

Valor econômico gerado por instituições públicas: avaliação do IFPA Campus Abaetetuba

Danielle Cristina Gonzaga dos Santos (IDEFLOR) - danielle.gonzaga@yahoo.com.br

Alessandro de Castro Corrêa (IFPA) - alessand22@yahoo.com.br

Hélio Raymundo Ferreira Filho (UEPA) - hlio.ferreira@gmail.com

Yeda Raquel Monteiro (IFPA) - alegria1717@yahoo.com.br

Alegria dos Santos Leite (IFPA) - alegria.1717@hotmail.com

Resumo:

O presente trabalho teve como objetivo avaliar o resultado econômico do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará, Campus Abaetetuba, no Exercício 2010. Trata-se de uma aplicação baseada no paradigma da administração pública gerencial, que tem como pressupostos, além da avaliação de desempenho, a utilização eficiente dos recursos públicos e a satisfação do sócio-contribuinte das entidades públicas, o cidadão. Foi utilizado o resultado econômico por se tratar de indicador capaz de evidenciar a eficiência econômica da gestão organizacional, que é, além de um direito da sociedade, uma obrigação legal dos gestores, podendo ser estendida para as unidades administrativas que compõem as entidades públicas para fins gerenciais. A realização desta pesquisa foi motivada pela importância da avaliação de desempenho baseado em valor econômico no setor público à luz do princípio da eficiência e a sua utilização como ferramenta de gestão para promover melhorias na relação custo-benefício dos serviços prestados, atendendo as exigências sociais, gerenciais e legais atuais. Foi adotado o modelo conceitual de Resultado Econômico proposto por Slomski (1996) que emprega o critério de custo de oportunidade para verificar a geração de receita em instituições públicas e a agregação de valor pela prestação dos serviços a sociedade. O IFPA Campus Abaetetuba apresentou lucro econômico de R\$ 707.766,95, valor equivalente a uma média de R\$ 704,25 por aluno, indicando que desenvolve eficientemente a sua atividade de educação pública, devolvendo à sociedade benefícios pela sua atuação a um custo menor do que o preço de mercado.

Palavras-chave: Valor econômico. Setor público. IFPA.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Valor econômico gerado por instituições públicas: avaliação do IFPA *Campus Abaetetuba*

O presente trabalho teve como objetivo avaliar o resultado econômico do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará, *Campus Abaetetuba*, no Exercício 2010. Trata-se de uma aplicação baseada no paradigma da administração pública gerencial, que tem como pressupostos, além da avaliação de desempenho, a utilização eficiente dos recursos públicos e a satisfação do sócio-contribuinte das entidades públicas, o cidadão. Foi utilizado o resultado econômico por se tratar de indicador capaz de evidenciar a eficiência econômica da gestão organizacional, que é, além de um direito da sociedade, uma obrigação legal dos gestores, podendo ser estendida para as unidades administrativas que compõem as entidades públicas para fins gerenciais. A realização desta pesquisa foi motivada pela importância da avaliação de desempenho baseado em valor econômico no setor público à luz do princípio da eficiência e a sua utilização como ferramenta de gestão para promover melhorias na relação custo-benefício dos serviços prestados, atendendo as exigências sociais, gerenciais e legais atuais. Foi adotado o modelo conceitual de Resultado Econômico proposto por Slomski (1996) que emprega o critério de custo de oportunidade para verificar a geração de receita em instituições públicas e a agregação de valor pela prestação dos serviços a sociedade. O IFPA *Campus Abaetetuba* apresentou lucro econômico de R\$ 707.766,95, valor equivalente a uma média de R\$ 704,25 por aluno, indicando que desenvolve eficientemente a sua atividade de educação pública, devolvendo à sociedade benefícios pela sua atuação a um custo menor do que o preço de mercado.

Palavras-chave: Valor econômico. Setor público. IFPA.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A mensuração do valor gerado pelas entidades públicas de ensino é indispensável para a avaliação dos resultados de sua gestão e da eficiência na prestação de seus serviços, contribuindo para a avaliação do desempenho organizacional e sua demonstração à sociedade; contudo, ainda constitui um grande desafio para acadêmicos e profissionais da administração pública.

No tocante à avaliação das instituições de ensino da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica, o Tribunal de Contas da União (TCU) vem contribuindo para criar condições para a avaliação de desempenho de seus resultados através da exigência de Indicadores de Gestão da Rede determinados no Acórdão 2.267/2005-TCU. Observa-se, contudo, que, apesar do avanço que representa a iniciativa, trata-se de um modelo de avaliação de desempenho que se restringe a resultados definidos unicamente por indicadores físicos, orçamentários e financeiros, não contemplando o aspecto econômico, de modo que não são capazes de informar quão bem se utilizaram os recursos empregados pelas entidades na execução de suas atribuições, ou seja, se os recursos foram utilizados eficientemente.

No que tange à avaliação de desempenho gerencial, Catelli et al. (2001) consideram insuficiente a avaliação dos resultados da gestão no setor público que levem em consideração apenas indicadores físicos e quantitativos, por não incluir um parâmetro econômico capaz de confrontar os benefícios gerados à sociedade com os seus respectivos custos incorridos. Assim, a avaliação de desempenho de uma instituição de ensino público deve produzir um relatório gerencial para prestação de contas à sociedade, no qual é importante a comparação

dos resultados físicos e operacionais com resultados econômicos e financeiros, a fim de se apurar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. Como as entidades públicas são sistemas, a sua produção global de bens e serviços é resultado da ação das diversas subunidades que a compõe. Portanto, o acompanhamento da execução das atividades desenvolvidas nas diversas áreas de responsabilidade é indispensável para que cumpra a sua missão com eficácia e eficiência. Conforme a estrutura organizacional dos Institutos Federais de Tecnologia (IFs), os *Campi* devem ser considerados como áreas de responsabilidade.

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará (IFPA) é uma entidade que possui 11 *Campi*; dentre os quais, o *Campus* localizado em Abaetetuba; todavia, ainda não possui à disposição de sua administração, assim como ocorre nos demais IFs, um instrumento que possibilite a avaliação de desempenho baseado em valor econômico dos serviços prestados à sociedade por seus *Campi* que venha ao encontro das exigências sociais, gerenciais e legais atuais. Tal necessidade conduz à seguinte questão de pesquisa: Qual o resultado econômico gerado pela atividade de ensino prestada pelo *Campus* Abaetetuba do IFPA? O objetivo deste estudo é avaliar o resultado econômico do IFPA *Campus* Abaetetuba, no Exercício 2010 de modo a evidenciar a relação custo-benefício de suas ações na prestação de serviços à sociedade.

2 Fundamentação Teórica

2.1 O Resultado Econômico das Entidades Públicas

As entidades públicas são definidas por Slomski (2009) como geradoras de produtos ou serviços que visam atender ao bem-estar da sociedade, compreendendo a administração direta e indireta da União, dos Estados e dos Municípios, bem como as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público. O autor explica que o objetivo básico de uma entidade pública é cumprir sua missão em continuidade, gerando valor para a sociedade e promovendo bem-estar social. Assim, a avaliação do valor econômico na tomada de decisão através da mensuração possibilita a identificação das alternativas mais favoráveis para criação de valor, garantindo a eficiência da gestão pública e o pleno atendimento dos interesses e demandas da sociedade. Para avaliar em que medida tais alternativas contribuem para o cumprimento da missão de uma entidade, segundo Pazoti et al. (2004), é indispensável que se avalie o custo-benefício na tomada das decisões, de modo a assegurar a continuidade organizacional por meio de uma gestão eficaz e eficiente.

Como se sabe, a avaliação de desempenho de uma organização e de suas unidades contribui para a correção de eventuais desvios das ações em relação aos objetivos globais pretendidos e para o aprimoramento de sua gestão. Para tanto são necessários indicadores que reflitam o desempenho gerencial. Tem sido comum, no setor público, a utilização de indicadores físicos, orçamentários e financeiros; contudo, Catelli et al. (2001) consideram insuficiente a avaliação dos resultados da gestão que levem em consideração apenas indicadores físicos e qualitativos, por não incluir um parâmetro econômico capaz de confrontar os benefícios gerados à sociedade com os seus respectivos custos incorridos.

Como as entidades públicas beneficiam (transformam) insumos para produzir bens e serviços que satisfaçam as necessidades da sociedade, deve-se reconhecer o valor econômico envolvido nesse processo, pois, como explica Guerreiro et al. (1997), os recursos consumidos possuem valores econômicos, uma vez que são bens escassos, e os serviços e produtos gerados pela entidade também possuem valores econômicos (receitas), justamente por também serem escassos e atenderem as necessidades do mercado. Assim, a criação de valor econômico deve ser verificada através de indicadores, de modo a se assegurar que o valor dos bens e serviços produzidos pela entidade seja superior ao seu sacrifício econômico, apurando-se, assim, o seu resultado e a sua eficiência econômica.

A Lei Federal 4.320/64 exige que as entidades públicas apurem e evidenciem o seu resultado econômico e disponibilizem tal informação aos órgãos fiscalizadores e à sociedade. A Constituição, no Art. 37, consagra o princípio da eficiência, podendo a eficiência ser definida como o atendimento de um objetivo de forma econômica, com o uso criterioso e moderado dos recursos necessários à produção de bens e serviços públicos.

Slomski (1996) propõe um modelo para a mensuração do resultado em entidades públicas considerando três pressupostos, quais sejam:

- o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos para a manutenção da entidade pública;
- a entidade pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento do bem-estar social da coletividade;
- se não existisse o serviço público em um país capitalista, o cidadão buscaria o menor mercado à vista para a contratação de serviços.

Conforme esse modelo o Resultado Econômico pode ser mensurado pela confrontação entre a receita econômica obtida e os custos incorridos por uma entidade pública, inclusive as depreciações dos móveis e imóveis num determinado período, conforme a proposta apresentada na Tabela 1.

A mensuração da Receita Econômica é realizada por meio da multiplicação do custo de oportunidade do cidadão pelo número de serviços prestados pela entidade pública, entendendo, por custo de oportunidade o valor do produto que o cidadão desprezou ao optar pela utilização do serviço público (SLOMSKI, 1996). Portanto, a Receita Econômica de uma entidade deve ser apurada como o produto do número de serviços prestados pela entidade pública pelo seu custo de oportunidade, como na Equação 1 a seguir:

$$RE = NSP \times CO \quad (1)$$

onde, *RE* é a Receita Econômica; *NSP* é o número de serviços prestados e *CO* é o custo de oportunidade.

Tabela 1 – Demonstração de Resultado Econômico	
<Identificação da Esfera de Governo>	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	
<Período de Referência>	
(+)	Receita Econômica
(-)	Custos Diretos Identificáveis aos Serviços
(=)	Margem Bruta
(-)	Depreciações
(-)	Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços
(=)	Resultado Econômico

Fonte: Adaptado de Slomski, 1996, p. 60.

Em termos contábeis, entende-se como receita o valor recebido pela empresa pela troca de seus produtos e serviços (IUDÍCIBUS, 2007). A receita também é associada ao valor produzido pela empresa. Porter (1992) explica que o valor é o montante que os clientes estão dispostos a pagar pelo produto oferecido pela empresa, sendo medido pela receita total, reflexo do preço que o produto de uma empresa impõe a unidades que pode vender. Já Iudícibus (2000, p. 155) acrescenta que a receita “é a expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo [...]”. Logo, a receita é a atribuição de valor que o mercado confere aos produtos e que irá remunerar o esforço da

entidade na manipulação dos fatores de produção representado pelas despesas incorridas no processo produtivo.

Todavia, no caso das entidades públicas, esse valor não é claramente observado, constituindo uma dificuldade para avaliação de sua gestão, em especial, no tocante à definição de receita a ser utilizada no cálculo do resultado econômico. Slomski (1996) esclarece que a receita tributária não pode ser contabilmente considerada como receita em essência, uma vez que não está relacionada com a contraprestação de bens ou serviços. O autor explica que a receita das entidades públicas é não explícita e ocorre na prestação de serviços públicos, sendo denominada receita econômica. A mensuração da receita pública pode ser quantificada por meio da multiplicação do custo de oportunidade do cidadão pelo número de serviços prestados pela entidade pública, entendendo, por custo de oportunidade o valor do produto que o cidadão desprezou ao optar pela utilização do serviço público. Cabendo, neste ponto, um exemplo que ilustra o conceito:

[...] o valor dos serviços educacionais prestados por uma escola pública gratuita tem como parâmetro de comparação o melhor valor de mercado praticado por escolas privadas para serviços similares. Essa comparação pode indicar ao gestor público as formas mais eficazes de se produzir um serviço para a sociedade. (CATELLI et al. 2001).

2.2 A Demonstração do Valor Econômico e a Teoria da Agência

A verificação do valor econômico criado pelo IFPA *Campus* Abaetetuba, além de se basear no paradigma da Administração Pública Gerencial, também está inserida no contexto da Teoria da Agência, como um instrumento de governança que permite reduzir a assimetria informacional entre o cidadão e o gestor público. A Teoria da Agência surge com o trabalho desenvolvido por Jensen e Meckling (1976) e trata do conflito entre os agentes econômicos na firma, esta é considerada como um conjunto de contratos. É estabelecida uma relação contratual na qual o principal (o proprietário) encarrega o agente (gestor/funcionário) de prestar algum serviço em seu benefício, delegando certos poderes de decisão.

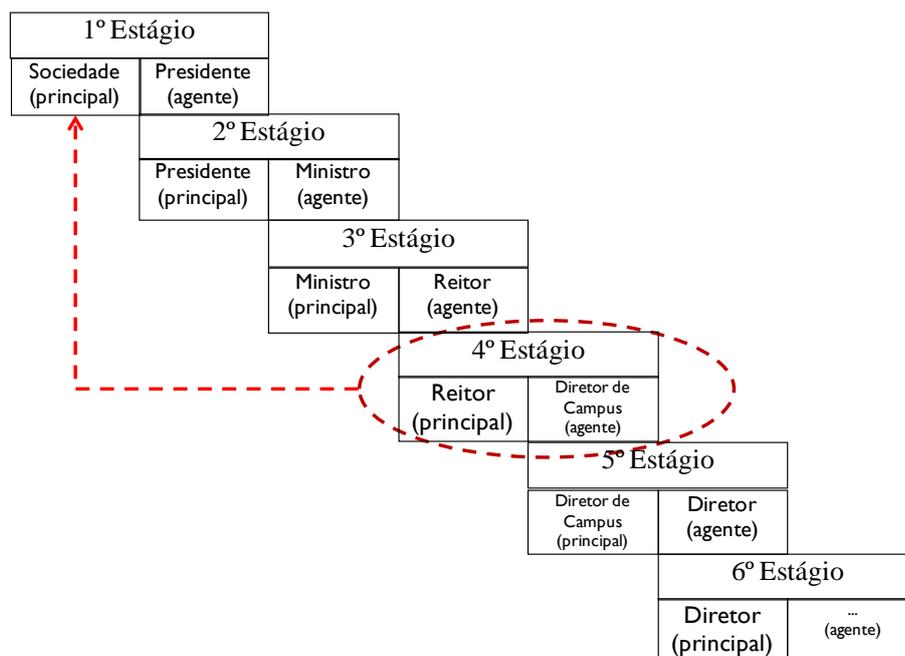


Figura 1 - Relação Principal-Agente nos IFs
 Fonte: Adaptado de Slomski, 2009, p. 33.

No âmbito governamental, o principal pode ser representado pelo cidadão, ou pela sociedade, que delega poderes aos gestores públicos, inicialmente na posição de agentes. Os gestores também assumem a posição de principal ou agente de acordo com a relação hierárquica, como representado na Figura 1. No caso dos IFs, está representado no quarto estágio, o diretor de *Campus* como sendo o agente que recebe delegação do reitor para atuar em benefício da instituição. Em última instância, tanto o reitor como o diretor de *Campus* são agentes a serviço da sociedade.

Ocorre que, segundo a Teoria da Agência, se não houver convergência de interesses, o agente pode não agir conforme o desejado pelo principal o que dá origem aos problemas de agência, uma vez que há assimetria informacional entre ambos, o agente tem acesso a mais informações do que o principal, uma vez que as “ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo Principal (cidadão) [...]” (SLOMSKI, 2009, p. 30); de sorte que o cidadão encontra dificuldades em se certificar se o gestor público está sendo capaz de maximizar o retorno dos recursos aplicados na forma de tributos na produção de bens e serviços. Com a finalidade de minimizar os problemas de agência, então, deve ser criada uma estrutura de governança baseada em três princípios: a transparência, a prestação de contas e a equidade, sendo caracterizada pela capacidade de determinar os direitos e responsabilidades na relação principal-agente, pela fixação de regras e procedimentos para tomada de decisões na organização, incluindo a estrutura e os meios para atingir e acompanhar os resultados (PEDREIRA; SANTOS, 2004). A demonstração do resultado de cada *Campus* permite visualizar e atribuir a colaboração de cada direção geral para o desempenho global do IFPA, diminuindo, conseqüentemente, a assimetria informacional interna e externa.

3 Metodologia

Esta pesquisa pode ser caracterizada como estudo de caso, por ter investigado a geração de valor econômico do ensino no contexto dos Institutos Federais de Tecnologia, mais especificamente no Estado do Pará, de modo que foi possível analisar um objeto de pesquisa restrito em seu contexto real (YIN, 2001). A verificação da geração de valor será realizada por meio da Demonstração do Resultado Econômico gerado pelo IFPA *Campus* Abaetetuba à sociedade.

A opção pelo IFPA *Campus* Abaetetuba se deve pelos seguintes fatores: (1) *Campus* com histórico recente, (2) número reduzido de cursos, (3) quantitativo reduzido de funcionários, professores e alunos, e (4) proximidade com o município de Belém; o que facilita o levantamento e o tratamento dos dados.

O IFPA é uma entidade de direito público, constituída sob a forma de autarquia, instituída pela Lei Federal Nº 11.892/2008, com a finalidade de ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades (BRASIL, 2008). Segundo o artigo 9º da mesma lei, os IFs são organizados em estruturas *multicampi*. Os *Campi* possuem diretorias gerais próprias, inclusive com autonomia orçamentária, exceto no que diz respeito às despesas com pessoal. Atualmente, o IFPA dispõe de 11 *Campi*, de acordo com a proposta de regionalização elaborada pela Secretaria de Estado de Integração Regional do Estado do Pará (SEIR), a seguir elencados: Abaetetuba, Altamira, Belém, Bragança, Castanhal, Conceição do Araguaia, Itaituba, Marabá, Nova Marabá, Santarém e Tucuruí.

O IFPA *Campus* Abaetetuba é responsável também pelo atendimento de outros municípios pólos, nomeadamente Acará, Baião, Barcarena, Cameté, Igarapé-Miri, Limoeiro do Ajuru, Mocajuba, Moju, Oeiras do Pará e Tailândia, localizados no Nordeste Paraense.

O prédio em que está estabelecido atualmente foi doado pelo Governo do Estado, em 2008, e abrigava a antiga Escola de Trabalho e Produção de Abaetetuba. Por esse motivo, foram aproveitados tanto a estrutura física como materiais e equipamentos provenientes desta

Escola por todo o ano de 2010, quando foi construído um novo prédio; que, porém, ainda não havia entrado em operação.

Em atendimento a exigência da Lei de criação dos IFs, o IFPA *Campus* Abaetetuba somente foi estabelecido como Unidade Gestora (UG) em maio de 2010, ou seja, passou a atuar com autonomia. O IFPA *Campus* Abaetetuba ofertou no ano de 2010 cursos de nível médio (técnicos) e de nível superior (graduação e pós-graduação), totalizando o atendimento de 1.323 alunos, nos turnos da manhã, tarde, noite e integral.

Consideraram-se apenas os cursos técnicos e de graduação que utilizaram recursos provenientes de programas desenvolvidos ininterruptamente pelo Instituto. Explica-se que alguns cursos, tanto de nível médio como superior, utilizaram recursos provenientes de projetos específicos e descontínuos.

Para a mensuração do valor econômico gerado, optou-se por adotar o modelo conceitual de mensuração de resultado econômico em entidades públicas de Slomski (1996), por ser um modelo que vem sendo aplicado em estudos empíricos com êxito, tais como Bonacim (2006), Oliveira e Silva (2008) e Corrêa et al. (2009).

Será utilizada a classificação de custos de acordo com o método de custeio direto, por ser o método utilizado no modelo de Slomski (1996). A determinação dos custos diretos e indiretos ocorre com a identificação das variáveis consumidas com a prestação dos serviços a sociedade num determinado período. As variáveis consideradas para obtenção dos custos diretos e indiretos são constituídas por: (1) Pessoal Civil, (2) Material de Consumo, (3) Serviços de Terceiros e Encargos e (4) Depreciação de Bens Móveis e Imóveis. Slomski (2009) ressalta que, para a obtenção dos custos diretos e indiretos, há necessidade de tratamento específico para cada uma das variáveis. Para verificação dos custos diretos e indiretos com Pessoal Civil deverá ser obtido o Vencimento Líquido e os Encargos Sociais, sendo necessário realizar um ajuste no custo de folha de pagamento, subtraindo do Vencimento Bruto o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), “haja vista que, nas entidades de administração direta e indireta, face ao dispositivo constitucional, o valor retido sob a rubrica de Imposto de Renda na folha de pagamento do servidor passa a ser receita do ente público” (SLOMSKI, 2009, p. 71), ou seja, há diminuição do custo devido o valor retornar imediatamente aos cofres públicos.

Os Encargos Patronais foram calculados com base na Lei Nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui plano de Custeio que prevê, em seu Art. 22, a contribuição em 20% sobre a Folha de Pagamento total, ou seja, a contribuição é descontada do Vencimento Bruto.

No caso dos custos diretos e indiretos com Material de Consumo e Serviços de Terceiros e Encargos, não houve necessidade de um tratamento específico, apenas a consolidação dos gastos. Para o cálculo da Depreciação dos Bens Móveis foi empregado o método linear, por se tratar de um método simples e bastante utilizado. O valor da depreciação anual foi obtido pela divisão da Depreciação Total (Valor Inicial menos o Valor Residual) pelo número de anos de vida útil do bem. Para definir os prazos de vida útil e de valor residual foi utilizada a Orientação Contábil nº 50/2010, que aborda os critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação.

Devido não haver regulamentação para definir os prazos de vida útil e de valor residual para o cálculo da Depreciação de Bens Imóveis, foram aplicados os mesmos prazos de vida útil e valor residual utilizados por Morgan (2004), com base em entrevista realizada com engenheiro civil da Universidade de Brasília (UNB) foram estimados em 50 anos o período de vida útil e em 2% ao ano o valor residual da Depreciação de Bens Imóveis.

O procedimento de coleta de dados desta pesquisa foi realizado em duas fases: (1) Fase Externa e (2) Fase Interna. Para o levantamento dos dados foi necessário aplicar questionários, realizar entrevistas e consultar documentos. Os dados necessários para o

cálculo da Demonstração do Resultado Econômico foram relativos ao Exercício 2010, devido o IFPA *Campus* Abaetetuba ter sido registrado como Unidade Gestora apenas em maio do referido ano.

A Fase Externa teve como objetivo determinar o Custo de Oportunidade para o cálculo da Receita Econômica. Esta fase consistiu na identificação preliminar de instituições privadas de ensino, no município de Abaetetuba, que ofertavam cursos semelhantes aos do IFPA *Campus* Abaetetuba, através de pesquisa junto aos órgãos competentes. Nos casos em que não houve, no mercado local, instituições privadas de ensino que ofertassem cursos semelhantes, ampliou-se o levantamento para os municípios de todo o Estado. Os cursos de nível médio foram levantados no sítio do Conselho Estadual de Educação do Pará (CEE) e os cursos de nível superior, no Ministério da Educação (MEC). Após a seleção das instituições privadas de ensino, foi encaminhado às mesmas um questionário com o objetivo de definir o valor e o turno desses cursos.

Com base nos questionários, foram identificados os cursos que mais se assemelhavam aos ofertados pelo *Campus*, tais como: a carga horária, a autorização por órgão competente e o turno ofertado, necessários para a determinação do custo de oportunidade dos serviços prestados pelo *Campus*. Deste modo, o custo de oportunidade foi determinado pelo menor preço oferecido por instituições privadas de ensino que prestaram serviço similar no mercado e que configuraram decisão alternativa e comparável à sociedade. Foram identificadas instituições com oferta de cursos similares nos municípios de Abaetetuba, Ananindeua, Barcarena, Belém, Capanema, Castanhal, Itaituba, Ourilândia do Norte, Parauapebas, Redenção, Salvaterra, Santarém e Tucuruí. Foram encontrados apenas quatro cursos similares aos ofertados pelo IFPA *Campus* Abaetetuba, quais sejam: os cursos de nível superior de Licenciatura Plena em Pedagogia e Biologia, e os cursos de nível médio de Eletrotécnica e Informática.

A Fase Interna teve a finalidade de obter dados tanto para o cálculo da Receita Econômica como para a consolidação dos Custos Totais, inclusive a Depreciação de Bens Móveis e Imóveis, deste modo foi necessário realizar entrevistas, consultar documentos e relatórios gerenciais nos setores responsáveis. Para o cálculo da Receita Econômica, além do Custo de Oportunidade obtido na Fase Externa, foi necessário conhecer o quantitativo de alunos atendidos nos cursos de graduação e técnico.

Para a consolidação dos Custos Totais, inclusive a Depreciação de Bens Móveis e Imóveis, durante o Exercício 2010, foi necessário levantar os gastos por área de responsabilidade, separando-os em: (a) Custos Diretos para os gastos relacionados à atividade de educação e (b) Custos Indiretos para os gastos relativos à atividade administrativa. Após o levantamento dos dados, foi calculado o Resultado Econômico do *Campus* Abaetetuba e por aluno atendido.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Os cursos privados e suas respectivas mensalidades selecionadas para custos de oportunidade foram os cursos superiores de Licenciatura Plena em Pedagogia de Castanhal (R\$ 408,12) e Licenciatura Plena em Biologia de Belém (R\$ 917,85), e os cursos médios de Eletrotécnica de Abaetetuba (R\$ 230,00) e de Informática em Parauapebas (R\$ 300,00). Para substituto de custo de oportunidade dos demais cursos não ofertados pelo mercado, utilizou-se a média dos valores disponíveis conforme o nível escolar. Considerando que o *Campus* Abaetetuba registrou 1.005 alunos matriculados nos cursos de graduação e técnico, no exercício de 2010, calculou-se a Receita Econômica por curso e por turno, de acordo com a Equação 1. A Tabela 2 apresenta a Receita Econômica para cada um dos cursos e turnos e os valores revelam que o curso com maior geração de receita econômica é o Curso Superior de

Licenciatura Plena em Pedagogia, no turno matutino, não por possuir o maior custo de oportunidade mensal, mas pelo expressivo número de alunos, 404 matriculados.

Tabela 2 – Receita Econômica do IFPA *Campus* Abaetetuba

Matutino					
Nível	Cursos	Nº de alunos	Custo de Oportunidade	Receita Econômica	Receita Econômica Anual
	Curso Técnico				
Médio - T	Pesca	0	265,00	0,00	0,00
Médio - T	Aquicultura	0	265,00	0,00	0,00
Médio - T	Informática	49	300,00	14.700,00	176.400,00
Médio - T	Edificações Integrado ao Ens. Médio	16	265,00	4.240,00	50.880,00
Médio - T	Informática Integrado ao Ens. Médio	55	265,00	14.575,00	174.900,00
	Curso Superior				
Superior -	Licenciatura Plena em Pedagogia	404	408,12	164.880,48	1.978.565,76
Receita Econômica no Turno Matutino			R\$	R\$ 198.395,48	R\$ 2.380.745,76
Vespertino					
	Curso Técnico				
Médio - T	Edificações (Planej. Exec. de Obras)	50	265,00	13.250,00	159.000,00
Médio - T	Pesca	0	265,00	0,00	0,00
Médio - T	Aquicultura	0	265,00	0,00	0,00
Médio - T	Informática	49	300,00	14.700,00	176.400,00
Médio - T	Agroindústria	0	265,00	0,00	0,00
Médio - T	Edificações Integrado ao Ens. Médio	17	265,00	4.505,00	54.060,00
Médio - T	Informática Integrado ao Ens. Médio	48	265,00	12.720,00	152.640,00
	Curso Superior				
Superior -	Licenciatura Plena em Biologia	4	917,85	3.671,40	44.056,80
Receita Econômica no Turno Vespertino			R\$	48.846,40	586.156,80
Noturno					
	Curso Técnico				
Médio - T	Edificações (Planej. Exec. de Obras)	50	265,00	13.250,00	159.000,00
Médio - T	Saneamento	41	265,00	10.865,00	130.380,00
Médio - T	Pesca	0	265,00	0,00	0,00
Médio - T	Aquicultura	41	265,00	10.865,00	130.380,00
Médio - T	Informática	0	300,00	0,00	0,00
	Curso Superior				
Superior -	Licenciatura Plena em Biologia	74	917,85	67.920,90	815.050,80
Receita Econômica no Turno Noturno			R\$	102.900,90	1.234.810,80
Universidade Aberta					
	Curso Técnico				
Médio - T	Eletrotécnica	50	230,00	11.500,00	138.000,00
Médio - T	Informática	53	300,00	15.900,00	190.800,00
	Curso Superior				
Superior -	Licenciatura Plena em Biologia	1	917,85	917,85	11.014,20
Superior -	Licenciatura Plena em Pedagogia	3	408,12	1.224,36	14.692,32
Receita Econômica na Universidade Aberta			R\$	29.542,21	354.506,52
Tempo Integral					
	Curso Técnico				
Médio - T	Aquicultura	0	265,00	0,00	0,00
Receita Econômica no Tempo Integral			R\$	0,00	0,00
Receita Econômica do IFPA <i>campus</i> Abaetetuba			R\$	379.684,99	4.556.219,88

Fonte: Pesquisa de Campo e Sistema de Controle Acadêmico

Os Custos Totais são segregados em Custos Diretos e Custos Indiretos. Vale ressaltar que a descentralização dos *Campi* esteve em processo de implantação no Estado do Pará, durante o Exercício 2010, e que, portanto, as informações foram obtidas tanto no *Campus* como na Reitoria. A descentralização do IFPA *Campus* Abaetetuba ocorreu no mês de maio de 2010, quando as atividades começaram a ser repassadas pela Reitoria que, até então, administrava os recursos orçamentários e financeiros. Os Custos Totais envolvem os gastos com Pessoal Civil, Material de Consumo, Serviços de Terceiros e Encargos, Depreciação de Bens Móveis e Imóveis. O IFPA *Campus* Abaetetuba executou R\$ 3.865.670,34 em Custos Totais. Os Custos Diretos representam 65,24% desses Custos Totais, ou seja, a maior parte dos gastos foi realizada com as atividades ligadas diretamente à atividade educacional.

Os dados referentes aos gastos com pessoal civil direto (professores) e indireto (administrativos) foram obtidos no Sistema Integrado de Gestão de Pessoas (SIAPE), junto a Divisão de Gestão de Pessoas. Foram identificados 62 servidores, sendo 44 professores e 18 administrativos, e levantados os valores referentes aos doze meses de 2010 do Salário Base, das Vantagens, dos Descontos, da Remuneração Bruta e da Remuneração Líquida. A Tabela 3 apresenta os principais custos com pessoal.

Tabela 3 - Custos com Pessoal no Exercício 2010, em Reais.

Elemento	Custo Direto	Custo Indireto
Salário Bruto	2.202.563,18	718.319,36
(-) IRRF	(156.568,60)	(25.076,87)
= Salário Líquido	2.045.994,58	693.242,49
INSS 20%	440.512,64	143.663,87

Fonte: Elaborado pelos autores.

Deve-se ressaltar que os Custos Diretos com Pessoal Civil incluem os Salários Diretos e Encargos Sociais Diretos apenas dos servidores com cargo de professor de 1º e 2º grau e professor de Ensino Básico Técnico e Tecnológico, uma vez que prestam o serviço final da Instituição. O Salário ou Salário Líquido foi obtido pela diferença entre o Salário Bruto e o IRRF. O IFPA *Campus* Abaetetuba integralizou, em 2010, um gasto de R\$ 2.045.994,58 com pessoal civil direto, o que representa uma remuneração líquida mensal por professores em média de R\$ 3.874,99, representando 81,12% dos Custos Diretos e 52,93% dos Custos Totais.

O custo com Salário Direto representa um valor substancial, tal como haviam apontado Depollo e Cavalcanti (2005), segundo os quais os custos com pessoal correspondiam a 95,78% dos custos totais do setor de Autuação do Tribunal Superior do Trabalho, e Corrêa et al. (2009) ao observarem que os custos com servidores correspondiam a 74,22% dos custos totais e a 51% da receita econômica do Departamento de Convênios e Estágio do IFPA. Os Encargos Sociais Diretos pagos pelo IFPA *Campus* Abaetetuba totalizaram R\$ 440.512,64, e representam 17,47% dos Custos Diretos e 11,40% dos Custos Totais.

Os Custos Indiretos com Pessoal Civil incluem os Salários Indiretos e Encargos Sociais Indiretos dos servidores de nível médio e superior que compõem o quadro administrativo, e são: Administrador, Analista de Tecnologia da Informação, Assistente em Administração, Auxiliar em Administração, Bibliotecário, Contador, Pedagogo, Programador Visual, Técnico de Laboratório, Técnico de Tecnologia da Informação, Técnico em Assistente de Educação e Técnico em Enfermagem, e que prestam o serviço meio da Instituição. Os Custos com Salário Líquido Indireto totalizaram R\$ 693.242,49, o que significa 20,86% dos

gastos totais com Pessoal Civil e as despesas com Encargos Sociais Indiretos R\$ 143.663,87. Percebe-se que os gastos com Pessoal Indireto são bem inferiores aos praticados com Pessoal Direto.

Pode-se depreender que os fatores decisivos para os Custos Indiretos serem tão inferiores dos Custos Diretos são: (1) o número de servidores e (2) a remuneração líquida, em média para servidores de nível médio R\$ 2.881,47 e de nível superior R\$ 4.023,40. Pode-se considerar que o *Campus* enfatiza a atividade de educação, priorizando os profissionais que atuam na atividade fim, os quais ocupam a maior parte das vagas e possuem remuneração superior, quando comparados a área administrativa.

As informações sobre o gasto com Material de Consumo Direto e Indireto foram levantadas em dois momentos: primeiro, no *Campus*, que forneceu um Controle de Almoxarifado, o referido relatório identificava os pedidos ocorridos no período, detalhando as quantidades, os itens e os respectivos setores requisitantes, o segundo momento ocorreu na Reitoria, junto a Divisão de Almoxarifado, que disponibilizou relatórios gerenciais com os valores dos itens pelo pagamento realizado no último pregão de 2010.

Com a identificação dos materiais de consumo, da quantidade e do valor da aquisição, os itens foram divididos por área de responsabilidade para em seguida serem multiplicados para obtenção do valor dos Custos Diretos, apenas materiais de expediente utilizados em sala de aula e laboratórios para a prestação do serviço de ensino, e Custos Indiretos, os materiais utilizados na administração, na higiene e limpeza que não estão ligados diretamente a atividade de ensino.

Segundo a descrição do Controle de Almoxarifado disponibilizado pelo *Campus*, foram utilizados em materiais de consumo com Custos Diretos R\$ 71,06, enquanto foram empregados com Custos Indiretos R\$ 968,20, sendo que 84,30% correspondem aos materiais de expediente e os 15,70% restantes referem-se aos materiais de Higiene e Limpeza.

O consumo de materiais nas atividades administrativas foi significativo, 93,16% dos Custos Totais com Materiais de Consumo, enquanto que os gastos nas atividades educacionais representaram apenas 6,84%; contudo, observa-se que essa discrepância expressiva pode ser explicada pelo fato de que, no ano de 2010, o *Campus* ainda estava em fase de implantação e o Controle de Almoxarifado era feito manualmente e, como consequência, poderiam ter ocorrido inconsistências na sua atualização.

Para obtenção do valor dos gastos com Serviços de Terceiros e Encargos Sociais, foi consultado o setor financeiro do *Campus*, que emitiu relatórios gerenciais através do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). As principais informações obtidas foram: (1) o custo com energia elétrica é subsidiado pelas Centrais Elétricas do Pará (Rede CELPA), em acordo firmado anteriormente com a Secretaria de Estado de Educação do Estado do Pará (SEDUC), antes da doação do prédio para o Governo Federal, (2) não há custo com água, pois o *Campus* é abastecido por poço artesiano, (3) não há gasto com telefonia, porque o *Campus* não possui ainda linhas telefônicas fixas ou móveis e (4) no Exercício 2010, o IFPA *Campus* Abaetetuba possuía dois contratos firmados, de vigilância e de limpeza e conservação. Os Serviços de Terceiros totalizaram R\$ 477.492,67. Vale ressaltar que os recursos foram aplicados apenas em Custos Indiretos, especificamente nos contratos de Vigilância (317.580,67) e Limpeza e Conservação (159.912,00), representando 35,54% exclusivamente em Custos Indiretos.

As informações necessárias para o cálculo da Depreciação de Bens Móveis foram obtidas em três etapas. No primeiro momento, foi realizada uma visita ao *Campus* para identificação dos móveis utilizados para cada uma das atividades, de educação e administrativa, este levantamento consistia na identificação dos móveis e equipamentos pelo número do inventário, é importante destacar que alguns móveis e equipamentos estavam sem a placa de identificação do inventário. Os móveis e equipamentos doados não foram levados

em consideração, uma vez os mesmos foram totalmente depreciados de acordo com o Termo de Doação do ano de 2008.

No segundo momento, com o número do tomo dos móveis e equipamentos foi fornecido pela Divisão de Patrimônio na Reitoria, em Belém, um relatório gerencial desenvolvido pelo Sistema de Controle Patrimonial que vinculou ao respectivo número do inventário, a descrição, o valor e o ano de aquisição dos móveis e equipamentos do *Campus*.

No terceiro momento, para os móveis e equipamentos sem placa, foi informado, pelo Setor de Patrimônio do *Campus* Abaetetuba, que estes haviam sido adquiridos no Exercício 2010, para auxiliar na pesquisa foram disponibilizados pelo referido setor documentos, Notas de Empenho, de todas as compras realizadas durante o ano de 2010, pelo *Campus* Abaetetuba, e através deste documento foram identificados os respectivos itens e o valor de aquisição. Com a identificação dos bens e equipamentos permanentes, valor e ano de aquisição foram calculados a depreciação de cada um dos itens pelo método linear. Os itens adquiridos em 2010 não sofreram depreciação, uma vez que o método considera o ano da aquisição como livre de depreciação.

Em seguida, as depreciações foram calculadas considerando as áreas de responsabilidade, isto é, foram identificadas como Custos Diretos ou Indiretos. A Depreciação Direta, calculada apenas para os móveis e equipamentos utilizados diretamente no serviço de educação, somou R\$ 10.598,67. A Depreciação Indireta, calculada apenas para os móveis e equipamentos utilizados pela administração e serviço de apoio, totalizou R\$ 17.293,67.

No caso do imóvel, que foi doado pela SEDUC, foi consultado junto a Diretoria Administrativa do IFPA *Campus* Abaetetuba o Termo de Doação, no entanto, não foi informado no documento o valor do imóvel na época de sua doação, no ano de 2008. Com a finalidade de obter um valor aproximado do valor do prédio foi utilizado o Índice da Construção Civil do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2010, que avaliou em torno de R\$ 710,89 o valor do m² no Estado do Pará.

Devido às boas condições do prédio o cálculo foi baseado numa construção recente, portanto, foi considerada, para o cálculo da Depreciação do Bem Imóvel, a área construída pedagógica (1.200 m²), como Custo Direto, e a área construída administrativa (136 m²), como Custo Indireto. Os dados sobre a área construída constam no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2009-2013. O cálculo do valor aproximado do prédio consistiu, portanto, na multiplicação da área construída pelo Índice da Construção Civil do IBGE, a Tabela 4 apresenta o cálculo por área de responsabilidade.

Sabendo o valor aproximado do prédio foi calculada a depreciação das Áreas de Responsabilidade separadamente. A Depreciação da Área construída Pedagógica ficou em R\$ 33.440,27 e a Depreciação da Área construída Administrativa ficou em R\$ 3.789,90.

Tabela 4 – Depreciação do Imóvel por Área de Responsabilidade

Área Construída	m ²	Índice IBGE (R\$/m ²)	Valor da Área IFPA <i>Campus</i> Abaetetuba
Pedagógica	1.200	710,89	R\$ 853.068,00
Administrativa	136	710,89	R\$ 96.681,04
Total	1.336	710,89	R\$ 949.749,04

Fonte: PDI, 2008 e IBGE, 2010.

Para o cálculo da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), foram confrontadas todas as variáveis apresentadas anteriormente: (1) Receita Econômica e (2) Custos Diretos e Indiretos, Pessoal Civil, Material de Consumo, Serviços de Terceiros e Encargos, e (3)

Depreciação de Bens Móveis e Imóveis. A Tabela 5 apresenta a Demonstração do Resultado Econômico para o IFPA *Campus* Abaetetuba no Exercício 2010.

O Resultado Econômico apresentado pelo IFPA *Campus* Abaetetuba no Exercício 2010 foi positivo, demonstrado por um lucro econômico de R\$ 707.766,95 durante o ano. Isto significa que os gestores do *Campus* administraram com eficiência os recursos públicos, retornando ao sócio-contribuinte um serviço educacional a um custo menor do que o preço ofertado pelo mercado. Para cada aluno atendido, 1.005 alunos matriculados nos cursos de nível médio (técnico) e superior (graduação), o *Campus* retornou R\$ 704,25 durante o ano.

O Resultado Econômico Positivo se deu pela obtenção de uma Receita Econômica de R\$ 4.556.219,88, justificada pelo atendimento de 1.005 alunos de cursos de nível médio (técnico) e superior (graduação) a um custo de oportunidade médio de R\$ 4.533,55 durante o ano de 2010. Foram consumidos R\$ 2.513.897,08 em Custos Diretos identificáveis ao Serviço; dos quais R\$ 27.318,80 correspondem à parcela da Depreciação dos Bens Móveis e Imóveis utilizados diretamente nas atividades de Educação.

Tabela 5 - Demonstração do Resultado Econômico
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia
Demonstração do Resultado Econômico
IFPA *Campus* Abaetetuba/ 2010

Receita Econômica	4.556.219,88
Custos Diretos	(2.513.897,08)
Pessoal Civil	(2.486.507,22)
Salários Diretos (Professores)	(2.045.994,58)
Encargos Sociais Diretos	(440.512,64)
Material de Consumo	(71,06)
Material de Expediente	(71,06)
Serviços de Terceiros e Encargos	0,00
Energia Elétrica	-
Depreciação de Bens Móveis e Imóveis	(27.318,80)
Bens Móveis	(10.598,67)
Bens Imóveis	(16.720,13)
Margem Bruta	2.042.322,80
Custos Indiretos	(1.334.555,85)
Pessoal Civil	(836.906,36)
Salários Indiretos	(693.242,49)
Encargos Sociais Indiretos	(143.663,87)
Material de Consumo	(968,20)
Material de Expediente	(816,15)
Material de Higiene e Limpeza	(152,05)
Serviços de Terceiros e Encargos	(477.492,67)
Energia Elétrica	-
Água	-
Telefone	-
Limpeza e Conservação	(159.912,00)
Vigilância	(317.580,67)
Depreciação de Bens Móveis e Imóveis	(19.188,62)
Bens Móveis	(17.293,67)
Bens Imóveis	(1.894,95)
Resultado Econômico	707.766,95

Fonte:Elaborado pelos autores.

Os gastos com as atividades administrativas foram alocados como Custos Indiretos, uma vez que não participaram diretamente da atividade de Educação, e totalizaram R\$ 1.334.555,85, inclusive R\$ 19.188,62 da Depreciação dos Bens Móveis e Imóveis. Observa-se

que os gastos com Custos Diretos são bem superiores aos gastos com Custos Indiretos, enfatizando a inclinação dos gestores em aplicar os recursos em favor da atividade de educação desenvolvida no IFPA *Campus* Abaetetuba.

O Resultado Econômico positivo apresentado pelo *Campus* Abaetetuba está em linha com outras investigações da literatura que sugerem que as entidades públicas são capazes de criar valor econômico para a sociedade, tais como o estudo seminal de Slomski (1996) que verificou um lucro econômico de R\$ 16.416,74 na Secretaria Municipal de Saúde de um município do oeste de Santa Catarina no primeiro trimestre de 1995. Bonacim (2006) que obteve um resultado positivo no estudo realizado no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HCFMRP-USP). Oliveira e Silva (2008) apuraram um lucro econômico de R\$ 139.073,31, no primeiro trimestre de 2007 na Secretaria de Saúde de Palmital no Estado do Paraná. Na Região Norte, Corrêa et al. (2009) constataram um resultado econômico de R\$ 10.334,17 no primeiro trimestre de 2009 quando avaliaram o Departamento de Convênios e Estágios do *Campus* Belém do IFPA.

Assim sendo, pode-se afirmar que o IFPA *Campus* Abaetetuba é capaz de gerar valor econômico para a sociedade por meio da atividade de educação, atendendo a exigência legal de utilizar com eficiência os recursos públicos disponibilizados. Deste modo, o desempenho positivo evidenciado pelo *Campus*, como área de responsabilidade, contribui positivamente para o resultado global do IFPA.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi analisar o valor econômico gerado pela atividade de educação no IFPA *Campus* Abaetetuba no Exercício de 2010, tendo apresentado, contudo, algumas limitações. A primeira está relacionada ao custo de oportunidade e ocorreu devido à inexistência, no Estado do Pará, de alguns cursos oferecidos por instituições privadas similares aos do *Campus*. Para solucionar esta limitação foi calculada a média aritmética dos valores disponíveis para a obtenção dos substitutos de custo de oportunidade para os demais cursos.

Outra limitação ocorreu no levantamento dos dados para o cálculo da Depreciação de Bens Móveis e Imóveis. No caso dos Bens Móveis, foi realizado um levantamento com base na identificação dos móveis e equipamentos pelo número do inventário, no entanto, alguns móveis e equipamentos estavam sem a placa de identificação do inventário, a solução para esta limitação foi buscar as Notas de Empenho para identificar os respectivos itens e o valor de aquisição. O Bem Imóvel, da mesma maneira, não estava evidenciado no documento de doação o valor do imóvel na época. Com a finalidade de suprir esta dificuldade, foi utilizado o Índice da Construção Civil do IBGE, em 2010, para estimar o valor do prédio.

A Demonstração do Resultado Econômico do IFPA *Campus* Abaetetuba apresentou lucro econômico de R\$ 707.766,95, durante o Exercício 2010, e R\$ 704,25 por aluno para o mesmo período, indicando que o desenvolvimento da atividade de ensino utiliza eficientemente os recursos, gerando benefícios à sociedade a um custo menor do que o preço de mercado.

É possível revelar a importância de utilizar um indicador de resultado econômico na avaliação de desempenho de instituições de ensino público, como uma ferramenta imprescindível para evidenciar o uso eficiente dos recursos, estimulando, inclusive, a melhoria da qualidade do ensino prestado e de sua administração, permitindo que essas instituições percebam a necessidade de desenvolvimento para atingir o seu máximo desempenho.

Pode-se considerar, portanto, a avaliação de desempenho baseado em valor econômico no setor público como um instrumento de governança em entidades do setor público que contribui para o controle gerencial, inclusive, dos *Campi* dos IFs, de modo a convergir suas

ações para consecução dos objetivos organizacionais, bem como para reduzir a assimetria informacional tanto entre diretores dos *Campi* e a Reitoria, como entre a Instituição e a sociedade. Outra colaboração seria a verificação do cumprimento da missão da organização para a sociedade.

Para trabalhos futuros, sugere-se o cálculo do Custo e a Margem de Contribuição por curso, o que proporcionaria um instrumento de avaliação de desempenho no nível operacional, nomeadamente, no nível das coordenações de curso. Por fim, identificou-se ainda a necessidade de um sistema de informação gerencial que permita à gestão o acompanhamento constante das atividades organizacionais e contribua para uma melhor e oportuna ação administrativa.

Referências

BONACIM, C. A. G. **O cálculo do valor econômico agregado a sociedade por hospitais universitários públicos**: um estudo no hospital das clínicas da FNR- USP. 166f. 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP, Ribeirão Preto, 2006.

BRASIL. **Lei Federal Nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988.

BRASIL. **Lei Nº 8.212 de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

BRASIL. **Acórdão nº 2.267/2005**. Aprova medidas junto as Instituições Federais de Educação Tecnológica (Ifets) para sanar as discrepâncias encontradas nos dados do Relatório de Análise dos Indicadores de Gestão. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 03 jan. 2006.

BRASIL. **Lei Nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008**. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm>. Acesso em: 28 mai. 2010.

BRASIL. **Orientação Contábil nº 50/2010**. Dispõe sobre os critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação.

CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E. S.; ALMEIDA, L. B. Um sistema para gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do Serviço Público** (Brasília), Brasília, v. 52, n. 3, p. 83-100, 2001.

CORRÊA, A. C.; SANTOS, D. C. G.; SOUZA, E. S. M.; RODRIGUES, J. P. Avaliação de desempenho baseado em valor: aplicação a uma unidade administrativa do IFPA. In: Congresso de Pesquisa e Inovação da Rede Norte Nordeste de Inovação Tecnológica, 4., 2009, Belém. **Anais ...**Belém: IFPA, 2009.

DEPOLLO, Celso; CAVALCANTI, André Luiz. **Uma análise referente ao modelo GECON no setor público federal**: um estudo de caso. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2005

Disponível em: <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000117.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2008.

GUERREIRO, R.; CATELLI, A.; DORNELLES, J. A. A Controladoria sob o enfoque Gecon - Gestão Econômica: A Experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, jul., p. 19-25, 1997.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO PARÁ. **Plano de Desenvolvimento Institucional 2009-2013 (PDI)**. Belém, 2008.

IUDÍCIBUS. Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS. Sérgio (Coord.). **Contabilidade introdutória**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JENSEN, M. C., MECKLING, W. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, p. 305-360, 1976.

MORGAN, Beatriz Fátima. **A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília**, 2004. 161f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2004.

OLIVEIRA, Rosecléia Dubeski de; SILVA, Ernesto José da. O resultado econômico em entidades de direito público. **Revista Eletrônica Lato Sensu**. UNICENTRO. 2008.

PAZOTI, Elder Luiz; MENDES JÚNIOR, José Carlos; SILVA, Luiz Henrique da; NIHY, Marilza. **A contabilidade pública sob o enfoque do Gecon: uma nova visão administrativa aplicada à secretaria de saúde da prefeitura municipal de Taciba/SP no exercício de 2003**. 2004. 128f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo”. Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Presidente Prudente. Presidente Prudente, 2004.

PEDREIRA, E. B.; SANTOS, J. O. dos. Análise da relação entre o índice de governança corporativa e o preço das ações de empresas do setor de papel e celulose. Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo. **Anais ...**. São Paulo: USP, 2004.

PORTER, M. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, SP, 1996.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.