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, especialmente a NBC T 16.11. Santos (2014) reconhece que o modelo apresentado por Machado (2002) foi extremamente importante na adoção do SIC na administração pública federal, mas as informações geradas pela contabilidade pública privilegiavam a execução orçamentária, pois utilizava a informação orçamentária como fonte de alimentação dos sistemas de custos.

Segundo Santos (2014), o SMAIC-SP deverá permitir a mensuração e acumulação das informações sobre custos aos seus respectivos objetos, utilizando-se de informações patrimoniais (princípio da competência). Essa autora afirma que os conceitos e regras propostos pelo SICSP orientam que “os custos dos serviços públicos sejam mensurados a partir das informações patrimoniais e por competência e que sejam acumulados aos seus respectivos objetos de custos”. (SANTOS, 2014, p. 61).

O subsistema proposto por Santos (2014) mensura os custos por objeto de custo com base na informação patrimonial, sendo gerada pelos sistemas estruturantes e validada pelo sistema de contabilidade da entidade. O objeto de custo, segundo o item nove da NBC T 16.11, é “a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.”.

O SMAIC-SP está estruturado em três módulos, são eles: estudos e planejamento das ações; procedimentos operacionais para implantação das ações; análise e gestão das informações de custos. O primeiro módulo aborda as fases de estudos e planejamento das ações, e tem como premissa definir os objetivos, metas e parâmetros a serem observados na implantação do SMAIC-SP, de acordo com prioridades e especificidades de cada entidade. Esta etapa é dividida nas seguintes fases: definição da matriz de objetivos organizacionais em atendimento ao disposto na NBC TSP 16.11; elaboração de diagnóstico da entidade; construção da matriz de objetos de custos; plano de implantação.

A definição de matriz de objetivos organizacionais é a fase que busca identificar os objetivos pretendidos e quais informações de custos deverão ser geradas pela entidade. Na fase da elaboração de diagnóstico da entidade, deve levar em consideração à estrutura operacional, administrativa, financeira, sistemas de processamento de dados, tecnologia e satisfação da sociedade local em relação às informações disponibilizadas, para assim identificar as adequações necessárias à implantação do SMAIC-SP. A terceira fase desse primeiro módulo trata da construção da matriz de objetos de custos, e isso ocorre por meio da definição dos objetos de custos que servirão de base para apuração dos custos dos serviços.

O plano de implantação é a quarta fase, e é nessa etapa que pressupõe a definição de ações a serem desenvolvidas de forma sistemática e gradual para implantação do SMAIC-SP, seguindo os seguintes passos: definição de Matriz de Gastos (consumo dos insumos) a serem apurados pelos subsistemas estruturantes; e a definição do sistema de acumulação de custos, do sistema de custeio, do método de custeio e dos centros de responsabilidades. Esse primeiro módulo é de extrema importância, pois irá definir os pressupostos básicos que irão nortear o processo de geração das informações para o Subsistema de Custos.

O segundo módulo trata dos procedimentos operacionais para implantação do SMAIC-SP, na qual serão mensuradas, pelos sistemas estruturantes, as informações patrimoniais e de custos por objeto para envio aos subsistemas patrimonial e de informações de custos. Na primeira fase desse módulo, tem-se a geração de informação patrimonial pelos sistemas estruturantes, e para alimentar o subsistema patrimonial e subsistema de informação de custos, o SMAIC-SP sugere-se a existência de, no mínimo, os subsistemas Orçamentário, Finanças, Gestão de Pessoas, Patrimônio, Estoques, Serviços, dentre outros.

A segunda fase é a validação das informações geradas pelos subsistemas estruturantes e essas regras e parâmetros de validação deverão ser determinados pelos setores de contabilidade e controle interno da entidade. Após essa validação, as informações são enviadas para o subsistema patrimonial para registro das variações patrimoniais e ao SMAIC-SP para registro e acumulação dos custos aos seus respectivos objetos, conforme a matriz definida. A terceira fase é o processamento das informações pelo Subsistema Patrimonial e a quarta é o processamento das informações pelo Subsistema de Informações de Custos.

A última fase do segundo módulo é a disponibilização das informações geradas pelo SMAIC-SP por objeto de custo. E o terceiro módulo é a fase de análise e gestão das informações de custos.



Entre as limitações do modelo de apuração de custos proposto por Santos (2014), a autora citou que os custos indiretos não seriam tratados e que não foi testada a aplicabilidade prática do SMAIC-SP em um caso concreto.

O modelo proposto por Santos (2014) pretende auxiliar na mensuração e apuração dos custos dos serviços públicos, podendo ser utilizado no processo de análise e gestão de custos da entidade pelo gestor público, como também contribuir para a tomada de decisão, para a avaliação de desempenho da eficiência e eficácia na aplicação de recursos públicos, prestação de contas e instrumentalização do controle social.

### 2.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

As demonstrações contábeis da Lei nº 4.320/64, segundo Slomski et. al. (2004), não evidenciam informações importantes que devem ser de conhecimento da sociedade, que são o valor dos serviços públicos e a eficiência na utilização dos recursos públicos.

A DRE anteriormente integrante da NBC T 16.6 que trata das demonstrações contábeis, agora está inserida na NBC T 16.11. É importante destacar que a Resolução CFC nº 1.366/11 aprovou a NBC T 16.11, sendo que a redação dada à DRE nessa norma foi incluída pela Resolução CFC nº 1.437/13.

Essa demonstração é incluída como o anexo nº 20 da Lei 4.320/64 pela Portaria STN nº 749/2009, que posteriormente foi revogada pela Portaria STN nº 665/2010, mas a DRE continua sendo apresentada como o anexo 20 na Lei 4.320/64. A Portaria STN nº 665/2010, assim como a Portaria nº 749/2009, no seu artigo 5º diz que o demonstrativo do resultado econômico “será de elaboração facultativa pelos entes da federação”.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T) 16.11 do Conselho Federal de Contabilidade, a Demonstração de Resultado Econômico “evidencia o resultado econômico de ações do setor público” e a estrutura deste demonstrativo deve, pelo menos, conter os seguintes itens: “receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos; custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e resultado econômico apurado”.

Para o entendimento da DRE é importante conhecer os conceitos de custo de oportunidade e receita econômica, e a NBC T 16.11 os define da seguinte forma: o custo de oportunidade é “o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada”; e a receita econômica é “o valor apurado a partir de

benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade...”.

Os conceitos de custo de oportunidade, receita econômica e custo de execução são apresentados por Xavier Júnior, Costa e Filgueira (2017, p. 2617) da seguinte forma:

**Custo de Oportunidade (CO):** valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

**Receita Econômica (RE):** valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos pelo custo de Oportunidade (CO), daí:  $RE = N \times CO$ .

**Custo de Execução (CE):** valor econômico despendido pela entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.

O Resultado Econômico Apurado é calculado a partir da diferença entre a receita econômica e o custo de execução, e esse resultado é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público. (XAVIER JÚNIOR, COSTA E FILGUEIRA, 2017).

A estrutura da Demonstração do Resultado Econômico está definida no anexo nº 20 da Lei 4.320/64 e pode ser observada no quadro 4 a seguir.

Quadro 4: Demonstração do Resultado Econômico

<Ente da Federação> DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DA EMISSÃO:	PÁGINA:
Especificação		Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos.			
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública.			
3. (=) Margem bruta			
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública.			
5. (=) Resultado econômico apurado			

Fonte: Brasil (1964)

Slomski (1996) afirma que a Demonstração do Resultado Econômico é utilizada para mensurar e demonstrar o resultado econômico originado pela prestação de serviços públicos. A mensuração do resultado econômico e a divulgação da Demonstração do Resultado Econômico fornece uma medida de desempenho e transmite essa informação aos usuários externos, que são a sociedade, os órgãos de controle e fiscalização, entre outros. (QUEIROZ, XAVIER JR. E MIRANDA, 2014).

A gestão por resultado econômico contribui efetivamente na eficiência organizacional do setor público. Para identificar, mensurar e informar o nível de eficiência econômica da

gestão dos recursos públicos utiliza-se a metodologia de comparar o desempenho dessa gestão com as práticas desempenhadas pela iniciativa privada. (CROZATTI et. al., 2011).

Na administração pública, Slomski et. al. (2010) defende que a demonstração do resultado econômico deve ser incluída na prestação de contas, sempre que possível, para que o cidadão possa compreender quão eficiente é a gestão.

A utilização da Demonstração do Resultado Econômico possui uma limitação na medição da eficiência, e isso é devido ao resultado econômico empregar no seu cálculo somente dados quantitativos, fazendo uso de dados puramente financeiros. (QUEIROZ, XAVIER JR. E MIRANDA, 2014). Costa (2016) destaca que o resultado econômico é um indicador estritamente financeiro, que ignora os indicadores qualitativos, e que esses são capazes de influenciar o resultado da análise da eficiência.

Nesse sentido, quando da realização da análise da eficiência na aplicação do recurso público, além da apuração do resultado econômico, é relevante também incluir aspectos qualitativos nessa análise, assim tornando possível uma avaliação sem distorções e mais condizente com a realidade. Na pesquisa de Costa (2016) foi utilizado o Conceito Enade (Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes) e o CPC (Conceito Preliminar de Curso) como fatores qualitativos que auxiliaram na análise da eficiência do objeto estudado.

### 2.3.1 Estudos anteriores da Demonstração do Resultado Econômico

O quadro 5 apresenta estudos anteriores que utilizaram a Demonstração do Resultado Econômico para a análise da eficiência na gestão pública.

Quadro 5: Estudos anteriores da Demonstração do Resultado Econômico

(Continua)

<b>Autores/Ano</b>	<b>Extensão da Pesquisa</b>	<b>Evidências encontradas</b>
Slomski et. al. (2004)	Fundo Municipal de Saúde da cidade de Biguaçu/SC no ano de 2001	Resultado econômico/lucro econômico de R\$ 1.765.725,11; produzindo uma economia real para os usuários do serviço público de saúde desse município
Slomski et. al. (2010)	Procuradoria-Geral do Município de São Paulo no ano de 2006	Esse órgão obteve um lucro econômico no ano estudado, em um valor de R\$ 184.836.115,11
Crozatti et al. (2011)	Escola de ensino fundamental da região centro-oeste do Brasil no mês de novembro/2010	Aumento de quase 200% no resultado econômico, em função do estabelecimento de metas de qualidade com base no IDEB
Corrêa et. al. (2012)	Campus Abaetetuba do IFPA no ano de 2010	Apresentou lucro econômico de R\$707.766,95

(Conclusão)

Carneiro, Farias e Oliveira (2013)	Gasto público na função educação de um município nos anos de 2009 e 2010	Em 2009 obteve um lucro econômico de R\$ 1.978.135,00 e em 2010 um prejuízo econômico de R\$ 984.778,00. Houve eficiência no gasto público na educação em 2009, e em 2010 a eficiência não foi repetida.
Queiroz, Xavier Jr e Miranda (2014)	Curso de Administração da UFERSA entre os anos de 2010 e 2012	Resultado econômico negativo para os três anos estudados
Germano (2015)	Restaurante Universitário/UFRN nos anos de 2013 e 2014	O resultado econômico foi negativo para os dois anos estudados, sendo R\$ 664.322,26 em 2013 e R\$ 844.452,51 em 2014
Xavier Jr et. al. (2015)	Curso Ciências Contábeis da UEL e UFERSA no período de 2010 a 2013	Resultado econômico negativo, para o quadriênio, em ambas as universidades
Costa (2016)	Cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais do Nordeste do Brasil	Resultado econômico negativo para todas as universidades em estudo
Guimarães et. al. (2016)	Escolas municipais X e Y dos municípios de Guanambi e Caetité localizados no sudoeste baiano no ano de 2013	O resultado econômico, para as duas escolas, foi positivo/lucro econômico, sendo R\$ 178.743,26 para a escola X e R\$ 133.805,14 para a escola Y
Radtke et. al. (2016)	Ensino fundamental público municipal de Cachoeira do Sul/RS nos anos de 2013 e 2014	Resultado econômico negativo/prejuízo econômico nos dois anos estudados, sendo R\$ 7.712.673,72 em 2013 e R\$ 3.713.920,40 em 2014
Ribeiro, Xavier Jr e Menezes (2017)	Graduações do Departamento de Ciências Animais da UFERSA no ano de 2015	Resultado econômico positivo apenas nos cursos de Medicina Veterinária e Zootecnia
Xavier Jr, Costa e Filgueira (2017)	Curso Ciências Contábeis da UFERSA no ano de 2015	Resultado econômico negativo
Jesus e Dalongaro (2018)	Secretaria Municipal de Fazenda de Ijuí/RS no ano de 2017	Resultado positivo, produzindo um lucro econômico de R\$ 238.493,52

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

As pesquisas apresentadas no quadro 5 foram realizadas em diversos órgãos, anos e regiões diferentes, e os seus resultados foram variados. Os estudos que apresentaram resultado negativo, ou seja, prejuízo econômico, com exceção do trabalho de Costa (2016), não consideraram os aspectos qualitativos na análise. O trabalho de Costa (2016) utilizou aspectos qualitativos na pesquisa, pois considerou o Conceito Enade (Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes) e o CPC (Conceito Preliminar de Curso) na análise da eficiência dos Cursos

de Ciências Contábeis estudados. Na monografia de Germano (2015), a autora destaca a importância das variáveis qualitativas para julgar o resultado econômico.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

O presente estudo se enquadra como: quanto à natureza, é uma pesquisa aplicada; quanto aos objetivos, a pesquisa é do tipo exploratória e descritiva; quanto aos procedimentos, é uma pesquisa bibliográfica e documental; e quanto à análise dos dados, é uma pesquisa do tipo qualitativa.

A pesquisa aplicada possui ênfase prática na solução de problemas e a natureza da solução dos problemas, para esse tipo de pesquisa, é encontrar respostas a questões específicas como ação, desempenho ou necessidades de política. (COOPER E SCHINDLER, 2016).

A pesquisa exploratória, segundo Raupp e Beuren (2013), objetiva conhecer com maior profundidade o assunto, tornando-o mais claro ou para que possa construir questões importantes na condução da pesquisa. Para Gil (2008), a pesquisa descritiva busca descrever as características de determinada população ou um fenômeno ou relações entre variáveis, é também uma característica da pesquisa descritiva, a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Gil (2008, p. 28) ainda afirma que “as pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática”.

A pesquisa bibliográfica utiliza material já elaborado, sendo constituída principalmente de livros e artigos científicos. Já a pesquisa documental utiliza materiais que não receberam tratamento analítico ou podem ser reelaborados de acordo com os objetivos do estudo. (GIL, 2008).

Na pesquisa qualitativa não há utilização de dados estatísticos para análise e Richardson (2009, p. 90) afirma que a pesquisa qualitativa “pode ser caracterizada como tentativa de uma compreensão detalhada dos significados da pesquisa”.

A pesquisa foi realizada em uma instituição federal de ensino, sendo classificada como um estudo de caso. Cooper e Schindler (2016) afirmam que o estudo de caso pode ser usado para entender processos específicos e que seu objetivo “é obter perspectivas múltiplas de uma única organização, situação, evento ou processo em um ponto no tempo ou por um período” (COOPER E SCHINDLER, 2016, p. 168).

### 3.2 OBJETO DE ESTUDO

O presente trabalho é um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). A Lei nº 11.155/2005 transformou a Escola Superior de Agricultura de Mossoró - ESAM em Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFERSA. Essa universidade é uma autarquia federal e seu objetivo é ministrar ensino superior, desenvolver pesquisa nas diversas áreas do conhecimento e promover atividades de extensão universitária.

A UFERSA possui 46 cursos de graduação e esses cursos estão distribuídos nos seguintes Campi: 23 cursos no Campus de Mossoró/RN; 7 cursos no Campus de Angicos/RN; 8 cursos no Campus de Caraúbas/RN; e 8 cursos no Campus de Pau dos Ferros/RN. (UFERSA, 2017). A escolha dessa instituição de ensino para a realização desse estudo foi motivada pela facilidade do acesso as informações necessárias à pesquisa.

O estudo em questão apurou o custo de todos os cursos de graduação do Campus Mossoró/RN da UFERSA, e desses, apenas nos cursos do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas (CCSAH) foi realizada a apuração do resultado econômico. A escolha do CCSAH foi motivada pela similaridade dos cursos desse centro acadêmico com os fornecidos pelas instituições privadas de ensino superior da cidade de Mossoró/RN. Esse Centro Acadêmico possui 4 graduações vinculadas, que são: Administração, Ciências Contábeis, Direito e Licenciatura em Educação do Campo (LEDOC). A exceção na apuração do resultado econômico dos cursos do CCSAH foi a LEDOC, devido não ser fornecido graduação semelhante nas instituições da iniciativa privada de Mossoró/RN.

### 3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para a realização dessa pesquisa, foram utilizados os dados do ano de 2017. As informações dos cursos de graduação e o quantitativo de alunos equivalentes são dados do Relatório de Gestão do ano estudado, que consta no sítio eletrônico da universidade. Já os dados necessários para a apuração de custos foram coletados no Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos (SIPAC); Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI); Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE); Tesouro Gerencial; Relatório de Gestão; e a Matriz de Distribuição de recursos orçamentários da UFERSA.

É importante destacar o motivo da utilização do aluno equivalente nessa pesquisa. Segundo Queiroz, Xavier Jr. e Miranda (2014), para encontrar o custo do aluno para cada curso de graduação é utilizado o número de alunos equivalentes, e essa metodologia é adotada por atribuir pesos diferentes a cursos distintos. Os pesos dos cursos de graduações são definidos de acordo com o custo de cada curso, um curso mais caro tem peso maior, um curso mais barato tem peso menor. O Ministério da Educação afirma que “o aluno equivalente é o principal indicador utilizado para fins de análise dos custos das Instituições Federais de Educação Superior”.

As informações necessárias à realização da pesquisa foram solicitadas e fornecidas pelos setores responsáveis através de e-mail, sendo todos os dados referentes ao Campus Mossoró no ano de 2017. Os dados do quadro de pessoal da Universidade foram fornecidos pela Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas e extraídos do SIAPE, já a solicitação dos relatórios de inventário e requisições de materiais, dados do SIPAC, foi atendida pela Divisão de Materiais. Os dados do orçamento e Relatório de Gestão foram encontrados no sítio eletrônico da PROPLAN e a Matriz de Distribuição de recursos orçamentários fornecida por essa Pró-Reitoria. A Divisão de Contabilidade e Finanças extraiu do SIAFI o Balancete Contábil (Variação Patrimonial Diminutiva) e os seguintes relatórios do Tesouro Gerencial: Variação Patrimonial com reflexo no orçamento e Execução Orçamentária Completa.

Os dados coletados do SIAPE, Relatório de Gestão e Matriz de Distribuição foram utilizados para o rateio dos custos, já os dados fornecidos pelo SIAFI, SIPAC e Tesouro Gerencial trazem as informações com os custos propriamente ditos.

A pesquisa buscou informações dos valores das mensalidades de cursos de graduações em instituições particulares na cidade de Mossoró/RN, equivalentes aos cursos do CCSAH da UFERSA, e esse procedimento é necessário para encontrar a receita econômica dos cursos da instituição estudada. É importante destacar que foram considerados apenas os cursos presenciais fornecidos pela iniciativa privada dessa cidade. As informações das mensalidades foram localizadas nos sítios eletrônicos das respectivas instituições privadas de ensino.

O presente estudo utilizou o modelo de custeamento dos serviços públicos de Santos (2014) para apurar o custo dos cursos de graduação do Campus Mossoró/RN da Universidade Federal Rural do Semi-Árido. A motivação para a escolha do modelo de apuração dos custos de Santos (2014) foi por esse apresentar um avanço em relação ao modelo de Machado e Holanda (2010), onde o primeiro utiliza as informações patrimoniais fornecidas pelas Variações Patrimoniais Diminutivas, não necessitando dos ajustes do segundo. O modelo de



Machado e Holanda (2010) utiliza a informação da despesa liquidada, e essa precisa de tratamento especial para ser adequada ao conceito de custos, mas é de suma importância reforçar que esse modelo é pioneiro, sendo adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional, como também é o modelo utilizado no Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC).

Na apuração, foi necessário utilizar critérios de rateio para encontrar os custos dos cursos de graduação, assim todos esses custos foram considerados como indiretos, fato motivado pela ausência de sistemas de custos na instituição estudada. Para os Centros Acadêmicos, alguns dos insumos tinham a informação do custo direto para cada unidade e para outros foram utilizados os seguintes critérios de rateio: quantitativo de servidores, matriz interna de distribuição dos recursos orçamentários da UFERSA e alunos equivalentes. Já para os cursos, o quantitativo de alunos equivalentes foi o critério para ratear todos os insumos.

No cálculo do resultado econômico, faz-se necessário encontrar os custos e a receita econômica anual de cada curso. Para a receita econômica de cada curso do CCSAH, no seu cálculo, é necessário encontrar o custo de oportunidade dessas graduações. Nesse estudo, o custo de oportunidade utiliza o valor da mensalidade do curso da instituição privada, e é importante destacar que será adotada, para cada curso de graduação analisado nesse estudo, a instituição privada de ensino que possuir o menor valor de mensalidade. O custo de oportunidade anual é resultado da multiplicação da mensalidade pela quantidade de meses do ano. E a receita econômica é o resultado da multiplicação do custo de oportunidade anual pela quantidade de alunos equivalentes para cada graduação.

Após a obtenção dos custos e da receita econômica, foi calculado o resultado econômico dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito, através da Demonstração do Resultado Econômico, e verificada a eficiência na gestão dos recursos públicos aplicado a essas graduações.

#### 3.4 QUADRO RESUMO DA METODOLOGIA

O Quadro 6 apresenta um resumo da metodologia a ser seguida durante a execução desse estudo.

Quadro 6 – Resumo metodológico da pesquisa

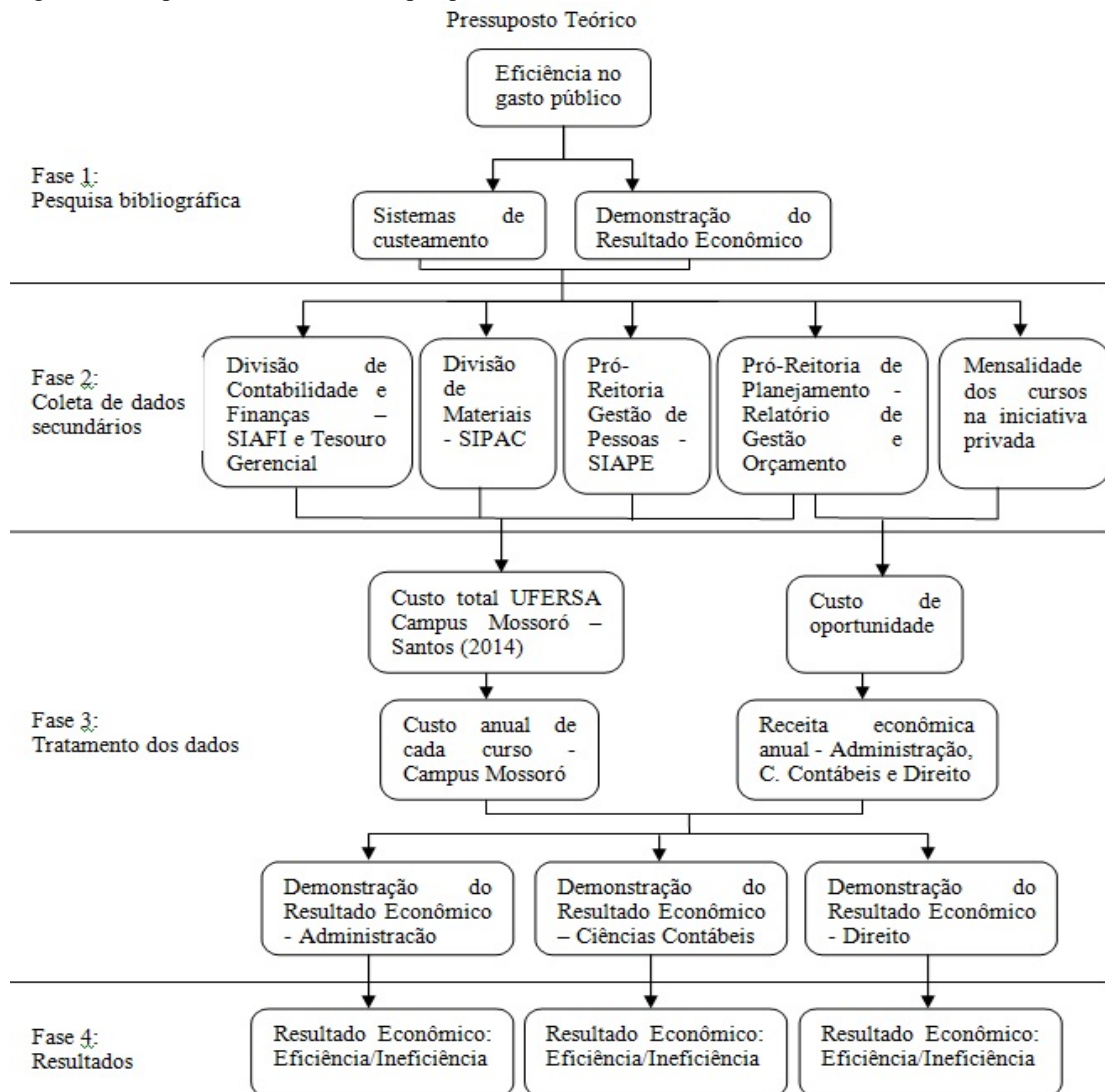
Tema	Eficiência e Custos no Setor Público		
Título	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO: Um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do semiárido potiguar		
Problema de pesquisa	A educação superior é um serviço altamente especializado, onde é empregado um grande volume de recursos públicos, o que torna importante a análise da eficiência na aplicação desses recursos. A mensuração dos custos e a Demonstração do Resultado Econômico são ferramentas utilizadas para medir a eficiência na prestação de serviços públicos, fornecendo informações para a Administração Pública e a sociedade dos recursos utilizados em determinado serviço.		
Pergunta de pesquisa	A Universidade Federal Rural do Semi-Árido está aplicando de forma eficiente os recursos públicos nos cursos de graduação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas, sob a luz da Demonstração do Resultado Econômico?		
Objetivo geral	Analisar se a Universidade Federal Rural do Semi-Árido está aplicando de forma eficiente os recursos públicos nos cursos de graduação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas, sob a luz da Demonstração do Resultado Econômico.		
Objetivos específicos	a) fazer o levantamento de custos dos cursos de graduação a partir do modelo de Santos (2014); b) apurar o custo de oportunidade e a receita econômica para cada curso de graduação estudado; e c) analisar a eficiência na aplicação dos recursos públicos por meio da apuração do resultado econômico de cada curso de graduação estudado, utilizando a Demonstração do Resultado Econômico para essa finalidade.		
Suporte teórico da pesquisa	Perspectiva epistemológica	Positivista	
	Quadro de referência principais autores	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eficiência (CARVALHO FILHO, 2013; COSTA et. al., 2015; JUBRAN, 2006; MALENA et. al., 2013; MATTOS; TERRA, 2015; VILLELA, 2017);</li> <li>• Custos (CROZATTI et. al., 2011; MACHADO E HOLANDA, 2010; SANTOS, 2014; SILVA; CROZATTI, 2013; SOARES et. al., 2013; SLAVOV, 2013);</li> <li>• Demonstração do Resultado Econômico (CROZATTI et. al., 2011; QUEIROZ, XAVIER JR. E MIRANDA, 2014; SLOMSKI et. al., 2004; SLOMSKI et. al., 2010).</li> </ul>	
Suporte metodológico da pesquisa	Delineamento da pesquisa	Quanto à natureza	Aplicada
		Quanto aos objetivos	Exploratória e descritiva
		Quanto à abordagem do problema	Qualitativa
	População e amostra	Não probabilística, por conveniência	Estudo de caso
	Procedimentos técnicos de coleta dos dados	Dados secundários	Documental e Bibliográfica
Procedimentos de tratamento e análise dos dados	Análise	Qualitativa (sistema de custeamento e DRE)	

Fonte: Adaptado de Xavier Júnior (2015)

### 3.5 FASES DA PESQUISA

A figura 1 demonstra o mapeamento das fases da pesquisa.

Figura 1 – Mapeamento das fases da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados do presente estudo foram divididos em duas etapas: primeiramente foi realizado o cálculo dos custos das graduações da UFERSA – Campus Mossoró/RN e posteriormente encontrado o resultado econômico dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito, utilizando a Demonstração do Resultado Econômico. As discussões dos resultados encontrados foram apresentadas em cada uma das etapas citadas.

### 4.1 APURAÇÃO E MENSURAÇÃO DOS CUSTOS

A pesquisa utilizou para a apuração dos custos o sistema de custeamento proposto por Santos (2014), detalhado no item 2.2.4 desse trabalho. A implantação desse modelo de custeamento não faz parte do escopo desse estudo, sendo utilizadas apenas suas premissas para a apuração dos custos das graduações da UFERSA – Campus Mossoró/RN.

O estudo em questão, com a finalidade de conhecer os custos, apresenta a Matriz de Objetos de Custos da UFERSA no apêndice. A elaboração da matriz foi baseada na estrutura institucional, funcional e programática, assim como outras necessidades informacionais, como o custo por curso de graduação.

O quadro 7, a seguir, apresenta os insumos utilizados para a mensuração dos custos na UFERSA.

Quadro 7: Insumos (Continua)

	<b>Código Insumo – Classificação</b>	<b>Descrição do Insumo</b>	<b>Insumo detalhado</b>
Pessoal e Encargos	3.1.1.0.0.00.00	Remuneração a pessoal	Vencimentos e salários, abonos, adicionais, gratificações, férias.
	3.1.2.0.0.00.00	Encargos patronais	Contribuição patronal para o Regime Previdência dos Servidores e Contribuições Previdenciárias do Instituto Nacional de Seguro Social.
	3.1.3.0.0.00.00	Benefícios a pessoal	Assistência Pré-Escolar; Auxílio-Transporte; Auxílio-Alimentação; Assistência a Saúde.
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3.2.9.0.0.00.00	Outros benefícios previdenciários e assistenciais	Auxílio-natalidade.
Uso de bens, serviços e cons. de capital fixo	3.3.1.0.0.00.00	Uso de materiais de consumo	Material de consumo imediato, consumo de combustíveis e lubrificantes, consumo de materiais estocados – almoxarifado.

(Conclusão)

	3.3.2.0.0.00.00	Serviços	Estagiários; serviços técnicos profissionais; serviços educacionais e culturais; limpeza e conservação; vigilância; exposições, congressos e conferências; serviços de energia elétrica, de água e esgoto e de comunicação; serviços de transporte, passagem, locomoção e hospedagens.
	3.3.3.0.0.00.00	Depreciação, amortização e exaustão	Depreciação de bens móveis e imóveis.
Tributárias	3.7.2.0.0.00.00	Contribuições	Obrigações patronais s/ serviços de terceiros e contribuição para iluminação pública.
Outras variações patrimoniais diminutivas	3.9.4.0.0.00.00	Incentivos	Bolsas de estudos no país e auxílios para desenvolvimento de estudos/pesquisas.

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

O trabalho utilizou como insumo apenas a informação que é considerada como custo dos cursos de graduação estudados, aquela que representa esforço na prestação do serviço da instituição, que é o ensino. O anexo apresenta a Variação Patrimonial Diminutiva da UFERSA/Campus Mossoró no ano de 2017 e não foram considerados na apuração dos custos os seguintes itens: aposentadorias e reformas (3.2.1.0.0.00.00); pensões (3.2.2.0.0.00.00); juros e encargos de mora (3.4.2.0.0.00.00); descontos financeiros concedidos (3.4.4.0.0.00.00); transferências intragovernamentais (3.5.1.0.0.00.00); transferências intergovernamentais (3.5.2.0.0.00.00); transferências a instituições privadas (3.5.3.0.0.00.00); outras transferências e delegações concedidas (3.5.9.0.0.00.00); perdas com alienação (3.6.2.0.0.00.00); desincorporação de ativos (3.6.5.0.0.00.00); diversas variações patrimoniais diminutivas (3.9.9.0.0.00.00).

Alguns itens dos insumos, previstos no quadro 7, como benefícios a pessoal, outros benefícios previdenciários e assistenciais, uso de materiais de consumo, e contribuições também não foram considerados na apuração dos custos, são eles: auxílio moradia – RPPS (3.1.3.1.1.03.00); auxílio funeral (3.2.9.1.1.01.00); serviço de apoio administrativo, técnico e operacional – PJ – intra (3.3.2.3.2.02.00); serviços administrativos - PJ – intra (3.3.2.3.2.05.00); locações e arrendamentos - PJ – intra (3.3.2.3.2.09.00); serviços administrativos - PJ – municipal (3.3.2.3.5.05.00); PIS/PASEP (3.7.2.1.2.02.00).

Para a apuração dos custos foi necessário definir os seguintes parâmetros: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio, método de custeio e centros de responsabilidades. O sistema de acumulação de custos utilizado foi o de forma contínua, considerando que foi apurado o custo dos serviços prestados de caráter continuado; já o sistema de custeio foi o

custo histórico, pois utiliza os registros das variações patrimoniais diminutivas. O método de custeio adotado foi o custeio por absorção, por apropriar todos os custos envolvidos na produção dos serviços.

Os Centros Acadêmicos do Campus Mossoró/RN e a Administração foram definidos como os centros de responsabilidades ou centros de custos. São eles: Centro de Ciências Agrárias; Centro de Ciências Biológicas e da Saúde; Centro de Ciências Exatas e Naturais; Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas; Centro de Engenharias; e Administração. Essa divisão é justificada por muitos dos custos serem alocados diretamente aos Centros Acadêmicos, sem necessidade de rateio. Já para o centro de responsabilidade Administração foi destinado os custos que não foram alocados aos Centros Acadêmicos, por esses custos não estarem ligados diretamente ao funcionamento das graduações.

O trabalho em questão traz a execução das atividades de apuração e mensuração dos custos na seguinte sequência: extração de valores dos relatórios, sendo as informações patrimoniais por insumos; rateio desses insumos por centros de responsabilidades e objetos de custos; e junção desses valores por Centro Acadêmico e por curso.

Inicialmente foi extraído do SIAFI o balancete anual contendo todas as Variações Patrimoniais Diminutivas – VPD's, dessas foram selecionadas as que de fato representam os custos, estando apresentadas no quadro 7, denominadas de insumos para o presente estudo, de acordo com a metodologia de Santos (2014). Posteriormente vincularam-se esses insumos as ações orçamentárias, por meio do cruzamento das informações do balancete (informação patrimonial) com as informações do relatório da execução orçamentária emitido pelo tesouro gerencial, que permite relacionar a informação patrimonial com a informação orçamentária, necessária à alocação dos custos aos Centros e a Administração. No entanto nem todas as VPD's tem reflexo no orçamento, sendo alocadas no item VPD's sem reflexo orçamentário para posterior rateio.

Assim como nas VPD's, apenas as ações orçamentárias que de fato representam custos foram consideradas, sendo descartadas as seguintes ações: Sentenças Judiciais transitadas em julgado (precatórios); Contribuições a entidades nacionais sem exigência de programação específica; Aposentadorias e pensões civis da União; e Ajuda de custo para moradia ou auxílio-moradia a agentes públicos.

A pesquisa em epígrafe adotou critérios de rateio que permitiram a alocação dos custos da prestação dos serviços nos Centros Acadêmicos e nos cursos de graduação, isso devido a Universidade não possuir um sistema de custos que possibilite a determinação do

custo de cada curso da graduação. Os critérios de rateio foram adotados de acordo com o insumo, sendo: quantitativo de servidores, matriz interna de distribuição dos recursos orçamentários e alunos equivalentes. Para dois dos insumos foi possível identificar o valor exato destinado a cada Centro Acadêmico, utilizando o Relatório de Inventário do Patrimônio e o Relatório de Requisições de Materiais.

O quantitativo de servidores foi utilizado como critério de rateio para os seguintes insumos: remuneração a pessoal; encargos patronais; benefícios a pessoal; outros benefícios previdenciários e assistenciais. E nesse rateio, o valor do insumo foi dividido pelo total de servidores ativos e temporários do Campus Mossoró e o resultado foi multiplicado pelo quantitativo de servidores de cada Centro Acadêmico, assim encontrando o valor desse insumo para cada Centro. O valor restante refere-se aos servidores que não estão lotados nesses Centros, sendo destinados ao centro de responsabilidade Administração.

As secretarias dos Centros Acadêmicos forneceram a quantidade de docentes de cada curso para a pesquisa, mas essa informação não é precisa, pois os cursos têm disciplinas lecionadas por docentes de cursos distintos e até de outros Centros. Assim por decisão metodológica, para os insumos referentes à remuneração de pessoal, encargos e benefícios, utilizou-se o quantitativo de alunos equivalentes para o rateio desses insumos para os cursos de graduação. O custo de cada centro de responsabilidade foi dividido pelo quantitativo de alunos equivalentes do Centro Acadêmico, e o valor unitário foi multiplicado pela quantidade de alunos equivalentes de cada curso, assim encontrando o custo por curso de graduação. Esse método de rateio, para encontrar os custos dos cursos de graduação, foi utilizado em todos os insumos.

Os quadros 8, 9, 10 e 11 demonstram o rateio dos insumos que utilizaram o quantitativo de servidores para alocar os custos nos Centros Acadêmicos.

Quadro 8: Insumo – Remuneração a Pessoal (3.1.1.0.0.00.00)

(Continua)

Ação: 20TP								
Valor total: R\$ 134.428.391,87 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 148.703,97 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
148.703,97	CCA	155	23.049.115,86	2485	9.275,30	Agronomia	667	6.186.623,75
						Eng Pesca	213	1.975.638,40
						Eng Florestal	197	1.827.233,63
						Veterinária	941	8.728.055,54
	CCBS	99	14.721.693,36	633	23.257,02	Zootecnia	467	4.331.564,54
						Biotecnologia	278	6.465.451,43
						Ecologia	130	3.023.412,54
	CCEN	79	11.747.613,89	2499	4.700,92	Medicina	225	5.232.829,39
						C&T Integral	1687	7.930.462,04
						C&T Noturno	642	3.017.994,44
						Computação	170	799.157,41

(Conclusão)								
	CE	144	21.413.372,16	2260	9.474,94	Eng Agrícola e Ambiental	143	1.354.916,91
						Eng Civil	583	5.523.892,02
						Eng Petróleo	77	729.570,64
						Eng Produção	273	2.586.659,56
						Eng Energia	67	634.821,21
						Eng Elétrica	183	1.733.914,65
						Eng Mecânica	450	4.263.724,55
						Eng Química	484	4.585.872,62
	CCSAH	116	17.249.660,90	818	21.087,65	Administração	229	4.829.061,55
						Contábeis	216	4.554.922,68
						Direito	343	7.233.048,52
						LEDOC	30	632.628,15
	ADM	311	46.246.935,70	-	-	-	-	-
Ação: VPD's sem reflexo orçamentário								
Valor total: R\$ 12.746,11 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 14,10 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
14,10	CCA	155	2.185,45	2485	0,87	Agronomia	667	586,60
						Eng Pesca	213	187,32
						Eng Florestal	197	173,25
						Veterinária	941	827,57
						Zootecnia	467	410,71
	CCBS	99	1.395,87	633	2,20	Biotecnologia	278	613,04
						Ecologia	130	286,67
						Medicina	225	496,16
	CCEN	79	1.113,87	2499	0,44	C&T Integral	1687	751,94
						C&T Noturno	642	286,16
						Computação	170	75,77
	CE	144	2.030,35	2260	0,89	Eng Agrícola e Ambiental	143	128,47
						Eng Civil	583	523,76
						Eng Petróleo	77	69,18
						Eng Produção	273	245,26
						Eng Energia	67	60,19
						Eng Elétrica	183	164,40
						Eng Mecânica	450	404,27
	Eng Química	484	434,82					
	CCSAH	116	1.635,56	818	1,99	Administração	229	457,88
Contábeis						216	431,88	
Direito						343	685,82	
LEDOC						30	59,98	
ADM	311	4.385,01	-	-	-	-	-	

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Quadro 9: Insumo – Encargos Patronais (3.1.2.0.0.00.00)

(Continua)

Ação: 09HB								
Valor total: R\$ 28.409.521,69 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 31.426,46 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
31.426,46	CCA	155	4.871.102,30	2485	1.960,20	Agronomia	667	1.307.454,82
						Eng Pesca	213	417.523,05
						Eng Florestal	197	386.159,82
						Veterinária	941	1.844.550,21
						Zootecnia	467	915.414,40
	CCBS	99	3.111.220,39	633	4.915,04	Biotecnologia	278	1.366.381,15
						Ecologia	130	638.955,21
						Medicina	225	1.105.884,02
	CCEN	79	2.482.690,34	2499	993,47	C&T Integral	1687	1.675.989,84
						C&T Noturno	642	637.810,00
						Computação	170	168.890,50
	CE	144	4.525.410,24	2260	2.002,39	Eng Agrícola e Ambiental	143	286.342,33
						Eng Civil	583	1.167.395,65
						Eng Petróleo	77	154.184,33
						Eng Produção	273	546.653,54
Eng Energia						67	134.160,39	



(Continuação)

Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Cursos	Custo - Curso	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
						Eng Elétrica	183		366.438,09
						Eng Mecânica	450		901.077,26
						Eng Química	484		969.158,65
	CCSAH	116	3.645.469,36	818	4.456,56	Administração	229		1.020.553,16
						Contábeis	216		962.617,83
						Direito	343		1.528.601,46
						LEDOC	30		133.696,92
	ADM	311	9.773.629,06	-	-	-	-	-	-
Ação: 20RK									
Valor total: R\$ 2.786,39 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 3,08 (valor por servidor)									
3,08	CCA	155	477,42	2485	0,19	Agronomia	667		128,14
						Eng Pesca	213		40,93
						Eng Florestal	197		37,85
						Veterinária	941		180,78
						Zootecnia	467		89,72
	CCBS	99	305,93	633	0,48	Biotecnologia	278		133,91
						Ecologia	130		63,64
						Medicina	225		108,38
	CCEN	79	244,33	2499	0,10	C&T Integral	1687		164,56
						C&T Noturno	642		62,83
						Computação	170		16,94
	CE	144	443,53	2260	0,20	Eng Agrícola e Ambiental	143		29,05
						Eng Civil	583		114,37
						Eng Petróleo	77		15,10
						Eng Produção	273		53,57
						Eng Energia	67		13,18
						Eng Elétrica	183		35,00
						Eng Mecânica	450		88,30
						Eng Química	484		94,96
	CCSAH	116	357,29	818	0,44	Administração	229		99,89
						Contábeis	216		94,17
						Direito	343		150,03
						LEDOC	30		13,20
	ADM	311	957,89	-	-	-	-	-	-
Ação: 20TP									
Valor total: R\$ 1.928.697,28 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 2.133,51 (valor por servidor)									
2.133,51	CCA	155	330.694,78	2485	133,07	Agronomia	667		88.761,94
						Eng Pesca	213		28.345,27
						Eng Florestal	197		26.216,05
						Veterinária	941		125.224,86
						Zootecnia	467		62.146,66
	CCBS	99	211.217,95	633	333,68	Biotecnologia	278		92.762,39
						Ecologia	130		43.378,09
						Medicina	225		75.077,47
	CCEN	79	168.547,66	2499	67,45	C&T Integral	1687		113.781,47
						C&T Noturno	642		43.300,36
						Computação	170		11.465,83
	CE	144	307.226,12	2260	135,94	Eng Agrícola e Ambiental	143		19.439,53
						Eng Civil	583		79.253,46
						Eng Petróleo	77		10.467,44
						Eng Produção	273		37.111,83
						Eng Energia	67		9.108,03
						Eng Elétrica	183		24.877,16
						Eng Mecânica	450		61.173,34
						Eng Química	484		65.795,33
	CCSAH	116	247.487,70	818	302,55	Administração	229		69.284,45
						Contábeis	216		65.351,28
						Direito	343		103.775,40
						LEDOC	30		9.076,57
	ADM	311	663.523,07	-	-	-	-	-	-

(Conclusão)

Ação: 00P1								
Valor total: R\$ 192.065,97 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 212,46 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custos - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
212,46	CCA	155	32.931,80	2485	13,25	Agronomia	667	8.839,24
						Eng Pesca	213	2.822,73
						Eng Florestal	197	2.610,69
						Veterinária	941	12.470,35
						Zootecnia	467	6.188,79
	CCBS	99	21.034,04	633	33,23	Biotecnologia	278	9.237,70
						Ecologia	130	4.319,79
						Medicina	225	7.476,55
	CCEN	79	16.784,84	2499	6,72	C&T Integral	1687	11.330,94
						C&T Noturno	642	4.312,07
						Computação	170	1.141,83
	CE	144	30.594,74	2260	13,54	Eng Agrícola e Ambiental	143	1.935,86
						Eng Civil	583	7.892,36
						Eng Petróleo	77	1.042,39
						Eng Produção	273	3.695,74
						Eng Energia	67	907,01
						Eng Elétrica	183	2.477,36
						Eng Mecânica	450	6.091,87
	Eng Química	484	6.552,15					
	CCSAH	116	24.645,49	818	30,13	Administração	229	6.899,53
						Contábeis	216	6.507,86
Direito						343	10.334,23	
LEDOC	30	903,87						
ADM	311	66.075,06	-	-	-	-	-	

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Quadro 10: Insumo – Benefícios a Pessoal (3.1.3.0.0.00.00)

(Continua)

Ação: 2010								
Valor total: R\$ 1.346.954,58 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 1.489,99 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custos - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
1.489,99	CCA	155	230.949,07	2485	92,94	Agronomia	667	61.989,15
						Eng Pesca	213	19.795,63
						Eng Florestal	197	18.308,64
						Veterinária	941	87.453,95
						Zootecnia	467	43.401,70
	CCBS	99	147.509,41	633	233,03	Biotecnologia	278	64.782,96
						Ecologia	130	30.294,19
						Medicina	225	52.432,26
	CCEN	79	117.709,53	2499	47,10	C&T Integral	1687	79.462,18
						C&T Noturno	642	30.239,90
						Computação	170	8.007,45
	CE	144	214.559,14	2260	94,94	Eng Agrícola e Ambiental	143	13.576,09
						Eng Civil	583	55.348,66
						Eng Petróleo	77	7.310,21
						Eng Produção	273	25.917,98
						Eng Energia	67	6.360,83
						Eng Elétrica	183	17.373,59
						Eng Mecânica	450	42.721,95
	Eng Química	484	45.949,83					
	CCSAH	116	172.839,30	818	211,29	Administração	229	48.386,55
						Contábeis	216	45.639,72
Direito						343	72.474,18	
LEDOC	30	6.338,85						
ADM	311	463.388,13	-	-	-	-	-	
Ação: 2011								
Valor total: R\$ 449.949,05 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 497,73 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custos - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
	CCA	155	77.148,34	2485	31,05	Agronomia	667	20.707,42
						Eng Pesca	213	6.612,71
						Eng Florestal	197	6.115,99
						Veterinária	941	29.213,92

(Continuação)

497,73	CCBS	99	49.275,39	633	77,84	Zootecnia	467	14.498,30
						Biotecnologia	278	21.640,69
						Ecologia	130	10.119,75
						Medicina	225	17.514,95
	CCEN	79	39.320,77	2499	15,73	C&T Integral	1687	26.544,27
						C&T Noturno	642	10.101,62
						Computação	170	2.674,88
	CE	144	71.673,30	2260	31,71	Eng Agrícola e Ambiental	143	4.535,08
						Eng Civil	583	18.489,17
						Eng Petróleo	77	2.441,97
						Eng Produção	273	8.657,88
						Eng Energia	67	2.124,83
						Eng Elétrica	183	5.803,64
CCSAH	116	57.736,83	818	70,58	Eng Mecânica	450	14.271,23	
					Eng Química	484	15.349,50	
					Administração	229	16.163,49	
					Contábeis	216	15.245,91	
ADM	311	154.794,42	-	-	Direito	343	24.209,94	
					LEDOC	30	2.117,49	
Ação: 2012								
Valor total: R\$ 7.217.103,19 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 7.983,52 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custos - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
7.983,52	CCA	155	1.237.445,79	2485	497,97	Agronomia	667	332.143,40
						Eng Pesca	213	106.066,78
						Eng Florestal	197	98.099,32
						Veterinária	941	468.586,11
	CCBS	99	790.368,61	633	1.248,61	Zootecnia	467	232.550,18
						Biotecnologia	278	347.112,91
						Ecologia	130	162.318,99
						Medicina	225	280.936,71
	CCEN	79	630.698,17	2499	252,38	C&T Integral	1687	425.765,43
						C&T Noturno	642	162.028,10
						Computação	170	42.904,64
	CE	144	1.149.627,06	2260	508,68	Eng Agrícola e Ambiental	143	72.741,89
						Eng Civil	583	296.563,09
Eng Petróleo						77	39.168,71	
Eng Produção						273	138.870,88	
Eng Energia						67	34.081,86	
Eng Elétrica						183	93.089,27	
CCSAH	116	926.088,47	818	1.132,14	Eng Mecânica	450	228.908,04	
					Eng Química	484	246.203,32	
					Administração	229	259.259,49	
					Contábeis	216	244.541,70	
ADM	311	2.482.875,09	-	-	Direito	343	388.323,16	
					LEDOC	30	33.964,12	
Ação: VPD's sem reflexo orçamentário								
Valor total: R\$ 2.997.258,60 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 3.315,55 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custos - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
3.315,55	CCA	155	513.910,49	2485	206,81	Agronomia	667	137.938,95
						Eng Pesca	213	44.049,47
						Eng Florestal	197	40.740,59
						Veterinária	941	194.603,53
	CCBS	99	328.239,61	633	518,55	Zootecnia	467	96.577,95
						Biotecnologia	278	144.155,78
						Ecologia	130	67.410,98
	CCEN	79	261.928,58	2499	104,81	Medicina	225	116.672,85
						C&T Integral	1687	176.820,13
						C&T Noturno	642	67.290,18
Computação						170	17.818,27	
Eng Agrícola e Ambiental						143	30.209,66	
					Eng Civil	583	123.162,47	

(Conclusão)

						Eng Petróleo	77	16.266,74
						Eng Produção	273	57.672,99
						Eng Energia	67	14.154,18
						Eng Elétrica	183	38.659,92
	CE	144	477.439,42	2260	211,26	Eng Mecânica	450	95.065,37
						Eng Química	484	102.248,09
	CCSAH	116	384.603,98	818	470,18	Administração	229	107.670,31
						Contábeis	216	101.558,02
						Direito	343	161.270,37
						LEDOC	30	14.105,28
	ADM	311	1.031.136,52	-	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Quadro 11: Insumo – Outros benefícios previdenciários e assistenciais (3.2.9.0.0.00.00)

Ação: 00M1								
Valor total: R\$ 35.166,26 / 904 (servidores - Campus Mossoró) = R\$ 38,90 (valor por servidor)								
Insumo por Servidor (R\$)	Centro Acadêmico	Servidores - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Alunos - Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custos - Cursos	Alunos - Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
38,90	CCA	155	6.029,62	2485	2,43	Agronomia	667	1.618,41
						Eng Pesca	213	516,82
						Eng Florestal	197	478,02
						Veterinária	941	2.283,24
						Zootecnia	467	1.133,13
	CCBS	99	3.851,17	633	6,08	Biotecnologia	278	1.691,35
						Ecologia	130	790,92
						Medicina	225	1.368,90
	CCEN	79	3.073,16	2499	1,23	C&T Integral	1687	2.074,60
						C&T Noturno	642	789,50
						Computação	170	209,06
	CE	144	5.601,71	2260	2,48	Eng Agrícola e Ambiental	143	354,44
						Eng Civil	583	1.445,04
						Eng Petróleo	77	190,85
						Eng Produção	273	676,67
						Eng Energia	67	166,08
						Eng Elétrica	183	453,59
						Eng Mecânica	450	1.115,38
	CCSAH	116	4.512,48	818	5,52	Eng Química	484	1.199,66
						Administração	229	1.263,27
						Contábeis	216	1.191,56
Direito						343	1.892,15	
ADM	311	12.098,12	-	-	-	-	-	

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Para o insumo Uso de Materiais de Consumo foi utilizado o valor total de materiais solicitados pelos Centros Acadêmicos no ano de 2017, que consta no relatório de requisições de materiais do SIPAC. Portanto, foi possível apropriar de forma direta esse insumo a cada um dos Centros Acadêmicos, sendo necessário o rateio apenas para destinar os insumos dos centros para os cursos. O valor restante do insumo foi destinado ao centro de responsabilidade Administração. O quadro 12 demonstra os valores desse insumo por centro de responsabilidade e por objeto de custo.

Quadro 12: Insumo - Uso de Materiais de Consumo (3.3.1.0.0.00.00)

(Continua)

Ação: VPD's sem reflexo orçamentário						
Valor total: R\$ 3.083.051,37						
Centro Acadêmico	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custos - Cursos	Alunos por Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
				Agronomia	667	23.206,19
				Eng Pesca	213	7.410,67

(Conclusão)

CCA	86.457,84	2485	34,79	Eng Florestal	197	6.854,00
				Veterinária	941	32.739,17
				Zootecnia	467	16.247,81
CCBS	63.039,40	633	99,59	Biotecnologia	278	27.685,55
				Ecologia	130	12.946,48
				Medicina	225	22.407,37
CCEN	54.182,40	2499	21,68	C&T Integral	1687	36.576,91
				C&T Noturno	642	13.919,61
				Computação	170	3.685,88
CE	67.961,70	2260	30,07	Eng Agrícola e Ambiental	143	4.300,23
				Eng Civil	583	17.531,71
				Eng Petróleo	77	2.315,51
				Eng Produção	273	8.209,53
				Eng Energia	67	2.014,80
				Eng Elétrica	183	5.503,09
				Eng Mecânica	450	13.532,20
Eng Química	484	14.554,63				
CCSAH	49.317,11	818	60,29	Administração	229	13.806,38
				Contábeis	216	13.022,61
				Direito	343	20.679,42
				LEDOC	30	1.808,70
ADM	2.762.092,92	-	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A matriz de distribuição dos recursos orçamentários da UFERSA, na qual consta o quociente de rateio de custeio, empregado para a distribuição do orçamento da universidade, foi utilizada para o rateio dos seguintes insumos: Serviços e Contribuições. Nos quadros 13 e 14 apresentam os valores encontrados desses insumos por Centro, que foi realizada a partir da multiplicação do valor do insumo pelos percentuais (quociente) pertencentes a cada Centro Acadêmico, sendo que o valor do centro de responsabilidade Administração refere-se ao que não foi aplicado nos Centros Acadêmicos.

Quadro 13: Insumo – Serviços (3.3.2.0.0.00.00)

(Continua)

Ação: 2004							
Valor total: R\$ 29.383,08							
Centro Acadêmico	Quociente – Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
CCA	0,18	5.288,95	2485	2,13	Agronomia	667	1.419,61
					Eng Pesca	213	453,34
					Eng Florestal	197	419,28
					Veterinária	941	2.002,78
					Zootecnia	467	993,94
CCBS	0,08	2.350,65	633	3,71	Biotecnologia	278	1.032,35
					Ecologia	130	482,76
					Medicina	225	835,54
CCEN	0,12	3.525,97	2499	1,41	C&T Integral	1687	2.380,28
					C&T Noturno	642	905,83
					Computação	170	239,86
CE	0,14	4.113,63	2260	1,82	Eng Agrícola e Ambiental	143	260,29
					Eng Civil	583	1.061,17
					Eng Petróleo	77	140,16
					Eng Produção	273	496,91
					Eng Energia	67	121,95
					Eng Elétrica	183	333,09
					Eng Mecânica	450	819,09
Eng Química	484	880,97					
CCSAH	0,11	3.232,14	818	3,95	Administração	229	904,84
					Contábeis	216	853,47
					Direito	343	1.355,29
					LEDOC	30	118,54
ADM	-	10.871,74	-	-	-	-	-

(Continuação)

Ação: 20RK Valor total: R\$ 18.788.726,42							
Centro Acadêmico	Quociente – Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
CCA	0,18	3.381.970,76	2485	1.360,95	Agronomia	667	907.756,34
					Eng Pesca	213	289.883,21
					Eng Florestal	197	268.107,94
					Veterinária	941	1.280.657,74
					Zootecnia	467	635.565,53
CCBS	0,08	1.503.098,11	633	2.374,56	Biotechnology	278	660.128,40
					Ecologia	130	308.693,13
					Medicina	225	534.276,58
CCEN	0,12	2.254.647,17	2499	902,22	C&T Integral	1687	1.522.044,73
					C&T Noturno	642	579.225,08
					Computação	170	153.377,36
CE	0,14	2.630.421,69	2260	1.163,90	Eng Agrícola e Ambiental	143	166.438,19
					Eng Civil	583	678.555,68
					Eng Petróleo	77	89.620,56
					Eng Produção	273	317.745,63
					Eng Energia	67	77.981,53
					Eng Elétrica	183	212.994,32
					Eng Mecânica	450	523.756,53
					Eng Química	484	563.329,25
CCSAH	0,11	2.066.759,91	818	2.526,60	Administração	229	578.591,71
					Contábeis	216	545.745,89
					Direito	343	866.624,27
					LEDOC	30	75.798,04
ADM	-	6.951.828,78	-	-	-	-	-
Ação: 4002 Valor total: R\$ 2.595.997,59							
Centro Acadêmico	Quociente – Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo – Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
CCA	0,18	467.279,57	2485	118,04	Agronomia	667	125.422,73
					Eng Pesca	213	40.052,54
					Eng Florestal	197	37.043,89
					Veterinária	941	176.945,70
					Zootecnia	467	87.814,71
CCBS	0,08	207.679,81	633	328,09	Biotechnology	278	91.208,51
					Ecologia	130	42.651,46
					Medicina	225	73.819,84
CCEN	0,12	311.519,71	2499	124,66	C&T Integral	1687	210.297,62
					C&T Noturno	642	80.030,27
					Computação	170	21.191,82
CE	0,14	363.439,66	2260	160,81	Eng Agrícola e Ambiental	143	22.996,40
					Eng Civil	583	93.754,57
					Eng Petróleo	77	12.382,69
					Eng Produção	273	43.902,22
					Eng Energia	67	10.774,54
					Eng Elétrica	183	29.428,96
					Eng Mecânica	450	72.366,30
					Eng Química	484	77.833,98
CCSAH	0,11	285.559,73	818	349,10	Administração	229	79.942,76
					Contábeis	216	75.404,53
					Direito	343	119.739,59
					LEDOC	30	10.472,85
ADM	-	960.519,11	-	-	-	-	-
Ação: 4572 Valor total: R\$ 47.759,16							
Centro Acadêmico	Quociente – Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo – Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
CCA	0,18	8.596,65	2485	3,46	Agronomia	667	2.307,42
					Eng Pesca	213	736,86
					Eng Florestal	197	681,51
					Veterinária	941	3.255,31
					Zootecnia	467	1.615,55
CCBS	0,08	3.820,73	633	6,04	Biotechnology	278	1.677,98
					Ecologia	130	784,67
					Medicina	225	1.358,08

(Continuação)

CCEN	0,12	5.731,10	2499	2,29	C&T Integral	1687	3.868,89
					C&T Noturno	642	1.472,34
					Computação	170	389,87
CE	0,14	6.686,28	2260	2,96	Eng Agrícola e Ambiental	143	423,07
					Eng Civil	583	1.724,82
					Eng Petróleo	77	227,81
					Eng Produção	273	807,68
					Eng Energia	67	198,22
					Eng Elétrica	183	541,41
					Eng Mecânica	450	1.331,34
					Eng Química	484	1.431,93
CCSAH	0,11	5.253,51	818	6,42	Administração	229	1.470,73
					Contábeis	216	1.387,23
					Direito	343	2.202,88
					LEDOC	30	192,67
ADM	-	17.670,89	-	-	-	-	-
Ação: 0487							
Valor total: R\$ 25.554,95							
Centro Acadêmico	Quociente - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
CCA	0,18	4.599,89	2485	1,85	Agronomia	667	1.234,66
					Eng Pesca	213	394,28
					Eng Florestal	197	364,66
					Veterinária	941	1.741,85
					Zootecnia	467	864,44
CCBS	0,08	2.044,40	633	3,23	Biotecnologia	278	897,86
					Ecologia	130	419,86
					Medicina	225	726,68
CCEN	0,12	3.066,59	2499	1,23	C&T Integral	1687	2.070,16
					C&T Noturno	642	787,82
					Computação	170	208,61
CE	0,14	3.577,69	2260	1,58	Eng Agrícola e Ambiental	143	226,38
					Eng Civil	583	922,92
					Eng Petróleo	77	121,89
					Eng Produção	273	432,17
					Eng Energia	67	106,06
					Eng Elétrica	183	289,70
					Eng Mecânica	450	712,37
Eng Química	484	766,20					
CCSAH	0,11	2.811,05	818	3,44	Administração	229	786,96
					Contábeis	216	742,28
					Direito	343	1.178,72
					LEDOC	30	103,09
ADM	-	9.455,33	-	-	-	-	-
Ação: 20RJ							
Valor total: R\$ 8.566,27							
Centro Acadêmico	Quociente - Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo - Objeto de Custo (R\$)
CCA	0,18	1.541,93	2485	0,62	Agronomia	667	413,87
					Eng Pesca	213	132,17
					Eng Florestal	197	122,24
					Veterinária	941	583,88
					Zootecnia	467	289,77
CCBS	0,08	685,30	633	1,08	Biotecnologia	278	300,97
					Ecologia	130	140,74
					Medicina	225	243,59
CCEN	0,12	1.027,95	2499	0,41	C&T Integral	1687	693,94
					C&T Noturno	642	264,08
					Computação	170	69,93
CE	0,14	1.199,28	2260	0,53	Eng Agrícola e Ambiental	143	75,88
					Eng Civil	583	309,37
					Eng Petróleo	77	40,86
					Eng Produção	273	144,87
					Eng Energia	67	35,56
					Eng Elétrica	183	97,11
					Eng Mecânica	450	238,79
Eng Química	484	256,84					
CCSAH	0,11	942,29	818	1,15	Administração	229	263,79
					Contábeis	216	248,82

(Conclusão)

Centro Acadêmico	Quociente – Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
					Direito	343	395,12
					LEDOC	30	34,56
ADM	-	3.169,52	-	-	-	-	-
Ação: VPD's sem reflexo orçamentário							
Valor total: R\$ 2.842.563,78							
CCA	0,18	511.661,48	2485	205,90	Agronomia	667	137.335,29
					Eng Pesca	213	43.856,70
					Eng Florestal	197	40.562,30
					Veterinária	941	193.751,89
					Zootecnia	467	96.155,30
CCBS	0,08	227.405,10	633	359,25	Biociência	278	99.871,43
					Ecologia	130	46.702,47
					Medicina	225	80.831,20
CCEN	0,12	341.107,65	2499	136,50	C&T Integral	1687	230.271,55
					C&T Noturno	642	87.631,50
					Computação	170	23.204,60
CE	0,14	397.958,93	2260	176,09	Eng Agrícola e Ambiental	143	25.180,59
					Eng Civil	583	102.659,31
					Eng Petróleo	77	13.558,78
					Eng Produção	273	48.072,03
					Eng Energia	67	11.797,90
					Eng Elétrica	183	32.224,11
					Eng Mecânica	450	79.239,61
					Eng Química	484	85.226,60
CCSAH	0,11	312.682,02	818	382,25	Administração	229	87.535,67
					Contábeis	216	82.566,40
					Direito	343	131.112,39
					LEDOC	30	11.467,56
ADM	-	1.051.748,60	-	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Quadro 14: Insumo – Contribuições (3.7.2.0.0.00.00)

Centro Acadêmico	Quociente – Centro	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
Ação: VPD's sem reflexo orçamentário							
Valor total: R\$ 6.126,56							
CCA	0,18	1.102,78	2485	0,44	Agronomia	667	296,00
					Eng Pesca	213	94,53
					Eng Florestal	197	87,42
					Veterinária	941	417,59
					Zootecnia	467	207,24
CCBS	0,08	490,12	633	0,77	Biociência	278	215,25
					Ecologia	130	100,66
					Medicina	225	174,21
CCEN	0,12	735,19	2499	0,29	C&T Integral	1687	496,31
					C&T Noturno	642	188,87
					Computação	170	50,01
CE	0,14	857,72	2260	0,38	Eng Agrícola e Ambiental	143	54,27
					Eng Civil	583	221,26
					Eng Petróleo	77	29,22
					Eng Produção	273	103,61
					Eng Energia	67	25,43
					Eng Elétrica	183	69,45
					Eng Mecânica	450	170,79
					Eng Química	484	183,69
CCSAH	0,11	673,92	818	0,82	Administração	229	188,66
					Contábeis	216	177,95
					Direito	343	282,59
					LEDOC	30	24,72
ADM	-	2.266,83	-	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

No insumo Depreciação, Amortização e Exaustão foram utilizadas as informações dos Relatórios de Inventário de cada Centro Acadêmico do ano de 2017, não necessitando de



rateio para os centros de responsabilidades. Havendo a necessidade de rateio apenas para destinar os insumos dos Centros Acadêmicos para os cursos de graduação. Com a informação de cada Centro, o valor restante desse insumo foi alocado no centro de responsabilidade Administração, conforme exibido no quadro 15.

Quadro 15: Insumo – Depreciação, Amortização e Exaustão (3.3.3.0.0.00.00)

Ação: VPD's sem reflexo orçamentário						
Valor total: R\$ 6.373.638,82						
Centro Acadêmico	Insumo por Centro (R\$)	Aluno por Centro	Insumo por Aluno (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
CCA	63.236,93	2485	25,45	Agronomia	667	16.973,45
				Eng Pesca	213	5.420,31
				Eng Florestal	197	5.013,15
				Veterinária	941	23.946,06
				Zootecnia	467	11.883,96
CCBS	24.922,73	633	39,37	Biotecnologia	278	10.945,53
				Ecologia	130	5.118,41
				Medicina	225	8.858,79
CCEN	5.234,37	2499	2,09	C&T Integral	1687	3.533,57
				C&T Noturno	642	1.344,72
				Computação	170	356,08
CE	76.132,54	2260	33,69	Eng Agrícola e Ambiental	143	4.817,24
				Eng Civil	583	19.639,50
				Eng Petróleo	77	2.593,90
				Eng Produção	273	9.196,54
				Eng Energia	67	2.257,03
				Eng Elétrica	183	6.164,71
				Eng Mecânica	450	15.159,13
Eng Química	484	16.304,49				
CCSAH	41.979,99	818	51,32	Administração	229	11.752,34
				Contábeis	216	11.085,18
				Direito	343	17.602,86
				LEDOC	30	1.539,61
ADM	6.162.132,26	-	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Por fim, o insumo Incentivos utilizou o quantitativo de alunos equivalentes no rateio para encontrar o custo dos Centros Acadêmicos. Foi somado o total de alunos equivalentes da Graduação do Campus Mossoró em 2017, e depois dividiu o valor do insumo por esse quantitativo, encontrando seu valor unitário. A partir desse valor unitário, multiplicou-se pelo total de alunos equivalentes do Centro, onde foi possível chegar ao valor desse insumo para cada Centro. É importante lembrar que o método de rateio para os cursos de graduação é o aluno equivalente, assim como para todos os insumos. O quadro 16 mostra esses valores.

Quadro 16: Insumo – Incentivos (3.9.4.0.0.00.00)

(Continua)

Ação: VPD's sem reflexo orçamentário						
Valor total: R\$ 4.245.943,15 / 8.695 (alunos equivalentes - Campus Mossoró) = R\$ 488,32 (valor por aluno)						
Insumo por Aluno (R\$)	Centro Acadêmico	Alunos Centro	Insumo por Centro (R\$)	Objeto Custo - Cursos	Alunos por Curso	Insumo – Objeto de Custo (R\$)
	CCA	2485	1.213.475,45	Agronomia	667	325.709,49
				Eng Pesca	213	104.012,21
				Eng Florestal	197	96.199,09
				Veterinária	941	459.509,17
				Zootecnia	467	228.045,49
	CCBS	633	309.106,71	Biotecnologia	278	135.753,01
				Ecologia	130	63.481,65
				Medicina	225	109.872,05

(Conclusão)

488,32	CCEN	2499	1.220.311,83	C&T Integral	1687	823.795,89
				C&T Noturno	642	313.501,49
				Computação	170	83.014,45
	CE	2260	1.103.603,40	Eng Agrícola e Ambiental	143	69.829,81
				Eng Civil	583	284.690,61
				Eng Petróleo	77	37.600,69
				Eng Produção	273	133.311,41
				Eng Energia	67	32.717,44
				Eng Elétrica	183	89.362,56
				Eng Mecânica	450	219.744,00
	CCSAH	818	399.445,76	Administração	229	111.825,28
				Contábeis	216	105.477,12
				Direito	343	167.493,76
				LEDOC	30	14.649,60
ADM	-	-	-	-	-	

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

O quadro 17 demonstra os valores de custos de forma detalhada dentro de cada centro de responsabilidade, que nesse estudo são as unidades: Administração, Centro de Ciências Agrárias, Centro de Ciências Biológicas e da Saúde, Centro de Ciências Exatas e Naturais, Centro de Engenharias, e Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas. Os custos dessas unidades foram detalhados por função, subfunção, programa, ação e cursos. Com esse nível de detalhamento foi possível ver quanto de cada ação foi destinada aos Centros Acadêmicos e cursos de graduação.

Quadro 17: Demonstrativo dos custos da UFERSA – ano 2017

Legenda: P – poder; O – órgão; U – unidade; F – função; SF – subfunção; P - programa; A – ação; OC – objeto de custo.

(Continua)

	OBJETO DE CUSTO	CÓDIGO	VALOR (R\$)
P	PODER EXECUTIVO FEDERAL		215.067.952,14
O	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO	26264	215.067.952,14
U	<b>Administração</b>	11.00	<b>78.831.554,05</b>
F	Educação	12	67.817.791,91
SF	Formação de Recursos Humanos	128	17.670,89
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	17.670,89
A	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	4572	17.670,89
SF	Atenção Básica	301	10.871,74
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	10.871,74
A	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2004	10.871,74
SF	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	331	3.113.155,76
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	3.113.155,76
A	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	2010	463.388,13
A	Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2011	154.794,42
A	Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2012	2.482.875,09
A	Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	00M1	12.098,12
SF	Ensino Superior	364	54.902.464,46
P	Educação de qualidade para todos	2080	7.992.005,69
A	Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	0487	9.455,33

(Continuação)

A	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	20RK	6.952.786,67
A	Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	20RJ	3.169,52
A	Assistência ao Estudante de Ensino Superior	4002	960.519,11
A	Apoio a Residência em Saúde	00P1	66.075,06
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	46.910.458,77
A	Pessoal Ativo da União	20TP	46.910.458,77
SF	Outros Encargos Especiais	846	9.773.629,06
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	9.773.629,06
A	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	09HB	9.773.629,06
	VPD's sem reflexo orçamentário		11.013.762,14
U	<b>Centro de Ciências Agrárias</b>	11.01.00.11	<b>36.097.203,15</b>
F	Educação	12	33.705.172,73
SF	Formação de Recursos Humanos	128	8.596,65
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	8.596,65
A	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	4572	8.596,65
OC	Agronomia	11.01.02.02	2.307,42
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	736,86
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	681,51
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	3.255,31
OC	Zootecnia	11.01.02.03	1.615,55
SF	Atenção Básica	301	5.288,95
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	5.288,95
A	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2004	5.288,95
OC	Agronomia	11.01.02.02	1.419,61
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	453,34
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	419,28
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	2.002,78
OC	Zootecnia	11.01.02.03	993,94
SF	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	331	1.551.572,82
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	1.551.572,82
A	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	2010	230.949,07
OC	Agronomia	11.01.02.02	61.989,15
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	19.795,63
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	18.308,64
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	87.453,95
OC	Zootecnia	11.01.02.03	43.401,70
A	Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2011	77.148,34
OC	Agronomia	11.01.02.02	20.707,42
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	6.612,71
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	6.115,99
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	29.213,92
OC	Zootecnia	11.01.02.03	14.498,30
A	Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2012	1.237.445,79
OC	Agronomia	11.01.02.02	332.143,40
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	106.066,78
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	98.099,32
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	468.586,11
OC	Zootecnia	11.01.02.03	232.550,18

(Continuação)

A	Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	00M1	6.029,62
OC	Agronomia	11.01.02.02	1.618,41
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	516,82
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	478,02
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	2.283,24
OC	Zootecnia	11.01.02.03	1.133,13
SF	Ensino Superior	364	27.268.612,01
P	Educação de qualidade para todos	2080	3.888.801,37
A	Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	0487	4.599,89
OC	Agronomia	11.01.02.02	1.234,66
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	394,28
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	364,66
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	1.741,85
OC	Zootecnia	11.01.02.03	864,44
A	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	20RK	3382448,18
OC	Agronomia	11.01.02.02	907884,48
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	289924,14
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	268145,79
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	1280838,52
OC	Zootecnia	11.01.02.03	635655,25
A	Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	20RJ	1541,93
OC	Agronomia	11.01.02.02	413,87
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	132,17
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	122,24
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	583,88
OC	Zootecnia	11.01.02.03	289,77
A	Assistência ao Estudante de Ensino Superior	4002	467.279,57
OC	Agronomia	11.01.02.02	125.422,73
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	40.052,54
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	37.043,89
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	176.945,70
OC	Zootecnia	11.01.02.03	87.814,71
A	Apoio a Residência em Saúde	00P1	32.931,80
OC	Agronomia	11.01.02.02	8.839,24
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	2.822,73
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	2.610,69
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	12.470,35
OC	Zootecnia	11.01.02.03	6.188,79
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	23.379.810,64
A	Pessoal Ativo da União	20TP	23.379.810,64
OC	Agronomia	11.01.02.02	6.275.385,69
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	2.003.983,67
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	1.853.449,68
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	8.853.280,40
OC	Zootecnia	11.01.02.03	4.393.711,20
SF	Outros Encargos Especiais	846	4.871.102,30
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	4.871.102,30
A	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	09HB	4.871.102,30
OC	Agronomia	11.01.02.02	1.307.454,82
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	417.523,05
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	386.159,82
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	1.844.550,21
OC	Zootecnia	11.01.02.03	915.414,40

(Continuação)

	VPD's sem reflexo orçamentário		2.392.030,42
OC	Agronomia	11.01.02.02	642.045,97
OC	Engenharia de Pesca	11.01.02.06	205.031,21
OC	Engenharia Florestal	11.01.02.26	189.629,80
OC	Medicina Veterinária	11.01.02.04	905.794,98
OC	Zootecnia	11.01.02.03	449.528,46
U	<b>Centro de Ciências Biológicas e da Saúde</b>	11.01.00.07	<b>21.730.754,78</b>
F	Educação	12	20.776.155,24
SF	Formação de Recursos Humanos	128	3.820,73
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	3.820,73
A	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	4572	3.820,73
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	1.677,98
OC	Ecologia	11.01.02.18	784,67
OC	Medicina	11.01.02.47	1.358,08
SF	Atenção Básica	301	2.350,65
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	2.350,65
A	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2004	2.350,65
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	1.032,35
OC	Ecologia	11.01.02.18	482,76
OC	Medicina	11.01.02.47	835,54
SF	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	331	991.004,58
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	991.004,58
A	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	2010	147.509,41
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	64.782,96
OC	Ecologia	11.01.02.18	30.294,19
OC	Medicina	11.01.02.47	52.432,26
A	Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2011	49.275,39
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	21.640,69
OC	Ecologia	11.01.02.18	10.119,75
OC	Medicina	11.01.02.47	17.514,95
A	Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2012	790.368,61
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	347.112,91
OC	Ecologia	11.01.02.18	162.318,99
OC	Medicina	11.01.02.47	280.936,71
A	Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	00M1	3.851,17
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	1.691,35
OC	Ecologia	11.01.02.18	790,92
OC	Medicina	11.01.02.47	1.368,90
SF	Ensino Superior	364	16.667.758,90
P	Educação de qualidade para todos	2080	1.734.847,59
A	Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	0487	2044,4
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	897,86
OC	Ecologia	11.01.02.18	419,86
OC	Medicina	11.01.02.47	726,68
A	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	20RK	1503404,04
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	660262,31
OC	Ecologia	11.01.02.18	308756,77
OC	Medicina	11.01.02.47	534384,96
A	Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	20RJ	685,3
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	300,97

(Continuação)

OC	Ecologia	11.01.02.18	140,74
OC	Medicina	11.01.02.47	243,59
A	Assistência ao Estudante de Ensino Superior	4002	207.679,81
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	91.208,51
OC	Ecologia	11.01.02.18	42.651,46
OC	Medicina	11.01.02.47	73.819,84
A	Apoio a Residência em Saúde	00P1	21.034,04
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	9.237,70
OC	Ecologia	11.01.02.18	4.319,79
OC	Medicina	11.01.02.47	7.476,55
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	14.932.911,31
A	Pessoal Ativo da União	20TP	14.932.911,31
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	6.558.213,82
OC	Ecologia	11.01.02.18	3.066.790,63
OC	Medicina	11.01.02.47	5.307.906,86
SF	Outros Encargos Especiais	846	3.111.220,38
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	3.111.220,38
A	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	09HB	3.111.220,38
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	1.366.381,15
OC	Ecologia	11.01.02.18	638.955,21
OC	Medicina	11.01.02.47	1.105.884,02
	VPD's sem reflexo orçamentário		954.599,54
OC	Biotecnologia	11.01.02.17	419.239,59
OC	Ecologia	11.01.02.18	196.047,32
OC	Medicina	11.01.02.47	339.312,63
U	<b>Centro de Ciências Exatas e Naturais</b>	11.01.00.08	<b>19.670.815,07</b>
F	Educação	12	17.786.201,18
SF	Formação de Recursos Humanos	128	5.731,10
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	5.731,10
A	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	4572	5.731,10
OC	C&T Integral	11.01.02.09	3.868,89
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	1.472,34
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	389,87
SF	Atenção Básica	301	3.525,97
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	3.525,97
A	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2004	3.525,97
OC	C&T Integral	11.01.02.09	2.380,28
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	905,83
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	239,86
SF	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	331	790.801,63
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	790.801,63
A	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	2010	117.709,53
OC	C&T Integral	11.01.02.09	79.462,18
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	30.239,90
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	8.007,45
A	Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2011	39.320,77
OC	C&T Integral	11.01.02.09	26.544,27
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	10.101,62
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	2.674,88

(Continuação)

A	Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2012	630.698,17
OC	C&T Integral	11.01.02.09	425.765,43
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	162.028,10
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	42.904,64
A	Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	00M1	3.073,16
OC	C&T Integral	11.01.02.09	2.074,60
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	789,5
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	209,06
SF	Ensino Superior	364	14.503.452,14
P	Educação de qualidade para todos	2080	2.587.290,59
A	Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	0487	3.066,59
OC	C&T Integral	11.01.02.09	2.070,16
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	787,82
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	208,61
A	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	20RK	2254891,5
OC	C&T Integral	11.01.02.09	1522209,29
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	579287,91
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	153394,3
A	Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	20RJ	1027,95
OC	C&T Integral	11.01.02.09	693,94
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	264,08
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	69,93
A	Assistência ao Estudante de Ensino Superior	4002	311.519,71
OC	C&T Integral	11.01.02.09	210.297,62
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	80.030,27
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	21.191,82
A	Apoio a Residência em Saúde	00P1	16.784,84
OC	C&T Integral	11.01.02.09	11.330,94
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	4.312,07
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	1.141,83
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	11.916.161,55
A	Pessoal Ativo da União	20TP	11.916.161,55
OC	C&T Integral	11.01.02.09	8.044.243,51
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	3.061.294,80
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	810.623,24
SF	Outros Encargos Especiais	846	2.482.690,34
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	2.482.690,34
A	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	09HB	2.482.690,34
OC	C&T Integral	11.01.02.09	1.675.989,84
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	637.810,00
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	168.890,50
	VPD's sem reflexo orçamentário		1.884.613,89
OC	C&T Integral	11.01.02.09	1.272.246,30
OC	C&T Noturno	11.01.02.39	484.162,53
OC	Ciência da Computação	11.01.02.11	128.205,06
U	<b>Centro de Engenharias</b>	11.01.00.10	<b>32.853.930,29</b>
F	Educação	12	30.727.946,23
SF	Formação de Recursos Humanos	128	6686,28
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	6686,28
A	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	4572	6686,28
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	423,07

(Continuação)

OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	1.724,82
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	227,81
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	807,68
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	198,22
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	541,41
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	1.331,34
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	1.431,93
SF	Atenção Básica	301	4113,63
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	4113,63
A	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2004	4113,63
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	260,29
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	1.061,17
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	140,16
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	496,91
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	121,95
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	333,09
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	819,09
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	880,97
SF	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	331	1.441.461,21
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	1.441.461,21
A	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	2010	214.559,14
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	13.576,09
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	55.348,66
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	7.310,21
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	25.917,98
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	6.360,83
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	17.373,59
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	42.721,95
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	45.949,83
A	Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2011	71.673,30
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	4.535,08
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	18.489,17
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	2.441,97
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	8.657,88
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	2.124,83
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	5.803,64
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	14.271,23
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	15.349,50
A	Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2012	1.149.627,06
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	72.741,89
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	296.563,09
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	39.168,71
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	138.870,88
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	34.081,86
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	93.089,27
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	228.908,04
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	246.203,32
A	Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	00M1	5601,71
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	354,44
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	1.445,04
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	190,85



(Continuação)

OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	676,67
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	166,08
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	453,59
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	1.115,38
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	1.199,66
SF	Ensino Superior	364	24.750.274,87
P	Educação de qualidade para todos	2080	3.029.676,59
A	Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	0487	3577,69
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	226,38
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	922,92
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	121,89
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	432,17
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	106,06
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	289,7
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	712,37
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	766,2
A	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	20RK	2630865,22
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	166467,24
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	678670,05
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	89635,66
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	317799,2
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	77994,71
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	213029,32
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	523844,83
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	563424,21
A	Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	20RJ	1199,28
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	75,88
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	309,37
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	40,86
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	144,87
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	35,56
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	97,11
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	238,79
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	256,84
A	Assistência ao Estudante de Ensino Superior	4002	363.439,66
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	22.996,40
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	93.754,57
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	12.382,69
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	43.902,22
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	10.774,54
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	29.428,96
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	72.366,30
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	77.833,98
A	Apoio a Residência em Saúde	00P1	30.594,74
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	1.935,86
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	7.892,36
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	1.042,39
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	3.695,74
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	907,01
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	2.477,36
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	6.091,87
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	6.552,15
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	21.720.598,28
A	Pessoal Ativo da União	20TP	21.720.598,28
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	1.374.356,44

(Continuação)

OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	5.603.145,48
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	740.038,08
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	2.623.771,39
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	643.929,24
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	1.758.791,81
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	4.324.897,89
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	4.651.667,95
SF	Outros Encargos Especiais	846	4.525.410,24
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	4.525.410,24
A	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	09HB	4.525.410,24
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	286.342,33
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	1.167.395,65
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	154.184,33
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	546.653,54
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	134.160,39
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	366.438,09
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	901.077,26
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	969.158,65
	VPD's sem reflexo orçamentário		2.125.984,06
OC	Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33	134.520,27
OC	Engenharia Civil	11.01.02.25	548.428,62
OC	Engenharia de Petróleo	11.01.02.15	72.434,02
OC	Engenharia de Produção	11.01.02.12	256.811,37
OC	Engenharia de Energia	11.01.02.08	63.026,97
OC	Engenharia Elétrica	11.01.02.46	172.148,24
OC	Engenharia Mecânica	11.01.02.07	423.315,37
OC	Engenharia Química	11.01.02.49	455.299,20
U	<b>Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas</b>	11.01.00.09	<b>25.883.694,80</b>
F	Educação	12	24.693.356,46
SF	Formação de Recursos Humanos	128	5.253,51
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	5.253,51
A	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	4572	5.253,51
OC	Administração	11.01.02.10	1.470,73
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	1.387,23
OC	Direito	11.01.02.24	2.202,88
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	192,67
SF	Atenção Básica	301	3232,14
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	3232,14
A	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2004	3232,14
OC	Administração	11.01.02.10	904,84
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	853,47
OC	Direito	11.01.02.24	1.355,29
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	118,54
SF	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	331	1.161.177,08
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	1.161.177,08
A	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	2010	172.839,30
OC	Administração	11.01.02.10	48.386,55
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	45.639,72
OC	Direito	11.01.02.24	72.474,18
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	6.338,85

(Continuação)

A	Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2011	57.736,83
OC	Administração	11.01.02.10	16.163,49
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	15.245,91
OC	Direito	11.01.02.24	24.209,94
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	2.117,49
A	Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2012	926.088,47
OC	Administração	11.01.02.10	259.259,49
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	244.541,70
OC	Direito	11.01.02.24	388.323,16
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	33.964,12
A	Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	00M1	4.512,48
OC	Administração	11.01.02.10	1.263,27
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	1.191,56
OC	Direito	11.01.02.24	1.892,15
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	165,5
SF	Ensino Superior	364	19.878.224,36
P	Educação de qualidade para todos	2080	2.381.075,76
A	Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	0487	2811,05
OC	Administração	11.01.02.10	786,96
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	742,28
OC	Direito	11.01.02.24	1.178,72
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	103,09
A	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	20RK	2067117,2
OC	Administração	11.01.02.10	578691,6
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	545840,06
OC	Direito	11.01.02.24	866774,3
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	75811,24
A	Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	20RJ	942,29
OC	Administração	11.01.02.10	263,79
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	248,82
OC	Direito	11.01.02.24	395,12
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	34,56
A	Assistência ao Estudante de Ensino Superior	4002	285.559,73
OC	Administração	11.01.02.10	79.942,76
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	75.404,53
OC	Direito	11.01.02.24	119.739,59
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	10.472,85
A	Apoio a Residência em Saúde	00P1	24.645,49
OC	Administração	11.01.02.10	6.899,53
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	6.507,86
OC	Direito	11.01.02.24	10.334,23
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	903,87
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	17497148,6
A	Pessoal Ativo da União	20TP	17497148,6
OC	Administração	11.01.02.10	4898346
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	4620273,96
OC	Direito	11.01.02.24	7336823,92
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	641704,72
SF	Outros Encargos Especiais	846	3.645.469,37
P	Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109	3.645.469,37
A	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	09HB	3.645.469,37

(Conclusão)

OC	Administração	11.01.02.10	1.020.553,16
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	962.617,83
OC	Direito	11.01.02.24	1.528.601,46
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	133.696,92
	VPD's sem reflexo orçamentário		1.190.338,34
OC	Administração	11.01.02.10	333.236,52
OC	Ciências Contábeis	11.01.02.13	314.319,16
OC	Direito	11.01.02.24	499.127,21
OC	Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40	43.655,45

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

O quadro 18 demonstra a Matriz de Objetos de Custos após o processamento e acumulação das informações patrimoniais. A Matriz de Objetos de Custos evidencia os custos, sendo possível sua segregação por unidade, função, subfunção, programa, ação e cursos.

Quadro 18: Matriz de Objeto de Custos da UFERSA e análise vertical – ano 2017

(Continua)

<b>1. ÓRGÃO</b>	<b>Em R\$</b>	<b>Em %</b>
1.1 Universidade Federal Rural do Semi-Árido	215.067.952,14	100%
<b>Total</b>	215.067.952,14	100%
<b>2. UNIDADE</b>	<b>Em R\$</b>	<b>Em %</b>
2.1 Administração	78.831.554,05	36,654%
2.2 Centro de Ciências Agrárias	36.097.203,15	16,784%
2.3 Centro de Ciências Biológicas e da Saúde	21.730.754,78	10,104%
2.4 Centro de Ciências Exatas e Naturais	19.670.815,07	9,147%
2.5 Centro de Engenharias	32.853.930,29	15,276%
2.6 Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas	25.883.694,80	12,035%
<b>Total</b>	215.067.952,14	100%
<b>3. FUNÇÃO</b>	<b>Em R\$</b>	<b>Em %</b>
3.1 Educação	195.506.623,75	90,905%
3.2 VPD's sem reflexo orçamentário	19.561.328,39	9,095%
<b>Total</b>	215.067.952,14	100%
<b>4. SUB-FUNÇÃO</b>	<b>Em R\$</b>	<b>Em %</b>
4.1 Formação de Recursos Humanos	47.759,16	0,022%
4.2 Atenção Básica	29.383,08	0,014%
4.3 Proteção e Benefícios ao Trabalhador	9.049.173,08	4,208%
4.4 Ensino Superior	157.970.786,74	73,452%
4.5 Outros Encargos Especiais	28.409.521,69	13,209%
VPD's sem reflexo orçamentário	19.561.328,39	9,095%
<b>Total</b>	215.067.952,14	100%
<b>5. PROGRAMA</b>	<b>Em (R\$)</b>	<b>Em (%)</b>
5.1 Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	173.892.926,16	80,855%
5.2 Educação de qualidade para todos	21.613.697,59	10,05%
VPD's sem reflexo orçamentário	19.561.328,39	9,095%
<b>Total</b>	215.067.952,14	100%
<b>6. AÇÃO</b>	<b>Em (R\$)</b>	<b>Em (%)</b>
6.1 Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	47.759,16	0,022%
6.2 Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	29.383,08	0,014%
6.3 Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	1.346.954,58	0,626%
6.4 Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	449.949,05	0,209%

(Conclusão)		
6.5 Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	7.217.103,19	3,356%
6.6 Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	35.166,26	0,016%
6.7 Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	25.554,95	0,012%
6.8 Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	18.791.512,81	8,737%
6.9 Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	8.566,27	0,006%
6.10 Assistência ao Estudante de Ensino Superior	2.595.997,59	1,207%
6.11 Apoio a Residência em Saúde	192.065,97	0,089%
6.12 Pessoal Ativo da União	136.357.089,15	63,402%
6.13 Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	28.409.521,69	13,209%
VPD's sem reflexo orçamentário	19.561.328,39	9,095%
<b>Total</b>	215.067.952,14	100%
<b>7. OBJETO DE CUSTO – CURSOS</b>	<b>Em R\$</b>	<b>Em %</b>
7.1 Agronomia	9.688.866,87	4,505%
7.2 Engenharia de Pesca	3.094.045,93	1,438%
7.3 Engenharia Florestal	2.861.629,33	1,331%
7.4 Medicina Veterinária	13.669.001,20	6,355%
7.5 Zootecnia	6.783.659,82	3,154%
7.6 Biotecnologia	9.543.680,15	4,438%
7.7 Ecologia	4.462.873,06	2,075%
7.8 Medicina	7.724.201,57	3,592%
7.9 C&T Integral	13.279.177,25	6,174%
7.10 C&T Noturno	5.053.486,77	2,35%
7.11 Ciência da Computação	1.338.151,05	0,622%
7.12 Engenharia Agrícola e Ambiental	2.078.811,66	0,967%
7.13 Engenharia Civil	8.475.150,97	3,941%
7.14 Engenharia de Petróleo	1.119.359,63	0,52%
7.15 Engenharia de Produção	3.968.638,50	1,845%
7.16 Engenharia de Energia	973.988,25	0,453%
7.17 Engenharia Elétrica	2.660.295,18	1,237%
7.18 Engenharia Mecânica	6.541.711,71	3,042%
7.19 Engenharia Química	7.035.974,39	3,272%
7.20 Administração	7.246.168,69	3,369%
7.21 Ciências Contábeis	6.834.814,09	3,178%
7.22 Direito	10.853.432,15	5,047%
7.23 Licenciatura em Educação do Campo	949.279,87	0,441%
Administração (Unidade)	78.831.554,05	36,654%
<b>Total</b>	215.067.952,14	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

O estudo em questão utilizou a informação patrimonial, realizando a mensuração dessa informação por meio do modelo de custeamento de Santos (2014) e que atende ao princípio da competência exigido para a informação de custos. Informação corroborada na NBC T 16.11, item quatorze, que estabelece a obrigatoriedade da adoção do princípio contábil da competência na geração da informação de custo. Estudos anteriores como os de Queiroz, Xavier Jr e Miranda (2014), Xavier Jr et. al. (2015), Costa (2016), Ribeiro, Xavier Jr e Menezes (2017) utilizaram o modelo de Machado e Holanda (2010) na apuração dos custos,

onde utiliza a informação da despesa liquidada e depois realiza ajustes (orçamentários e patrimoniais) para se aproximar da informação de custo.

É importante destacar que no modelo de Santos (2014) a informação dos custos, por partir da informação patrimonial, não necessita dos ajustes realizados no modelo de custeamento de Machado e Holanda (2010).

O presente estudo não realizou a dissociação entre os custos diretos e indiretos, fato relacionado a não existência de um sistema de custos que seja capaz de gerar essa informação de forma analítica. A mesma dificuldade foi encontrada nos estudos de Queiroz, Xavier Jr e Miranda (2014), Xavier Jr et. al. (2015), Costa (2016), Ribeiro, Xavier Jr e Menezes (2017) e Xavier Jr, Costa e Filgueira (2017). É importante frisar que esse estudo teve como objeto de custo os cursos de graduação, e que para isso foi necessário a utilização de rateios para todos os insumos, assim todos os custos foram considerados como indiretos, mesmo tendo apropriado de forma direta alguns insumos, como a depreciação e materiais de consumo, só que essa apropriação direta foi para os Centros Acadêmicos e não para os cursos.

O centro de responsabilidade Administração representa 36,654% dos custos do Campus Mossoró da UFERSA, conforme quadro 18, e os demais centros de responsabilidades, os Centros Acadêmicos, juntos somam 63,346% dos totais dos custos desse Campus. O Centro de Ciências Agrárias (CCA) foi o centro de responsabilidade com o maior custo no ano de 2017 entre os Centros Acadêmicos, no total de R\$ 36.097.203,15 que equivale a 16,784% dos custos do Campus Mossoró. E entre os Centros Acadêmicos, o CCA recebeu a maior parcela dos custos em quase todos os insumos, as exceções foram: depreciação e incentivos.

Os cursos de graduação que tiveram a maior parcela dos custos da UFERSA – Campus Mossoró foram: Medicina Veterinária com 6,355% e C&T Integral com 6,174%. Podendo estar relacionado ao quantitativo de alunos vinculados ao curso e também ao peso do curso, e esse último influencia no cálculo do aluno equivalente. O curso de Medicina Veterinária tem peso 4,5 e C&T Integral possuía no ano do estudo 1.687 alunos equivalentes (peso do curso 2).

Em contrapartida, os cursos de Licenciatura em Educação do Campo, Engenharia de Energia e Engenharia de Petróleo foram as graduações com menor custo no ano de 2017, e esses também são os cursos com menor quantitativo de alunos equivalentes no ano do estudo.

Percebe-se que o maior impacto nos custos, nesse estudo, está relacionada com as despesas de pessoal. A instituição é uma universidade pública que preza pela qualificação,

capacitação e bem-estar dos seus servidores. Os servidores são de carreira, onde normalmente inicia e encerra sua carreira profissional na instituição, o que gera remunerações mais altas com o tempo de serviço. A qualificação de docentes com afastamento integral gera despesas com professores substitutos, entre outros pontos que causam aumento da despesa com pessoal.

A despesa com pessoal, como dito anteriormente, foi que causou o maior impacto para o elevado custo dessas graduações. O curso de Medicina Veterinária pertence ao Centro de Ciências Agrárias, e esse tem o maior número de servidores entre os Centros Acadêmicos e com um quantitativo de cursos menor ou igual aos demais Centros. Os insumos relacionados à pessoal foram rateados por servidores, consequentemente o Centro com o maior quantitativo de servidores absorve a maior parcela do custo de pessoal, e o rateio para os cursos utiliza a quantidade de alunos equivalentes. O curso de Medicina Veterinária possui o segundo maior quantitativo de alunos equivalentes do Campus e o maior do Centro, sendo um total de 941 alunos equivalentes, gerando um custo elevado com pessoal para esse curso de graduação. Apenas o curso de C&T Integral tem mais alunos equivalentes que Medicina Veterinária, com um total de 1.687, mas acontece que o Centro de Ciências Exatas e Naturais, no qual C&T Integral pertence, possui um quantitativo inferior de servidores, assim esse Centro absorve um custo menor com pessoal.

O curso de Medicina no ano de 2017 apresentou um custo de R\$ 7.724.201,57 e um percentual de 3,592% dos custos do Campus Mossoró. Sabe-se que esse curso possui um custo elevado, mas não teve a maior parcela dos custos da UFERSA, e isso pode ser explicado por Medicina ser um curso novo na instituição, não estando com todas as turmas consolidadas.

Os custos dos cursos de graduação, utilizados na apuração da Demonstração do Resultado Econômico desse estudo, apresentaram os seguintes resultados para os custos no ano de 2017 e o percentual sobre os custos totais do Campus Mossoró da UFERSA, respectivamente: Administração – R\$ 7.246.168,69 e 3,69%; Ciências Contábeis - R\$ 6.834.814,09 e 3,178%; Direito - R\$ 10.853.432,15 e 5,047%. Foi constatado que entre essas graduações, o curso de Direito apresentou o custo mais alto, sendo justificável pelo maior número de alunos equivalentes desse curso em comparação aos outros dois cursos de graduação, Administração e Ciências Contábeis.

Essas informações da apuração dos custos por objetos serão utilizadas pelo tópico 4.2 para encontrar o resultado econômico das graduações da UFERSA estudadas nesse trabalho.

## 4.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A Demonstração do Resultado Econômico, para sua elaboração, faz-se necessário: os custos e a receita econômica. A receita econômica é encontrada a partir do custo de oportunidade, e esse é a alternativa de serviço equivalente mais barata dispensada pelo cidadão ao optar pelo serviço público. E para essa pesquisa, considera-se como serviços equivalentes os cursos de graduação oferecidos nas instituições privadas, assim sendo a alternativa de serviço equivalente mais barata dispensada pelo cidadão será representada pela menor mensalidade entre as instituições privadas de Mossoró, equivalentes aos cursos do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas, lembrando que o estudo considera apenas os cursos presenciais. O quadro 19 apresenta os valores das mensalidades das graduações oferecidas pelas instituições privadas de Mossoró.

Quadro 19: Mensalidades instituições particulares

	Administração	Ciências Contábeis	Direito	LEDOC
Faculdade Diocesana de Mossoró	R\$ 560,00	R\$ 599,20	R\$ 1.121,88	-
Faculdade Uninassau– Mossoró	R\$ 628,72	R\$ 628,72	-	-
Faculdade UNIRB – Mossoró	R\$ 577,00	R\$ 577,00	R\$ 1.027,00	-
Universidade Potiguar	R\$ 634,29	R\$ 696,47	R\$ 1.278,54	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

No quadro anterior não é apresentado os valores da mensalidade do curso de Licenciatura em Educação do Campo (LEDOC), devido não existir essa graduação nas instituições privadas da cidade de Mossoró/RN. A Faculdade Uninassau – Mossoró não possui o curso de Direito entre seus cursos, por isso não possui valor no quadro.

A pesquisa dos cursos do CCSAH nas instituições privadas foi realizada através do Portal e-MEC, e esse possibilita a busca de graduações por cidade e modalidade (presencial ou distância). É importante destacar que os valores apresentados referem-se as mensalidades no ano de 2018, pois os valores do ano de 2017 não foram encontrados nos endereços eletrônicos das instituições ou editais dos vestibulares de ingresso ou mesmo pelos canais de comunicação com as referidas instituições.

O quadro 20 apresenta o custo de oportunidade apurado para os cursos em análise. Ressaltando que entre as opções, foram considerados os cursos das instituições com a mensalidade de menor valor, em atendimento ao conceito de custo de oportunidade. Apesar da mensalidade do curso de Administração da Faculdade Diocesana de Mossoró ser o menor



valor de mercado apresentado, esse foi descartado por essa graduação ter iniciado apenas no ano de 2018. O curso de Direito da Faculdade Diocesana de Mossoró também só teve início no ano de 2018.

Quadro 20: Custo de oportunidade

Cursos de graduação	Instituição de Ensino Superior	Custo de Oportunidade
Administração	Faculdade UNIRB – Mossoró	R\$ 577,00
Ciências Contábeis	Faculdade UNIRB – Mossoró	R\$ 577,00
Direito	Faculdade UNIRB – Mossoró	R\$ 1.027,00

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A seguir, quadro 21, será apresentada a receita econômica dos cursos, considerando o custo de oportunidade encontrado no quadro anterior e o quantitativo de alunos equivalentes das graduações estudadas, e esse último representam o número de serviços prestados. Sendo relevante lembrar que a receita econômica é resultado da multiplicação do custo de oportunidade anual pelo número de serviços prestados. A informação dos alunos equivalentes foi retirada do Relatório de Gestão 2017.

Quadro 21: Receita Econômica

Cursos de graduação	Custo de Oportunidade - mensal	Custo de Oportunidade – anual	Alunos Equivalentes	Receita Econômica
Administração	R\$ 577,00	R\$ 6.924,00	229	R\$ 1.585.596,00
Ciências Contábeis	R\$ 577,00	R\$ 6.924,00	216	R\$ 1.495.584,00
Direito	R\$ 1.027,00	R\$ 12.324,00	343	R\$ 4.227.132,00

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Depois de encontrado as receitas econômicas e os custos, esse último apurado no tópico 4.1, os quadros a seguir, 22 a 24, demonstram o resultado econômico dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito no ano de 2017, por meio da DRE.

Quadro 22: Demonstração do Resultado Econômico do curso de Administração da UFERSA – ano 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO		
Curso: Administração		
<b>Demonstração do Resultado Econômico</b>		
Período:01/01 a 31/12/2017		
Especificação	Exercício atual	Exercício anterior (*)
(+) Receita Econômica	1.585.596,00	0,0
(-) Custos Diretos Identificáveis aos Serviços	-	0,0
(=) Margem Bruta	1.585.596,00	0,0
(-) Depreciações	11.752,34	-
(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços	7.234.416,35	-
(=) Resultado Econômico	(5.660.572,69)	0,0
Percentual do resultado sobre a receita	(357,00%)	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Nota: \*Não foi apurado o exercício anterior

Quadro 23: Demonstração do Resultado Econômico do curso de Ciências Contábeis da UFERSA – ano 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO		
Curso: Ciências Contábeis		
<b>Demonstração do Resultado Econômico</b>		
Período: 01/01 a 31/12/2017		
Especificação	Exercício atual	Exercício anterior (*)
(+) Receita Econômica	1.495.584,00	0,0
(-) Custos Diretos Identificáveis aos Serviços	-	0,0
(=) Margem Bruta	1.495.584,00	0,0
(-) Depreciações	11.085,18	-
(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços	6.823.728,91	-
(=) Resultado Econômico	(5.339.230,09)	0,0
Percentual do resultado sobre a receita	(357,00%)	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Nota: \*Não foi apurado o exercício anterior

Quadro 24: Demonstração do Resultado Econômico do curso de Direito da UFERSA – ano 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO		
Curso: Direito		
<b>Demonstração do Resultado Econômico</b>		
Período: 01/01 a 31/12/2017		
Especificação	Exercício atual	Exercício anterior (*)
(+) Receita Econômica	4.227.132,00	0,0
(-) Custos Diretos Identificáveis aos Serviços	-	0,0
(=) Margem Bruta	4.227.132,00	0,0
(-) Depreciações	17.602,86	-
(-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços	10.835.829,29	-
(=) Resultado Econômico	(6.626.300,15)	0,0
Percentual do resultado sobre a receita	(156,76%)	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Nota: \*Não foi apurado o exercício anterior

É importante destacar que na apuração dos custos, conforme dito anteriormente, não foi realizado a separação entre os custos diretos e os indiretos, e esse fato não permitiu a apuração da margem bruta. Os custos das graduações desse estudo são todos indiretos, pois foi necessário utilizar critério de rateio para todos os insumos. Sobre os resultados da DRE desse estudo, foi encontrado o resultado negativo para todos os cursos estudados, pois os custos atribuídos, no ano de 2017, foram maiores que as receitas econômicas calculadas.

A NBC T 16.11 afirma que a DRE evidencia o resultado econômico das ações do setor público e Crozatti et. al. (2011) complementa afirmando que esse demonstrativo contribui para informar o nível de eficiência econômica da gestão dos recursos públicos, utilizando a metodologia de comparar o desempenho da gestão pública com a iniciativa privada. Deste modo é possível constatar que os cursos estudados apresentaram ineficiência econômica no ano de 2017, pois todos apresentaram resultado econômico negativo.

Comparando o resultado econômico com a receita econômica das graduações estudadas, obteve os seguintes resultados: Administração 357,00%, Ciências Contábeis 357,00% e Direito 156,76%. Esse percentual objetiva conhecer quanto que o resultado

econômico representa do total da receita, e como esses percentuais foram superiores a 100%, significa que o resultado econômico apurado é maior que a receita econômica, representando que esses resultados foram negativos. Os cursos de Administração e Ciências Contábeis apresentaram uma discrepância muito elevada entre a receita econômica e o resultado econômico.

Na diferença entre receita econômica e resultado econômico, o curso de Direito apresenta o menor percentual, e isso pode ser justificado pelo curso ter uma mensalidade (valor de mercado) na instituição particular maior que as demais graduações estudadas, gerando mais receita econômica.

É relevante destacar que para uma análise mais precisa e consistente, que a verificação da eficiência desses cursos deva ser aliada aos aspectos qualitativos. Assim, com base nos resultados negativos apurados na DRE, é constatada apenas a ineficiência econômica dessas graduações. Entre os estudos anteriores apresentados no item 2.3.1 desse trabalho, a pesquisa de Costa (2016) se destaca na inclusão de variáveis qualitativas na análise da eficiência. Costa (2016) estuda o curso de Ciências Contábeis nas universidades federais do nordeste no ano de 2015 e todos apresentaram resultado econômico negativo, mas a autora incluiu na sua análise aspectos qualitativos, comparando o Conceito Enade (Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes) e o CPC (Conceito Preliminar de Curso) desse curso entre as instituições públicas e privadas, e foi possível constatar que as universidades públicas se destacaram na qualidade do ensino superior.

Assim como no estudo de Costa (2016), esse estudo traz os aspectos qualitativos dos cursos de graduação em que foi apurado o resultado econômico. Os quadros 25 a 27 apresentam os resultados do Enade dos dois últimos anos das graduações de Administração, Ciências Contábeis e Direito da UFERSA e das Instituições privadas de ensino superior. Sendo importante ressaltar que o Enade “avalia o rendimento dos concluintes dos cursos de graduação, em relação aos conteúdos programáticos, habilidades e competências adquiridas em sua formação” (INEP, 2018), transformando esse exame em um indicador da qualidade do ensino.

Quadro 25: Cursos de Administração de Mossoró/RN - Nota ENADE

Ano do exame	Faculdade Diocesana de Mossoró*	Faculdade Uninassau – Mossoró*	Faculdade UNIRB – Mossoró	Universidade Potiguar	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
2012	-	-	2	2	3
2015	-	-	1	3	3

Fonte: Portal e-MEC (2018)

Nota: \*Não possui nota ENADE

Quadro 26: Cursos de Ciências Contábeis de Mossoró/RN - Nota ENADE

Ano do exame	Faculdade Diocesana de Mossoró*	Faculdade Uninassau – Mossoró*	Faculdade UNIRB – Mossoró	Universidade Potiguar	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
2012	-	-	2	2	5
2015	-	-	2	2	4

Fonte: Portal e-MEC (2018)

Nota: \*Não possui nota ENADE

Quadro 27: Cursos de Direito de Mossoró/RN - Nota ENADE

Ano do exame	Faculdade Diocesana de Mossoró*	Faculdade UNIRB – Mossoró	Universidade Potiguar	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
2012	-	2	2	-
2015	-	2	3	5

Fonte: Portal e-MEC (2018)

Nota: \*Não possui nota ENADE

Os resultados do Enade nos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito das instituições de ensino superior da iniciativa privada de Mossoró em comparação com as mesmas graduações da UFERSA, trazem que os cursos dessa última instituição possuem sempre melhores resultados, ou seja, notas mais elevada no exame. É importante frisar que o curso de Direito da UFERSA só tem resultado de ENADE no ano de 2015, e esse fato está relacionado ao início de suas atividades apenas no ano de 2010. Essa diferença pode justificar os custos mais altos dos cursos da UFERSA, sendo possível constatar o investimento em ensino, pesquisa e extensão.

Para obtenção de registro profissional, os alunos formandos dos cursos de Ciências Contábeis e Direito precisam passar por exames dos seus conselhos de classe, sendo esses exames mais uma forma para inferir a eficiência desses cursos. Os bacharéis em Ciências Contábeis devem prestar o exame de suficiência e os bacharéis em Direito o exame da Ordem dos Advogados do Brasil. Os quadros 28 e 29 apresentam os resultados, respectivamente, do exame da OAB e do exame de suficiência do CFC no ano de 2017 para a UFERSA e para as instituições privadas de ensino superior de Mossoró/RN.

Quadro 28: Exame OAB – ano 2017

	Faculdade Diocesana de Mossoró*	Faculdade UNIRB – Mossoró	Universidade Potiguar	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
XXII Exame OAB	-	29,47%	25,20%	83,87%
XXIII Exame OAB	-	19,70%	22,64%	88,89%
XXIV Exame OAB	-	23,73%	19,53%	84,00%

Fonte: OAB (2018)

Nota: Não possui turmas concluídas

Quadro 29: Exame Suficiência CRC – ano 2017

	Faculdade Diocesana de Mossoró*	Faculdade Uninassau – Mossoró*	Faculdade UNIRB – Mossoró	Universidade Potiguar	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
1ª edição	-	-	12,5%	7,56%	58,06%
2ª edição	-	-	18,18%	23,47%	86,96%

Fonte: CRC (2018)

Nota: Não possui turmas concluídas

Nos quadros anteriores é possível constatar que os cursos de Ciências Contábeis e Direito da UFERSA apresentam uma maior taxa de aprovações em relação às demais instituições apresentadas. Essa verificação só confirma a qualidade do ensino e o quanto as graduações da UFERSA melhor preparam seus alunos para o mercado de trabalho. É relevante destacar que no XXIII Exame da OAB a UFERSA apresentou o melhor resultado nacional em aprovações nessa edição do exame.

A análise qualitativa, com base nos resultados dos exames, comprova a qualidade dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito da UFERSA, pois esses apresentam melhores resultados quando comparados com as instituições de ensino superior da iniciativa privada da cidade de Mossoró/RN. Esses resultados justificam os recursos investidos pela UFERSA em pesquisa, extensão e qualificação do corpo docente, proporcionando aos seus discentes um ensino de qualidade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Resultado Econômico Apurado, segundo Xavier Júnior, Costa e Filgueira (2017), é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público. Crozatti et. al. (2011) afirma que a gestão por resultado econômico contribui efetivamente na eficiência organizacional do setor público. A partir dessas afirmações, a presente pesquisa trouxe o seguinte problema: A Universidade Federal Rural do Semi-Árido está aplicando de forma eficiente os recursos públicos nos cursos de graduação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas, sob a luz da Demonstração do Resultado Econômico?

Com objetivo de analisar a eficiência das graduações desse Centro Acadêmico da UFERSA, foi necessário apontar objetivos específicos, que são: levantamento dos custos dos cursos de graduação a partir do modelo de Santos (2014); apurar o custo de oportunidade e a receita econômica para os cursos do CCSAH; e análise da eficiência na aplicação dos recursos públicos por meio da apuração do resultado econômico dessas graduações.

Considerando os resultados encontrados, conclui-se que os objetivos do trabalho foram atingidos e para alcançá-los, primeiro foi realizada a apuração dos custos da UFERSA-Campus Mossoró no ano de 2017, utilizando o modelo de custeamento de Santos (2014), onde esse modelo utiliza as informações patrimoniais para a obtenção dos custos, em respeito ao princípio da competência. Na apuração, foram realizados os rateios dos valores de cada insumo para as unidades (centros de responsabilidade) e posteriormente para os cursos (objetos de custos).

O estudo apresentou os custos de todos os cursos de graduação da UFERSA - Campus Mossoró/RN para o ano de 2017, tendo entre seus resultados o curso de Medicina Veterinária como o curso com o maior custo (R\$ 13.669.001,20) e o curso de Licenciatura em Educação do Campo como o curso de menor custo (R\$ 949.279,87) para a instituição. Fatores determinantes para esse resultado foram os custos de pessoal e o quantitativo de alunos equivalentes. O curso de Medicina Veterinária pertence ao Centro com o maior número de servidores, sendo esse o insumo mais representativo para a elevação do custo. O quantitativo de alunos equivalentes desses cursos de graduação é influenciado pelo peso dos cursos, onde o curso de Medicina Veterinária, no ano de 2017, possuía 941 alunos equivalentes e o curso tem peso 4,5; já o curso de Licenciatura em Educação do Campo possuía nesse mesmo ano um total de 30 alunos equivalentes e seu peso é 1.

Vale salientar que a apuração dos custos é a maior contribuição desse trabalho, e se o nosso Objeto de Custo fosse os Centros Acadêmicos, a informação seria mais precisa e com maior qualidade, pois em muitos dos insumos a informação do custo do Centro já existia, não sendo necessário o rateio. Mas quando a informação que se deseja é a do custo do curso de graduação, devido a necessidade de rateio e a complexidade na definição desse critério, a informação vai perdendo a precisão.

Ainda sobre os custos, estudos anteriores em IFES como os de Queiroz, Xavier Jr e Miranda (2014), Xavier Jr et. al. (2015), Costa (2016), Ribeiro, Xavier Jr e Menezes (2017) foi utilizado o modelo de Machado e Holanda (2010) na apuração dos custos e esse modelo rateia todo o custo da instituição entre seus cursos de graduações, com o critério do aluno equivalente. Já esse estudo em análise, utilizando a informação patrimonial e o modelo de Santos (2014), usou critérios de rateios específicos para cada insumo, tornando a informação mais próxima da realidade. Destaca-se também que o estudo só absorveu, para os cursos, os custos ligados diretamente ao funcionamento das graduações, demais custos relacionados ao funcionamento geral da instituição, foram alocados no centro de responsabilidade Administração.

A DRE é de elaboração facultativa, conforme previsto na Portaria STN nº 665/2010, mas é uma importante ferramenta gerencial, pois a NBC T 16.11 afirma que esse demonstrativo evidencia o resultado econômico de ações do setor público. E é fundamental que aliado a elaboração da DRE, a instituição possua um sistema de custos estruturado e que melhor evidencie essas informações dos custos.

A apuração do resultado econômico, através da DRE, permite avaliar o desempenho da administração pública, sob o ponto de vista econômico, utilizando os valores de mercado praticados pelas empresas privadas. A DRE, com o objetivo de encontrar o resultado econômico apurado, precisa da receita econômica e dos custos. E para encontrar a receita é necessário ter o custo de oportunidade, e esse é o menor valor de mercado que foi desprezado pelo cidadão ao optar pelo serviço público. O trabalho em questão demonstrou o resultado econômico dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito no ano de 2017, obtendo resultado econômico negativo em todos os cursos estudados. Para encontrar o resultado econômico dessas graduações foi confrontada a receita econômica com o custo de cada curso, sendo a receita econômica resultado da mensalidade da graduação equivalente em instituição privada de ensino e de menor preço de mercado, com o quantitativo de alunos equivalentes da UFERSA.

Logo, esse resultado negativo representa a ineficiência econômica na aplicação dos recursos públicos destinados para essas graduações. É importante frisar a difícil comparação entre a instituição de ensino pública e privada apenas utilizando a informação do aspecto quantitativo, assim não podendo afirmar que esses cursos não agregam valor a sociedade e que os recursos estão sendo aplicados de forma ineficiente. Portanto, não sendo relevante questionar a continuidade ou não dessas graduações apenas considerando resultados quantitativos, deve-se avaliar a eficiência também utilizando os fatores qualitativos.

O trabalho também realizou análises comparativas entre os aspectos qualitativos dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito entre a UFERSA e as instituições privadas de ensino superior de Mossoró/RN, e um desses aspectos foi a nota do ENADE nos anos de 2012 e 2015, e em todos os anos as graduações da UFERSA possui um resultado superior as demais instituições relacionadas, com exceção ao curso de Administração no exame de 2015 onde a UFERSA obteve a mesma nota da UnP. Ainda foram apresentados os resultados do exame da OAB e do exame de suficiência do CFC no ano de 2017, e os cursos de Ciências Contábeis e Direito da UFERSA obtiveram melhores desempenhos, pois a taxa de aprovação dos alunos dessa instituição foi maior que as outras instituições comparadas.

Os estudos de Xavier Jr, Costa e Filgueira (2017), Radtke et. al. (2016), Xavier Jr et. al. (2015), Germano (2015), Queiroz, Xavier Jr e Miranda (2014), Costa (2016) também encontraram resultados econômicos negativos em suas pesquisas. Mas apenas o trabalho de Costa (2016) considerou os aspectos qualitativos na sua análise, assim como essa pesquisa o fez.

É relevante o conhecimento do valor que os serviços públicos agregam na sociedade, sendo evidenciado na DRE. Assim como nesse estudo, é importante informar a sociedade se a atividade pública é executada de forma eficiente ou não, principalmente quando se pode apresentar essa eficiência já considerando os aspectos qualitativos, onde a avaliação dessa eficiência fica fidedigna, não sendo prudente considerar que a iniciativa privada é mais eficiente que a mesma atividade exercida pelo serviço público, levando em consideração apenas os aspectos financeiros, quantitativos.

O presente trabalho defende a importância da elaboração e publicação da Demonstração do Resultado Econômico, auxiliando no processo de tomada de contas e transparência dos recursos públicos, evidenciando a medição da eficiência da gestão pública. Destacando a relevância da transparência e publicidade dos custos e do resultado econômico dos serviços prestados pela universidade à sociedade.



As limitações do trabalho foram: ausência de sistema de custos; e dissociação entre os custos diretos e indiretos na apuração do custo. E recomenda-se que a instituição adote mecanismos que permitam uma melhor apuração dos custos, para que não seja necessário a adoção de tantos critérios de rateio para encontrar o custo dos seus cursos de graduação, sendo essa a maior dificuldade na apuração desses custos.

Para futuros estudos, sugere-se que na mensuração dos custos seja realizada a dissociação entre os custos diretos e indiretos, e que além da apuração do resultado econômico, esses também utilizem as informações qualitativas na análise da eficiência do serviço público.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Ana Cláudia Donner; HELOU, Angela Regia Heinzen Amin; FIALHO; Francisco Antônio Pereira. Possibilidade epistemológicas para a ampliação da Teoria da Administração Pública: uma análise a partir do conceito do Novo Serviço Público. *Cad. EBAPE. BR*, Rio de Janeiro, v. 11 n. 4, p. 608-620, dez 2013.
- ALMEIDA, Jardson Edson Guedes da Silva; FELIX JÚNIOR, Luiz Antônio; MIRANDA, Luiz Carlos; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. Análise das percepções dos profissionais contábeis de prefeituras municipais quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 34, p. 82-97, set-dez 2016.
- ÁZARA, Leiziane Neves de; PESSANHA, Gabriel Rodrigo Gomes; BARBOSA NETO; João Estevão. Eficiência dos municípios com relação aos gastos públicos em educação e cultura na microrregião de Varginha/MG. *Revista Capital Científico*. v. 15, n. 4, p. 90–110, out-dez 2017.
- BERLT, Cristiano; BENDER FILHO, Reisoli; TRISTÃO, Pâmela Amado. Gastos Públicos: análise da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Constituição Federal no COREDE Alto Jacuí. *Revista de Administração da UFSM*, Santa Maria, v. 10, n.1, p. 85- 100, jan-mar 2017.
- BERNARDI, Mariana Rocha. Os princípios da supremacia do interesse público e da moralidade como norteadores da atuação discricionária (poder discricionário) da administração pública. *Revista Âmbito Jurídico*, Rio Grande, n. 114, ano XVI, jul. 2013. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13452&revista\\_caderno=4](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13452&revista_caderno=4)>. Acesso em: 25 fev. 2018.
- BRASIL. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei Complementar n.º 101*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei n.º 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 25 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei n.º 11.155*, de 29 de julho de 2005. Dispõe sobre a transformação da Escola Superior de Agricultura de Mossoró - ESAM em Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFERSA-RN e dá outras providências. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=4&data=01/08/2005>>. Acesso em: 24abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei n.º 12.527*, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 17 maio 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Cadastro e-MEC de Instituições e Cursos de Educação Superior. *Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados*. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Secretaria de Educação Superior. *Cálculo do aluno equivalente para fins de análise de custos de manutenção das IFES*. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_docman&view=download&alias=2721-calculo-aluno-equivalente-orcamento&category\\_slug=janeiro-2010-pdf&Itemid=30192](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=2721-calculo-aluno-equivalente-orcamento&category_slug=janeiro-2010-pdf&Itemid=30192)> Acesso em: 06 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria n.º 184*, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/08/2008&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=100>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública*. Brasília, 2013. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE\\_CARTILHA\\_NovaContabilidade\\_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd)>. Acesso em: 25 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n.º 749*, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=17/12/2009&jornal=1&pagina=56&totalArquivos=176>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n.º 665*, de 30 de novembro de 2010. Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/12/2010&jornal=1&pagina=76&totalArquivos=192>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n° 157*, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n° 634*, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=21/11/2013&jornal=1&pagina=20&totalArquivos=104>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Dados referentes ao acumulado no ano de 2017 - Ministério da Educação*. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos-superiores/26000?ano=2017>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

BRUCHEZ, Adriane; KIEKOW, Andrea Simoni; ZANANDREA, Gabriela; CAMARGO, Maria Emília. Análise da eficiência da administração pública na educação. In: Simpósio Internacional de Inovação em Cadeias Produtivas do Agronegócio, 2., 2016. Anais eletrônicos... Disponível em: <<http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/IIsimposioinovacaoagronegocio/simposioinovacaoagronegocioucs/paper/viewFile/4599/1445>>. Acesso em: 08 maio 2018.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; FARIAS, Willian Fernando Eidans; OLIVEIRA, Deyvison Lima de. Resultado Econômico do Gasto Público no Ensino Municipal. *Revista de Estudos Contábeis*. v. 4, n. 6, p. 39-58, jan-jun 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)> Acesso em: 01mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução CFC n.º 1.133*, de 21 de novembro de 2008. Aprovar a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1133.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1133.pdf)>. Acesso em: 03 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução CFC n.º 1.366*, de 25 de novembro de 2011. Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1366.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1366.pdf)>. Acesso em: 03 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução CFC n.º 1.437, de 22 de março de 2013*. Altera, inclui e exclui itens da NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1437.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1437.pdf)>. Acesso em: 24 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. *Relatórios estatísticos do exame de suficiência*. Disponível em: <<https://cfc.org.br/registo/exame-de-suficiencia/relatorios-estatisticos-do-exame-de-suficiencia/>>. Acesso em: 31 out. 2018.

CHAN, James L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan-abr 2010.

COOPER, Donald R; SCHINDLER, Pamela S. *Métodos de pesquisa em administração*. 12ª ed. McGraw Hill Brasil, 2016.

CORRÊA, Danielle Cristina Gonzaga; CORRÊA, Alessandro de Castro; LEITE, Alegria dos Santos; MONTEIRO, Yeda Raquel da Silva. Valor econômico gerado por instituições públicas: avaliação do IFPA Campus Abaetetuba. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. v. 23, n. 4, p. 45-71, out-dez 2012.

COSTA, Caio César de Medeiros; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; BRAGA, Marcelo José; ABRANTES, Luiz Antônio. Fatores associados à eficiência na alocação de recursos públicos à luz do modelo de regressão quantílica. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 49, n.5, p. 1319- 1347, set-out 2015.

COSTA, Jéssica de Lima. *Resultado econômico e indicadores educacionais: um estudo do curso de Ciências Contábeis das universidades federais do nordeste do Brasil*. 2016. 24f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal Rural do Semi-Árido. Mossoró: UFERSA, 2016.

CROZATTI, Jaime; ORDONEZ, Alexsandro R. Nascimento; SILVEIRA; Aline Sousa; PEREIRA, Danielli Guirado; FERREIRA, Thais de Souza. O custeio ABC e o resultado econômico da escola pública como critério para avaliação de desempenho da gestão da educação: uma consideração sobre o efeito do IDEB no custo e no lucro econômico. In: Congresso Brasileiro de Custos, 18., 2011, Rio de Janeiro, RJ. *Anais eletrônicos...* Rio de Janeiro: CBC, 2011. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/507/507>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

FONSECA, Ruth Ribeiro da. *Análise dos gastos públicos em um município do sul de Minas Gerais*. 2016. 142 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Universidade Federal de Lavras. Lavras: UFLA, 2016.

GERMANO, Milena Paula. *Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso no Restaurante Universitário da UFRN*. 2015. 83f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal: UFRN, 2015.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUIMARÃES, Márcia Mamédio; RODRIGUES, Franciele Alves; SILVA, Carla Adryelle Prado Azevedo; NEVES, Fabrício Ramos. Análise do resultado econômico em escolas municipais no semiárido baiano. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, v. 4, n. 12, p. 31-43, 2016.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. *Enade*. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/enade?>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

JESUS, Marlene Rodrigues de; DALONGARO, Roberto Carlos. Governança corporativa na administração municipal: uma análise do resultado econômico da secretaria de Fazenda de Ijuí (RS) – Brasil. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, abr. 2018. Disponível em: <<https://www.eumed.net/rev/oel/2018/04/administracao-municipal-brasil.html>>. Acesso em: 21 jun. 2018.

JUBRAN, Aparecido Jorge. *Modelo de análise de eficiência na administração pública: estudo aplicado às prefeituras brasileiras usando a análise envoltória de dados*. 2006. 226 f. Tese (Doutorado em Engenharia) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*. v. 44, n. 4, p. 791–820, 2010.

MALENA, David César de Castilho Queiroz; BATISTA FILHO, José Anunciação; OLIVEIRA, José Humberto de; CASTRO, Darlene Teixeira. Análise situacional da eficiência do gasto público com despesas administrativas no governo do estado de Tocantins. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 6., 2013. *Anais...* Brasília, 2013.

MATTOS, Enlison; TERRA, Rafael. Conceitos sobre eficiência. In: BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. *Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015. Cap 6.

MAUSS, Cézár Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL; Claudécir. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo*. v.6, n. 3, p. 595–609, jan-jun 2015.

OAB. Ordem dos Advogados do Brasil. *Exames de ordem*. Disponível em: <<https://www.oab.org.br/servicos/examedeorde>>. Acesso em: 31 out. 2018.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, v.2, n. 1, p. 68–98, jan-jun 2017.

QUEIROZ, Dimas Barreto; XAVIER JÚNIOR, Antônio Erivando; MIRANDA, Kleber Formiga. Demonstração do resultado econômico no setor público: uma avaliação do resultado



econômico do curso de administração de uma universidade pública federal. *Revista UNIABEU*, Belford Roxo, v. 7, n. 16, p. 157-171, mai-ago 2014.

RADTKE, Luisa da Silva; MICHELIN, Cláudia de Freitas; CAMPANHOLA, Filipi Possatti; GARLET, Tais Bisognin; SILUK, Julio Cesar Mairesse. Gasto público: um estudo sobre o resultado econômico aplicado no ensino fundamental do município de Cachoeira do Sul/RS. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 36., 2016. *Anais eletrônicos...* João Pessoa: ENEGEP, 2016. Disponível em: >[http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN\\_STO\\_228\\_331\\_30065.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STO_228_331_30065.pdf)> Acesso em: 19 jun. 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática*. 3. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry (Org.). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Ranieire Paula; XAVIER JR, Antônio Erivando; MENEZES, Aline Kelly de. Demonstração do Resultado Econômico: um estudo sobre a eficiência dos gastos públicos em uma universidade pública federal. In: Encontro Brasileiro de Administração Pública, 4., 2017. *Anais Eletrônicos...* João Pessoa, 2017.

SANTOS, Elisângela Fernandes dos. *Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11*. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças. Vitória: FUCAPE, 2014.

SILVA, Carlos Antônio Gonçalves da; CROZATTI, Jaime. A Demonstração do Resultado Econômico na Gestão de Políticas Públicas: avaliação da aplicabilidade pelos auditores da Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 8-24, maio-ago 2013.

SILVA, Flávia de Araújo e; CKAGNAZAROFF, Ivan Beck; MÁRIO, Poueri do Carmo. Convergência contábil no setor público: um estudo do processo analisando percepções e posicionamento dos atores envolvidos. In: Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, 1., 2017, Florianópolis, SC. *Anais eletrônicos...* Florianópolis: CIDESP, 2017. Disponível em: <<http://cidesp.com.br/index.php/1cidesp/1cidesp/paper/view/108/51>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

SILVA, Maurício Corrêa da; SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; ARAÚJO, Aneide Oliveira. Análise da eficiência dos gastos públicos com educação nas capitais brasileiras. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 13, n. 24, p. 7-21, maio-ago 2013.

SILVA, Valmir Leônico da. *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. *Gestão Estratégica de Custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. 2013. 291f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2013.

SLOMSKI, Valmor; OLAK, Paulo Arnaldo; CARVALHO, Erasmo Moreira; SOUZA, Gissele. A Demonstração do Resultado Econômico como instrumento de avaliação de desempenho em entidades públicas da Administração Direta. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo/RS, v. 1, n. 1, p. 5-12, mai-ago 2004.

\_\_\_\_\_; CAMARGO, Guilherme Bueno de; AMARAL FILHO, Antônio Carlos Cintra do; SLOMSKI, Vilma Geni. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933-957, jul-ago 2010.

SOARES, Sthéphanny Rodrigues Barbosa; LIMA, Helena Mara Oliveira; MORAIS, Kércia Maria de Sá; MELO, Márcia Moraes. Os desafios da gestão de custos no setor público: um estudo em uma instituição de ensino da educação básica. In: Congresso Brasileiro de Custos, 20., 2013. *Anais Eletrônicos...* Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/93/93>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

UFERSA. Universidade Federal Rural do Semi-Árido. *Relatório de Gestão 2017*. 2017.

VILLELA, Jorge Antônio. *Eficiência Universitária: uma avaliação por meio de análise envoltória de dados*. 2017. 81f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade de Brasília. Brasília: UnB, 2017.

WILL, Anderson Renan. *Eficiência dos estados brasileiros nos gastos com educação: um estudo comparativo de recursos utilizados e resultados alcançados*. 2014. 117f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2014.

XAVIER JÚNIOR, Antônio Erivando. *Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação*. 2011. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFRN. Natal, 2011.

\_\_\_\_\_. *Risco de gestão e risco de negócio em projetos de investimento: uma contribuição à metodologia multi-índice*. 2015. 137 f. Tese (Doutorado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR, 2015.

\_\_\_\_\_; COSTA, Gerliane Maia; FILGUEIRA, Mariana da Rocha. Demonstração do Resultado Econômico como indicador da eficiência dos gastos públicos: o caso de uma universidade federal.. In: Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, 1., 2017. *Anais...* Florianópolis, 2017.p. 2614-2630.



\_\_\_\_\_ ; SANTOS, Lilian Lucy dos; SILVA, Wesley Vieira da; SOUZA, Alceu.  
Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso em duas universidades públicas.  
In: Congresso Brasileiro de Custos, 22., 2015. *Anais...* Foz do Iguaçu, 2015.

## APÊNDICE – MATRIZ DE OBJETOS DE CUSTOS DA UFERSA

Quadro 1A: Matriz de Objeto de Custos da UFERSA

(Continua)

OBJETO DE CUSTOS	CÓDIGO
<b>1. ÓRGÃO</b>	
1.1 Universidade Federal Rural do Semi-Árido	26264
<b>2. UNIDADE</b>	
2.1 Administração	11.00
2.2 Centro de Ciências Agrárias	11.01.00.11
2.3 Centro de Ciências Biológicas e da Saúde	11.01.00.07
2.4 Centro de Ciências Exatas e Naturais	11.01.00.08
2.5 Centro de Engenharias	11.01.00.10
2.6 Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas	11.01.00.09
<b>3. FUNÇÃO</b>	
3.1 Educação	12
3.2 VPD's sem reflexo orçamentário	
<b>4. SUB-FUNÇÃO</b>	
4.1 Formação de Recursos Humanos	128
4.2 Atenção Básica	301
4.3 Proteção e Benefícios ao Trabalhador	331
4.4 Ensino Superior	364
4.5 Outros Encargos Especiais	846
<b>5. PROGRAMA</b>	
5.1 Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	2109
5.2 Educação de qualidade para todos	2080
<b>6. AÇÃO</b>	
6.1 Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação	4572
6.2 Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2004
6.3 Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	2010
6.4 Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2011
6.5 Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares	2012
6.6 Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade	00M1
6.7 Concessão de Bolsas de estudos no Ensino Superior	0487
6.8 Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior	20RK
6.9 Apoio a Capacitação e Formação Inicial e Continuada	20RJ
6.10 Assistência ao Estudante de Ensino Superior	4002
6.11 Apoio a Residência em Saúde	00P1
6.12 Pessoal Ativo da União	20TP
6.13 Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	09HB
<b>7. OBJETO DE CUSTO – CURSOS</b>	
7.1 Agronomia	11.01.02.02
7.2 Engenharia de Pesca	11.01.02.06
7.3 Engenharia Florestal	11.01.02.26
7.4 Medicina Veterinária	11.01.02.04
7.5 Zootecnia	11.01.02.03
7.6 Biotecnologia	11.01.02.17
7.7 Ecologia	11.01.02.18
7.8 Medicina	11.01.02.47
7.9 C&T Integral	11.01.02.09
7.10 C&T Noturno	11.01.02.39
7.11 Ciência da Computação	11.01.02.11
7.12 Engenharia Agrícola e Ambiental	11.01.02.33
7.13 Engenharia Civil	11.01.02.25

(Conclusão)

7.14 Engenharia de Petróleo	11.01.02.15
7.15 Engenharia de Produção	11.01.02.12
7.16 Engenharia de Energia	11.01.02.08
7.17 Engenharia Elétrica	11.01.02.46
7.18 Engenharia Mecânica	11.01.02.07
7.19 Engenharia Química	11.01.02.49
7.20 Administração	11.01.02.10
7.21 Ciências Contábeis	11.01.02.13
7.22 Direito	11.01.02.24
7.23 Licenciatura em Educação do Campo	11.01.02.40

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

**ANEXO – VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA DA UFERSA/CAMPUS  
MOSSORÓ – 2017**

Saldo Exerc Ant.	Movimento Devedor	Movimento Credor	Saldo Atual
3.0.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA		
0,00	285407363,75	995545,51	284411818,24 D
3.1.0.0.0.00.00	PESSOAL E ENCARGOS		
0,00	176287107,33	507351,96	175779755,37 D
3.1.1.0.0.00.00	REMUNERACAO A PESSOAL		
0,00	134092165,27	344336,73	133747828,54 D
3.1.1.1.0.00.00	REMUNERACAO A PESSOAL ATIVO CIVIL-RPPS		
0,00	134092165,27	344336,73	133747828,54 D
3.1.1.1.1.00.00	REMUNERACAO A PESSOAL ATIVO CIVIL-RPPS-CONSOL		
0,00	134092165,27	344336,73	133747828,54 D
3.1.1.1.1.01.00	VENCIMENTOS E SALARIOS		
0,00	75134090,54	327094,27	74806996,27 D
3.1.1.1.1.02.00	ABONOS		
0,00	1267897,31	1786,21	1266111,10 D
3.1.1.1.1.03.00	ADICIONAIS		
0,00	1496550,11	1561,96	1494988,15 D
3.1.1.1.1.04.00	GRATIFICACOES		
0,00	52561165,21	11995,54	52549169,67 D
3.1.1.1.1.05.00	FERIAS - RPPS		
0,00	200260,65	0,00	200260,65 D
3.1.1.1.1.09.00	SENTENCAS JUDICIAIS - PESSOAL ATIVO RPPS		
0,00	3419455,34	1898,75	3417556,59 D
3.1.1.1.1.10.00	BÔNUS DECORRENTE DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE		
0,00	12746,11	0,00	12746,11 D
3.1.2.0.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS		
0,00	30377634,29	2529,62	30375104,67 D
3.1.2.1.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RPPS		
0,00	28409521,69	0,00	28409521,69 D
3.1.2.1.2.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RPPS - INTRA OFSS		
0,00	28409521,69	0,00	28409521,69 D
3.1.2.1.2.01.00	CONTRIBUICAO PATRONAL PARA O RPPS - INTRA		
0,00	28409521,69	0,00	28409521,69 D
3.1.2.2.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RGPS		
0,00	1412377,11	0,00	1412377,11 D
3.1.2.2.2.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RGPS - INTRA OFSS		
0,00	1412377,11	0,00	1412377,11 D
3.1.2.2.2.01.00	CONTRIBUICOES PREVIDENCIARIAS - INSS		
0,00	1412377,11	0,00	1412377,11 D
3.1.2.5.0.00.00	CONTR.A ENT.FECHADAS DE PREVIDENCIA		
0,00	555735,49	2529,62	553205,87 D
3.1.2.5.1.00.00	CONTR.A ENT. FECHADAS DE PREVIDENCIA - CONSOL		
0,00	555735,49	2529,62	553205,87 D
3.1.2.5.1.01.00	COMPLEMENTACAO DE PREVIDENCIA		
0,00	555735,49	2529,62	553205,87 D
3.1.3.0.0.00.00	BENEFICIOS A PESSOAL		

0,00	11817307,77	160485,61	11656822,16 D
3.1.3.1.0.00.00	BENEFICIOS A PESSOAL - RPPS		
0,00	11817307,77	160485,61	11656822,16 D
3.1.3.1.1.00.00	BENEFICIOS A PESSOAL - RPPS - CONSOLIDACAO		
0,00	11817307,77	160485,61	11656822,16 D
3.1.3.1.1.01.00	AUXILIO ALIMENTACAO		
0,00	7193373,24	23729,95	7169643,29 D
3.1.3.1.1.02.00	AUXILIO TRANSPORTE		
0,00	377796,65	26917,80	350878,85 D
<b>3.1.3.1.1.03.00</b>	<b>AUXILIO MORADIA - RPPS</b>		
<b>0,00</b>	<b>1000,00</b>	<b>528,74</b>	<b>471,26 D</b>
3.1.3.1.1.05.00	ASSISTENCIA A SAUDE		
0,00	3002215,91	4957,31	2997258,60 D
3.1.3.1.1.06.00	AUXILIO CRECHE		
0,00	1242921,97	104351,81	1138570,16 D
3.2.0.0.0.00.00	BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS E ASSISTENCIAIS		
0,00	32504852,51	376128,09	32128724,42 D
<b>3.2.1.0.0.00.00</b>	<b>APOSENTADORIAS E REFORMAS</b>		
<b>0,00</b>	<b>25189709,65</b>	<b>209860,06</b>	<b>24979849,59 D</b>
<b>3.2.1.1.0.00.00</b>	<b>APOSENTADORIAS - RPPS</b>		
<b>0,00</b>	<b>25189709,65</b>	<b>209860,06</b>	<b>24979849,59 D</b>
<b>3.2.1.1.1.00.00</b>	<b>APOSENTADORIAS - RPPS - CONSOLIDACAO</b>		
<b>0,00</b>	<b>25189709,65</b>	<b>209860,06</b>	<b>24979849,59 D</b>
<b>3.2.1.1.1.01.00</b>	<b>PROVENTOS - PESSOAL CIVIL</b>		
<b>0,00</b>	<b>14492525,63</b>	<b>207784,87</b>	<b>14284740,76 D</b>
<b>3.2.1.1.1.03.00</b>	<b>GRATIFICACOES</b>		
<b>0,00</b>	<b>2272442,26</b>	<b>0,00</b>	<b>2272442,26 D</b>
<b>3.2.1.1.1.08.00</b>	<b>COMPLEMENTACAO DE APOSENTADORIA PESSOAL CIVIL</b>		
<b>0,00</b>	<b>42145,47</b>	<b>0,00</b>	<b>42145,47 D</b>
<b>3.2.1.1.1.09.00</b>	<b>SENTENCAS JUDICIAIS - APOSENTADORIAS RPPS</b>		
<b>0,00</b>	<b>8382596,29</b>	<b>2075,19</b>	<b>8380521,10 D</b>
<b>3.2.2.0.0.00.00</b>	<b>PENSOES</b>		
<b>0,00</b>	<b>7253511,59</b>	<b>164494,07</b>	<b>7089017,52 D</b>
<b>3.2.2.1.0.00.00</b>	<b>PENSOES - RPPS</b>		
<b>0,00</b>	<b>7253511,59</b>	<b>164494,07</b>	<b>7089017,52 D</b>
<b>3.2.2.1.1.00.00</b>	<b>PENSOES - RPPS - CONSOLIDACAO</b>		
<b>0,00</b>	<b>7253511,59</b>	<b>164494,07</b>	<b>7089017,52 D</b>
<b>3.2.2.1.1.01.00</b>	<b>PENSOES CIVIS</b>		
<b>0,00</b>	<b>6231617,88</b>	<b>163960,66</b>	<b>6067657,22 D</b>
<b>3.2.2.1.1.04.00</b>	<b>LICENCA-PREMIO PARA PENSIONISTA CIVIL</b>		
<b>0,00</b>	<b>29102,04</b>	<b>0,00</b>	<b>29102,04 D</b>
<b>3.2.2.1.1.09.00</b>	<b>SENTENCAS JUDICIAIS - PENSÕES RPPS</b>		
<b>0,00</b>	<b>992791,67</b>	<b>533,41</b>	<b>992258,26 D</b>
3.2.9.0.0.00.00	OUTROS BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS E ASSISTENC		
0,00	61631,27	1773,96	59857,31 D
3.2.9.1.0.00.00	OUTROS BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS - RPPS		
0,00	61631,27	1773,96	59857,31 D
3.2.9.1.1.00.00	OUTROS BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS-RPPS-CONSOL		
0,00	61631,27	1773,96	59857,31 D

<b>3.2.9.1.1.01.00</b>	<b>AUXILIO FUNERAL</b>	<b>0,00</b>	<b>28238,97</b>	<b>0,00</b>	<b>28238,97 D</b>
3.2.9.1.1.02.00	AUXILIO NATALIDADE	0,00	33392,30	1773,96	31618,34 D
3.3.0.0.0.00.00	USO DE BENS, SERVICOS E CONS. DE CAPITAL FIXO	0,00	31213338,89	33179,51	31180159,38 D
3.3.1.0.0.00.00	USO DE MATERIAIS DE CONSUMO	0,00	3085568,93	3045,21	3082523,72 D
3.3.1.1.0.00.00	CONSUMO DE MATERIAIS	0,00	3085568,93	3045,21	3082523,72 D
3.3.1.1.1.00.00	CONSUMO DE MATERIAIS - CONSOLIDACAO	0,00	3085568,93	3045,21	3082523,72 D
3.3.1.1.1.01.00	CONSUMO DE MATERIAIS ESTOCADOS - ALMOXARIFADO	0,00	2447593,25	3045,21	2444548,04 D
3.3.1.1.1.03.00	CONSUMO DE COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	0,00	631498,03	0,00	631498,03 D
3.3.1.1.1.07.00	CONSUMO DE MATERIAL HOSPITALAR	0,00	682,14	0,00	682,14 D
3.3.1.1.1.09.00	MATERIAL DE CONSUMO IMEDIATO	0,00	5795,51	0,00	5795,51 D
3.3.2.0.0.00.00	SERVICOS	0,00	21754131,14	30134,30	21723996,84 D
3.3.2.1.0.00.00	DIARIAS	0,00	805361,69	14885,81	790475,88 D
3.3.2.1.1.00.00	DIARIAS - CONSOLIDACAO	0,00	805361,69	14885,81	790475,88 D
3.3.2.1.1.01.00	DIARIAS	0,00	805361,69	14885,81	790475,88 D
3.3.2.2.0.00.00	SERVICOS TERCEIROS - PF	0,00	1201199,47	15248,49	1185950,98 D
3.3.2.2.1.00.00	SERVICOS TERCEIROS - PF - CONSOLIDACAO	0,00	1201199,47	15248,49	1185950,98 D
3.3.2.2.1.01.00	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS - PF	0,00	503066,24	0,00	503066,24 D
3.3.2.2.1.05.00	SERVICOS ADMINISTRATIVOS - PF	0,00	44109,17	1050,00	43059,17 D
3.3.2.2.1.09.00	SERVICOS EDUCACIONAIS E CULTURAIIS - PF	0,00	654024,06	14198,49	639825,57 D
3.3.2.3.0.00.00	SERVICOS TERCEIROS - PJ	0,00	19747569,98	0,00	19747569,98 D
3.3.2.3.1.00.00	SERVICOS TERCEIROS - PJ - CONSOLIDACAO	0,00	18716734,18	0,00	18716734,18 D
3.3.2.3.1.01.00	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS	0,00	3025228,68	0,00	3025228,68 D
3.3.2.3.1.02.00	SERVICOS DE APOIO ADM, TECNICO E OPERACIONAL	0,00	8441133,05	0,00	8441133,05 D
3.3.2.3.1.03.00	SERVICOS COMUNICACAO, GRAFICO E AUDIOVISUAL	0,00	448344,16	0,00	448344,16 D
3.3.2.3.1.04.00	SERV. TRANSP.,PASSAGEM,LOCOMOCAO E HOSPED.-PJ				

0,00	535852,20	0,00	535852,20 D
3.3.2.3.1.05.00	SERVICOS ADMINISTRATIVOS - PJ		
0,00	51746,12	0,00	51746,12 D
3.3.2.3.1.07.00	SERVICOS DE CONFECÇOES - PJ		
0,00	5085,00	0,00	5085,00 D
3.3.2.3.1.08.00	SERV.AGUA E ESGOTO,ENER.ELETR.,GAS E OUTR.-PJ		
0,00	2710500,71	0,00	2710500,71 D
3.3.2.3.1.09.00	LOCACAO E ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL		
0,00	196956,54	0,00	196956,54 D
3.3.2.3.1.10.00	SERVICOS EDUCACIONAIS E CULTURAIIS - PJ		
0,00	7090,00	0,00	7090,00 D
3.3.2.3.1.12.00	FORNECIMENTO DE ALIMENTACAO		
0,00	2178114,66	0,00	2178114,66 D
3.3.2.3.1.13.00	SEGUROS EM GERAL		
0,00	69590,02	0,00	69590,02 D
3.3.2.3.1.14.00	CONSERVACAO/MANUTENCAO ATIVOS INFRAESTRUTURA		
0,00	1032506,11	0,00	1032506,11 D
3.3.2.3.1.99.00	SERVICOS PRESTADOS DIVERSOS - PJ		
0,00	14586,93	0,00	14586,93 D
3.3.2.3.2.00.00	SERVICOS TERCEIROS - PJ - INTRA OFSS		
0,00	600418,29	0,00	600418,29 D
3.3.2.3.2.01.00	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS - PJ - INTRA		
0,00	400,00	0,00	400,00 D
<b>3.3.2.3.2.02.00</b>	<b>SERV.APOIO ADM,TECNICO E OPERACIONAL-PJ-INTRA</b>		
<b>0,00</b>	<b>3579,89</b>	<b>0,00</b>	<b>3579,89 D</b>
3.3.2.3.2.03.00	SERV.COMUNICAC.,GRAFICOS E AUDIOVIS.-PJ-INTRA		
0,00	173985,70	0,00	173985,70 D
3.3.2.3.2.04.00	SERV.TRANSF.,PASSAG.,LOC.E HOSPEDAG.-PJ-INTRA		
0,00	356291,21	0,00	356291,21 D
<b>3.3.2.3.2.05.00</b>	<b>SERVICOS ADMINISTRATIVOS - PJ - INTRA</b>		
<b>0,00</b>	<b>467,08</b>	<b>0,00</b>	<b>467,08 D</b>
3.3.2.3.2.08.00	SERV.AGUA ESG.,ENER.ELE.,GAS E OUTR.-PJ-INTRA		
0,00	239,41	0,00	239,41 D
<b>3.3.2.3.2.09.00</b>	<b>LOCACOES E ARRENDAMENTOS - PJ - INTRA</b>		
<b>0,00</b>	<b>64600,00</b>	<b>0,00</b>	<b>64600,00 D</b>
3.3.2.3.2.10.00	SERVICOS EDUCACIONAIS E CULTURAIIS-PJ-INTRA		
0,00	855,00	0,00	855,00 D
3.3.2.3.4.00.00	SERVICOS TERCEIROS - PJ - INTER OFSS - ESTADO		
0,00	430164,37	0,00	430164,37 D
3.3.2.3.4.01.00	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS - PJ - ESTADO		
0,00	429664,64	0,00	429664,64 D
3.3.2.3.4.08.00	SERV.AGUA ESG.,ENER.ELE.,GAS E OUTR.-PJ-EST		
0,00	499,73	0,00	499,73 D
<b>3.3.2.3.5.00.00</b>	<b>SERVICOS TERCEIROS - PJ - INTER OFSS - MUNICI</b>		
<b>0,00</b>	<b>253,14</b>	<b>0,00</b>	<b>253,14 D</b>
<b>3.3.2.3.5.05.00</b>	<b>SERVICOS ADMINISTRATIVOS - PJ - MUN</b>		
<b>0,00</b>	<b>253,14</b>	<b>0,00</b>	<b>253,14 D</b>
3.3.3.0.0.00.00	DEPRECIACAO, AMORTIZACAO E EXAUSTAO		
0,00	6373638,82	0,00	6373638,82 D

3.3.3.1.0.00.00	DEPRECIACAO	0,00	6373638,82	0,00	6373638,82	D
3.3.3.1.1.00.00	DEPRECIACAO - CONSOLIDACAO	0,00	6373638,82	0,00	6373638,82	D
3.3.3.1.1.01.00	DEPRECIACAO DE BENS MOVEIS	0,00	5643555,40	0,00	5643555,40	D
3.3.3.1.1.02.00	DEPRECIACAO DE BENS IMOVEIS	0,00	730083,42	0,00	730083,42	D
3.4.0.0.0.00.00	<b>VARIACOES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRA</b>	<b>0,00</b>	<b>20054,59</b>	<b>0,00</b>	<b>20054,59</b>	<b>D</b>
3.4.2.0.0.00.00	<b>JUROS E ENCARGOS DE MORA</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>D</b>
3.4.2.4.0.00.00	<b>JUROS E ENC.DE MORA DE OBRIGACOES TRIBUTARIAS</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>D</b>
3.4.2.4.2.00.00	<b>JUROS E ENC.DE MORA DE OBRIG.TRIBUT-INTRA</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>D</b>
3.4.2.4.2.03.00	<b>MULTAS INDEDUTIVEIS</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>0,00</b>	<b>19784,59</b>	<b>D</b>
3.4.4.0.0.00.00	<b>DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS</b>	<b>0,00</b>	<b>270,00</b>	<b>0,00</b>	<b>270,00</b>	<b>D</b>
3.4.4.0.1.00.00	<b>DESCONTO FINANCEIRO CONCEDIDO - CONSOLIDACAO</b>	<b>0,00</b>	<b>270,00</b>	<b>0,00</b>	<b>270,00</b>	<b>D</b>
3.4.4.0.1.01.00	<b>DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS</b>	<b>0,00</b>	<b>270,00</b>	<b>0,00</b>	<b>270,00</b>	<b>D</b>
3.5.0.0.0.00.00	<b>TRANSFERENCIAS E DELEGACOES CONCEDIDAS</b>	<b>0,00</b>	<b>17429150,50</b>	<b>51951,52</b>	<b>17377198,98</b>	<b>D</b>
3.5.1.0.0.00.00	<b>TRANSFERENCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>8341609,25</b>	<b>51951,52</b>	<b>8289657,73</b>	<b>D</b>
3.5.1.1.0.00.00	<b>TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS PARA A EXECUCAO ORC</b>	<b>0,00</b>	<b>7129229,57</b>	<b>51951,52</b>	<b>7077278,05</b>	<b>D</b>
3.5.1.1.2.00.00	<b>TRANSFERENCIAS CONCED. PARA A EXEC. ORÇ. INTR</b>	<b>0,00</b>	<b>7129229,57</b>	<b>51951,52</b>	<b>7077278,05</b>	<b>D</b>
3.5.1.1.2.02.00	<b>REPASSE CONCEDIDO</b>	<b>0,00</b>	<b>429519,52</b>	<b>36501,52</b>	<b>393018,00</b>	<b>D</b>
3.5.1.1.2.03.00	<b>SUB-REPASSE CONCEDIDO</b>	<b>0,00</b>	<b>6699710,05</b>	<b>15450,00</b>	<b>6684260,05</b>	<b>D</b>
3.5.1.2.0.00.00	<b>TRANSF. CONCEDIDAS INDEP. DE EXC. ORC. INT. O</b>	<b>0,00</b>	<b>1212379,68</b>	<b>0,00</b>	<b>1212379,68</b>	<b>D</b>
3.5.1.2.2.00.00	<b>TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS - INTRA OFSS</b>	<b>0,00</b>	<b>1212379,68</b>	<b>0,00</b>	<b>1212379,68</b>	<b>D</b>
3.5.1.2.2.01.00	<b>TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS PARA PGTO DE RP</b>	<b>0,00</b>	<b>1124653,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1124653,00</b>	<b>D</b>
3.5.1.2.2.02.00	<b>DEMAIS TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS</b>	<b>0,00</b>	<b>86441,68</b>	<b>0,00</b>	<b>86441,68</b>	<b>D</b>
3.5.1.2.2.03.00	<b>MOVIMENTO DE SALDOS PATRIMONIAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>1285,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1285,00</b>	<b>D</b>
3.5.2.0.0.00.00	<b>TRANSFERENCIAS INTER GOVERNAMENTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>951897,53</b>	<b>0,00</b>	<b>951897,53</b>	<b>D</b>
3.5.2.3.0.00.00	<b>TRANSFERENCIAS VOLUNTARIAS</b>					



0,00	951897,53	0,00	951897,53 D
3.5.2.3.1.00.00	<b>TRANSFERENCIAS VOLUNTARIAS - CONSOLIDACAO</b>		
0,00	951897,53	0,00	951897,53 D
3.5.2.3.1.01.00	<b>TRANSFERENCIAS VOLUNTARIAS</b>		
0,00	951897,53	0,00	951897,53 D
3.5.3.0.0.00.00	<b>TRANSFERENCIAS A INSTITUICOES PRIVADAS</b>		
0,00	35164,92	0,00	35164,92 D
3.5.3.1.0.00.00	<b>TRANSFERENCIAS A INST. PRIVADAS SEM FIM LUCRA</b>		
0,00	35164,92	0,00	35164,92 D
3.5.3.1.1.00.00	<b>TRANSFERENCIAS A INST. PRIV. SEM FINS L -CONS</b>		
0,00	35164,92	0,00	35164,92 D
3.5.3.1.1.01.00	<b>TRANSF. A INST. PRIV. SEM FINS LUCRAT.-CONTR.</b>		
0,00	35164,92	0,00	35164,92 D
3.5.9.0.0.00.00	<b>OUTRAS TRANSFERENCIAS E DELEGACOES CONCEDIDAS</b>		
0,00	8100478,80	0,00	8100478,80 D
3.5.9.0.2.00.00	<b>OUTRAS TRANSF.E DOACOES CONCEDIDAS-INTRA OFSS</b>		
0,00	8069294,80	0,00	8069294,80 D
3.5.9.0.2.01.00	<b>DOACOES/TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS-INTRA OFFS</b>		
0,00	8069294,80	0,00	8069294,80 D
3.5.9.0.5.00.00	<b>OUTRAS TRANSF.E DOACOES CONCEDIDAS-INTER MUNI</b>		
0,00	31184,00	0,00	31184,00 D
3.5.9.0.5.01.00	<b>DOACOES/TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS-INTER MUNI</b>		
0,00	31184,00	0,00	31184,00 D
3.6.0.0.0.00.00	<b>DESVALORIZACAO E PERDA DE ATIVOS</b>		
0,00	23650707,30	0,00	23650707,30 D
3.6.2.0.0.00.00	<b>PERDAS COM ALIENACAO</b>		
0,00	2560,00	0,00	2560,00 D
3.6.2.2.0.00.00	<b>PERDAS COM ALIENACAO DE IMOBILIZADO</b>		
0,00	2560,00	0,00	2560,00 D
3.6.2.2.1.00.00	<b>PERDAS COM ALIENACAO DE IMOBILIZADO - CONSOL.</b>		
0,00	2560,00	0,00	2560,00 D
3.6.2.2.1.01.00	<b>PERDAS COM ALIENACAO DE BENS MOVEIS</b>		
0,00	2560,00	0,00	2560,00 D
3.6.5.0.0.00.00	<b>DESINCORPORACAO DE ATIVOS</b>		
0,00	23648147,30	0,00	23648147,30 D
3.6.5.0.1.00.00	<b>DESINCORPORACAO DE ATIVOS - CONSOLIDACAO</b>		
0,00	20787767,77	0,00	20787767,77 D
3.6.5.0.1.01.00	<b>DESINCORPORACAO DE ATIVOS</b>		
0,00	20787767,77	0,00	20787767,77 D
3.6.5.0.2.00.00	<b>DESINCORPORACAO DE ATIVOS - INTRA OFSS</b>		
0,00	2860379,53	0,00	2860379,53 D
3.6.5.0.2.01.00	<b>DESINCORPORACAO DE ATIVOS</b>		
0,00	2860379,53	0,00	2860379,53 D
3.7.0.0.0.00.00	<b>TRIBUTARIAS</b>		
0,00	14751,47	0,00	14751,47 D
3.7.2.0.0.00.00	<b>CONTRIBUICOES</b>		
0,00	14751,47	0,00	14751,47 D
3.7.2.1.0.00.00	<b>CONTRIBUICOES SOCIAIS</b>		
0,00	11458,93	0,00	11458,93 D

3.7.2.1.2.00.00	CONTRIBUICOES SOCIAIS - INTRA OFSS	0,00	11458,93	0,00	11458,93 D
<b>3.7.2.1.2.02.00</b>	<b>PIS/PASEP</b>	<b>0,00</b>	<b>8624,91</b>	<b>0,00</b>	<b>8624,91 D</b>
3.7.2.1.2.04.00	OBRIGACOES PATRONAIS S/ SERVICOS DE PES. FIS.	0,00	2834,02	0,00	2834,02 D
3.7.2.3.0.00.00	CONTRIBUICAO P/ SERVICO ILUMIN.PUB.-COSIP	0,00	3292,54	0,00	3292,54 D
3.7.2.3.1.00.00	CONTRIBUICAO P/ SERVICO ILUMIN.PUB.-CONSOLID.	0,00	3292,54	0,00	3292,54 D
3.7.2.3.1.01.00	CONTRIBUICAO P/ SERVICO ILUMINACAO PUBLICA	0,00	3292,54	0,00	3292,54 D
3.9.0.0.0.00.00	OUTRAS VARIACOES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	0,00	4287401,16	26934,43	4260466,73 D
3.9.4.0.0.00.00	INCENTIVOS	0,00	4272877,58	26934,43	4245943,15 D
3.9.4.1.0.00.00	INCENTIVOS A EDUCACAO	0,00	4272877,58	26934,43	4245943,15 D
3.9.4.1.1.00.00	INCENTIVOS A EDUCACAO - CONSOLIDACAO	0,00	4272877,58	26934,43	4245943,15 D
3.9.4.1.1.01.00	BOLSA DE ESTUDOS NO PAIS	0,00	3564871,39	26934,43	3537936,96 D
3.9.4.1.1.03.00	AUXILIOS P/ DESENVOLVIMENTO ESTUDOS/PESQUISAS	0,00	708006,19	0,00	708006,19 D
<b>3.9.9.0.0.00.00</b>	<b>DIVERSAS VARIACOES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>	<b>0,00</b>	<b>14523,58</b>	<b>0,00</b>	<b>14523,58 D</b>
<b>3.9.9.6.0.00.00</b>	<b>INDENIZACOES E RESTITUICOES</b>	<b>0,00</b>	<b>14523,58</b>	<b>0,00</b>	<b>14523,58 D</b>
<b>3.9.9.6.1.00.00</b>	<b>INDENIZACOES E RESTITUICOES - CONSOLIDACAO</b>	<b>0,00</b>	<b>14523,58</b>	<b>0,00</b>	<b>14523,58 D</b>
<b>3.9.9.6.1.01.00</b>	<b>INDENIZACOES</b>	<b>0,00</b>	<b>2903,69</b>	<b>0,00</b>	<b>2903,69 D</b>
<b>3.9.9.6.1.02.00</b>	<b>RESTITUICOES</b>	<b>0,00</b>	<b>11619,89</b>	<b>0,00</b>	<b>11619,89 D</b>

Fonte: SIAFI (2018)

Nota: Os itens destacados no balancete não entraram na informação do custo nesse estudo.