

UMA ANÁLISE DAS METODOLOGIAS DE CÁLCULO DO CUSTO POR ALUNO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

ELIZETE APARECIDA DE MAGALHÃES

SUELY DE FÁTIMA RAMOS SILVEIRA

NEY PAULO MOREIRA

ELENICE MARIA DE MAGALHÃES

NÁLBIA DE ARAÚJO SANTOS

Resumo:

Num contexto em que os recursos públicos são insuficientes para atender a todas as demandas da sociedade, fica evidente a relevância da apuração de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), contribuindo para maior controle e eficiência na alocação dos recursos. Existem várias metodologias de apuração de custos das instituições de ensino, sendo que cada uma contempla aspectos específicos. Este trabalho se propõe a realizar uma discussão sobre as diversas metodologias de apuração do custo por aluno existentes, especialmente as metodologias do Ministério da Educação (MEC) e do Tribunal de Contas da União (TCU), visando realizar uma análise crítica. Para tanto, utilizou-se como procedimento metodológico a pesquisa bibliográfica e documental, principalmente. Constatou-se que as metodologias do MEC e TCU podem ser consideradas um avanço no que se refere à apuração dos custos das instituições públicas de ensino, porém apresentam certas limitações. Em função da complexidade das IFES, mesmo com alguns refinamentos destas metodologias torna-se difícil a comparação do custo por aluno entre as universidades públicas.

Área temática: *Desenvolvimentos teóricos em custos*

Uma análise das metodologias de cálculo do custo por aluno das Instituições Federais de Ensino Superior

Resumo

Num contexto em que os recursos públicos são insuficientes para atender a todas as demandas da sociedade, fica evidente a relevância da apuração de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), contribuindo para maior controle e eficiência na alocação dos recursos. Existem várias metodologias de apuração de custos das instituições de ensino, sendo que cada uma contempla aspectos específicos. Este trabalho se propõe a realizar uma discussão sobre as diversas metodologias de apuração do custo por aluno existentes, especialmente as metodologias do Ministério da Educação (MEC) e do Tribunal de Contas da União (TCU), visando realizar uma análise crítica. Para tanto, utilizou-se como procedimento metodológico a pesquisa bibliográfica e documental, principalmente. Constatou-se que as metodologias do MEC e TCU podem ser consideradas um avanço no que se refere à apuração dos custos das instituições públicas de ensino, porém apresentam certas limitações. Em função da complexidade das IFES, mesmo com alguns refinamentos destas metodologias torna-se difícil a comparação do custo por aluno entre as universidades públicas.

Palavras chave: Custo por aluno. Metodologias de apuração de custos. Ensino superior.

Área Temática: Desenvolvimentos teóricos em custos.

1 Introdução

As Instituições Federais de Ensino Superior são organizações constituídas com a finalidade de oferecer benefícios a toda sociedade, de modo a contribuir para o seu desenvolvimento. Esses benefícios são de natureza social, cultural, econômica, educativa, tecnológica e moral. Assim, a missão destas instituições é colocar à disposição da comunidade e do governo, produtos, serviços e contribuições sociais, para satisfazer as suas necessidades.

No entanto, estas instituições, já há alguns anos, vêm enfrentando o problema da escassez de recursos financeiros. Uma das causas da redução dos recursos das IFES pode ser a diminuição de recursos repassados pelo Tesouro, que tiveram um decréscimo de aproximadamente 11%, se comparados os anos de 1995 e 2001. Frente a esse cenário, as Universidades Federais têm buscado alternativas de captação de recursos tais como a prestação de serviços e a comercialização de bens, como forma de complementar as dotações orçamentárias (SCHWARTZMAN, 2005).

Num contexto em que os recursos públicos são insuficientes para atender a demanda da sociedade, fica evidente a importância da gestão de custos no setor público. No caso do ensino superior a mensuração do seu custo constitui fator chave para os gestores das IFES, para os governantes, assim como para a sociedade em geral.

Para apuração do custo do ensino superior público, é necessário definir os itens que o compõem, o que não consiste em tarefa simples, uma vez que as IFES desenvolvem um conjunto de atividades complexas, com características locais e regionais, especificidades de cada IFES, e com variados níveis de interdependência. O ensino, a pesquisa e a extensão constituem pilares das universidades públicas brasileiras.

De acordo com Silva, Morgan e Costa (2004), o custo do ensino tem sido um dos indicadores mais utilizados para avaliar o desempenho das universidades federais. Em geral, o

custo divulgado pelas universidades é calculado por meio da simples divisão do volume total de recursos aplicados na instituição pela quantidade total de alunos. Entretanto, ao se efetuar comparações entre instituições, deve-se tomar cuidado para não se chegar a conclusões equivocadas, pois estas possuem particularidades, uma vez que mesmo desenvolvendo atividades de ensino, pesquisa e extensão, algumas concentram-se no ensino.

Neste sentido, o Tribunal de Contas da União, visando acompanhar a evolução do desempenho das IFES, aconselhou a apuração do custo por aluno nas Universidades Federais brasileiras.

A Secretaria de Educação Superior (SESu) do Ministério da Educação, também com intuito de atender a necessidade das instituições de ensino, desenvolveu um Sistema de Informações Gerenciais, composto por vários subsistemas, dentre os quais tem-se o Sistema de Apuração de Custos (SAC). O SAC tem por finalidade gerar subsídios que permitam as universidades conhecerem o custo de seus produtos e a sua composição, auxiliando no planejamento e avaliação de seu desempenho.

Embora a relevância do custo da educação superior e da existência de algumas metodologias para cálculo do custo do ensino, ainda não se pode afirmar que este seja definido com clareza, tratando-se de temática merecedora de investigação, análise e aperfeiçoamento.

O estudo tem como propósito realizar uma comparação entre as metodologias de apuração do custo por aluno propostas pelo Ministério da Educação e pelo Tribunal de Contas da União, bem como identificar outras metodologias já propostas.

2 Procedimentos Metodológicos

Neste estudo, para atingir o objetivo proposto, será utilizada a abordagem de pesquisa qualitativa. Através desta abordagem será possível analisar as metodologias propostas pelos órgãos governamentais, de modo a identificar os seus principais aspectos.

O trabalho caracteriza-se como exploratório, pois busca conhecer de forma mais aprofundada um assunto ainda não muito explorado. Conforme Vergara (1997), a pesquisa exploratória pretende atingir uma área, na qual há pouco conhecimento acumulado, permitindo aumentar o conhecimento acerca do fenômeno que deseja investigar e esclarecer os principais conceitos.

Este trabalho, quanto aos meios de investigação, caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e documental. Segundo a referida autora, a pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material acessível ao público. Este tipo de pesquisa é de grande utilidade para conhecer as contribuições científicas do passado sobre determinado fenômeno. Trata-se de uma pesquisa documental, em função de serem utilizados, como fonte de coleta de dados, documentos que tratam das metodologias analisadas. Para Vergara (1997, p. 46) *a investigação documental é realizada em documentos conservados em órgãos públicos e privados de qualquer natureza.*

3 Apuração de Custo por Aluno nas IFES

As Instituições de Ensino Superior, especialmente as Universidades Federais são bastante complexas e apresentam enorme diversidade quanto às atividades que desenvolvem. Entretanto, todas contemplam basicamente as mesmas atividades-fim, isto é, ensino, pesquisa e extensão, sendo que algumas instituições podem dar maior ou menor ênfase a cada uma dessas atividades.

Conforme ressalta Marinho (1998), a existência de múltiplas atividades nestas instituições dificulta a apuração de seus custos. Os sistemas de custos devem retratar os processos produtivos que os geram para atender as necessidades de informações de uma

instituição. Os processos produtivos em instituições de ensino não são simples e nem muito bem definidos.

Um sistema de custos, adequado às particularidades das Universidades Federais, é fundamental, servindo como fonte de informações gerenciais, visando à melhoria da eficácia e permitindo uma gestão efetivamente autônoma (PETER et al., 2003). Portanto, sem medida de custos torna-se difícil medir a eficiência, uma vez que esta é obtida por meio da relação entre o resultado alcançado e o recurso consumido para obtê-lo.

Segundo Morgan (2004), a apuração de custo de uma Instituição de Ensino Superior pode fornecer informação sobre os recursos gastos em um determinado órgão, o que auxilia nas decisões da utilização da capacidade disponível e na aplicação de ações racionais para propiciar maior eficiência na alocação dos recursos.

Portanto, a apuração de custos de uma Instituição Federal de Ensino Superior requer metodologia que leve em consideração as características específicas apresentadas por este órgão público de ensino.

No entanto, Peter et al. (2003, p. 2) ressaltam que:

A bibliografia sobre custos na área de educação ainda é bastante reduzida. Alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das Universidades Públicas têm tratado do assunto, sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente as públicas.

Dentre as propostas metodológicas de apuração de custos para as universidades brasileiras têm-se as desenvolvidas pelos organismos governamentais - Ministério da Educação (MEC) e Tribunal de Contas da União (TCU) - que serão objeto de análise no presente trabalho. Além dessas, existem também propostas metodológicas de alguns trabalhos científicos que buscam aperfeiçoar as metodologias do MEC e TCU.

3.1 Metodologia do Ministério da Educação

A Secretaria de Administração Superior desenvolveu e disponibilizou, um Sistema de Informação Gerencial (SIG) voltado para a avaliação do desempenho gerencial das Instituições Federais de Ensino Superior, cuja metodologia se propõe a coletar dados relacionados a desempenho gerencial das IFES, transformando-os em indicadores de apoio à tomada de decisão e o aprimoramento da qualidade gerencial destas instituições.

O SIG é composto por vários subsistemas, relacionados a custos, atividade docente, acompanhamento acadêmico, entre outros. Dentre os subsistemas tem-se o Sistema de Apuração de Custos (SAC). O referido sistema é considerado um instrumento de gestão capaz de fornecer subsídios que permitam à administração das IFES conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado, sua composição ou estrutura, objetivando auxiliá-la no processo de planejamento e avaliação (SESu/MEC, 1994).

Em 1994, a Secretaria do Ensino Superior do Ministério da Educação publicou um manual, o *Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior*, que tinha como propósito orientar as IFES a apurarem os custos de suas ações. O sistema adotado é único para todas as Instituições Federais de Ensino Superior.

A metodologia desenvolvida, segundo o manual da SESu, prevê algumas etapas:

- ***Etapas***

A primeira etapa consiste na classificação dos centros de custo em sete grandes grupos hierarquizados, quais sejam: Administração Central; Órgãos de Apoio Geral; Órgãos de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão; Departamentos de Ensino; Produtos das atividades fins; Centro de Custos Inaplicáveis e Centro de Custos Não-Operacionais.

A cada um desses grandes grupos, estão associados centros específicos de custo, conforme descrito a seguir.

O grupo Administração Central é composto por órgãos colegiados, gabinetes, assessorias diretas ao Reitor e Pró-Reitores, nos seus núcleos centrais, excluindo-se os órgãos de execução vinculados à Administração Central, que estejam identificados em outro grupo.

Serviços de Apoio Geral constitui o segundo grande grupo e agrupa o centro de custos representativo dos serviços gerais de apoio que são comuns à toda estrutura organizacional da IFES, como Departamento de Pessoal, Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Material e Patrimônios, Telefonia, Transporte e outros.

No grupo Serviços de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão estão os Centros de Custos representativos das atividades auxiliares às atividades-fim, como Departamento de Controle Acadêmico, Bibliotecas, Administração dos Centros de Ensino, Comissão Permanente de Vestibular, dentre outros.

O Centro de Custo denominado Departamentos de Ensino engloba as atividades voltadas, especificamente, para o ensino, pesquisa e extensão. Nesse centro está alocada a força de trabalho direta e é onde se dimensiona a capacidade de produção das instituições de ensino.

O quinto grupo de Centro de Custo definido como Produtos, agrupa os custos das atividades de Ensino, Pesquisa, Extensão. Os centros de custos das atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão recebem custos que são alocados diretamente, e custos indiretos que são repassados dos Departamentos na proporção da carga horária alocada a cada um desses centros.

Os Centros de Custos Inaplicáveis reúne os Centros de Custo que representam as atividades ou projetos que não se aplicam às atividades-fim como Pessoal e Inativos, Assistência Social a Educando e Servidores, dentre outros. Recebem os custos indiretos, por rateio, dos Centros de Custo: Administração Central, de Apoio e dos Departamentos, além dos custos alocados de forma direta.

Os Centros de Custo Não-Operacionais agrupam os Centros de Custos representativos da atividade de produção de bens e serviços que não se constituem em atividades de apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão. São considerados nestes centros, Obras e Instalações e Produção de Bens e Serviços.

- ***Etapa 2***

A segunda etapa consiste na alocação dos custos diretos de cada centro de custo. A discriminação das despesas em cada Centro de Custo, pelos diversos elementos de despesa, fica a critério de cada instituição. No entanto, o Manual da metodologia sugere que ao menos sejam discriminados os três grandes itens: Pessoal, Custeio e Capital, incluindo todas as fontes de recurso, sejam orçamentárias ou extra-orçamentárias. O item Capital, por não compor o custo operacional das atividades deve ser alocado aos Centros de Custo Inaplicáveis.

- ***Etapa 3***

Nesta etapa ocorre a transferência de valores. Podem ocorrer na etapa anterior, alocações indevidas de custo direto ou cedência de recursos de um centro para outro, como é o caso do custo de pessoal alocado em um órgão e que tenha parte de seu tempo cedido para exercício em outro órgão, assim, deverá ter uma parcela correspondente de custo direto transferida para o órgão requisitante.

- ***Etapa 4***

Uma vez obtidos os custos diretos, passa-se para a etapa 4, que compreende o processo de rateio, onde os custos diretos de cada centro são rateados aos outros centros, na proporção de sua participação para a formação daquele custo. São definidas bases específicas de rateio

de acordo com a estrutura organizacional que contempla os custos da Instituição, podendo ser: custo direto, número de docente, número de técnico-administrativo, aluno/hora, dentre outras.

- **Etapa 5**

A última etapa trata dos custos indiretos, que é a parcela do custo de um centro de custo proveniente dos rateios do custo dos outros centros de custo.

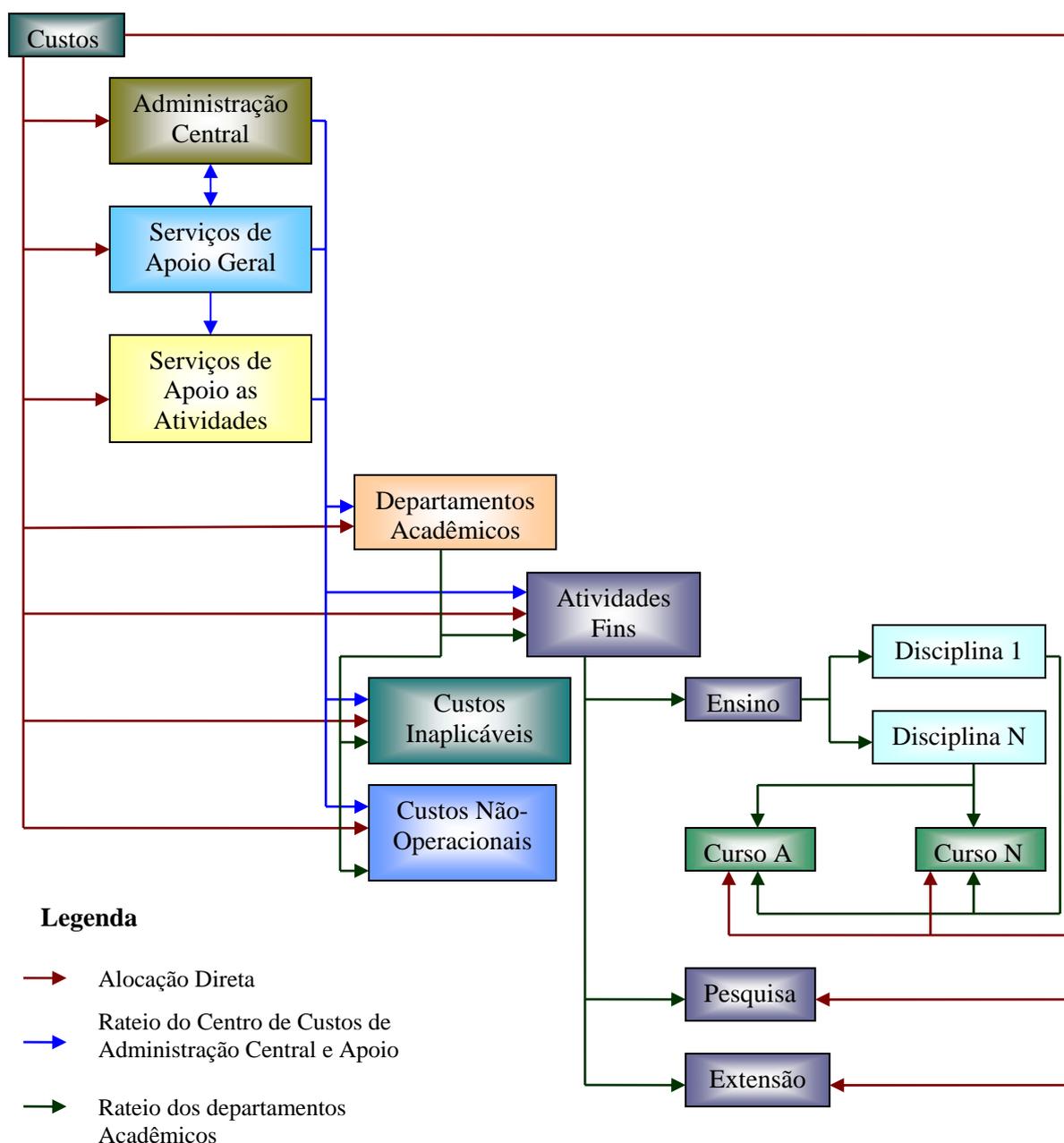
O manual do SAC sugere que seja utilizado o Método de Rateios Múltiplos, segundo o qual, o custo de cada centro de custo é rateado a todos os Centros de Custos aos quais tenha prestado serviço, independente de hierarquia entre centros, num processo de vai e vem, até que o saldo não alocado seja desprezível. Numa fase final do processo, os valores residuais são rateados, aplicando-se o Método Direto.

Conforme as etapas descritas, após realizada a alocação direta dos custos, passa-se ao rateio, utilizando-se dos procedimentos de rateios múltiplos. Os custos de um departamento se distribuem a outros centros de custos, na proporção de sua participação para a formação daquele custo. Por exemplo, o custo da Diretoria de Recursos Humanos é rateado aos demais Centros de Custos na proporção do número de servidores lotados em cada centro de custo. Neste caso as despesas das unidades não acadêmicas são atribuídas às unidades acadêmicas. E as despesas apuradas são rateadas as atividades de ensino, pesquisa, extensão.

A seguir, é realizado o rateio das disciplinas, ou seja, os custos das atividades de ensino são distribuídos proporcionalmente às disciplinas/turmas oferecidas no período em questão, na razão do esforço de cada disciplina. Com esta informação, calcula-se o custo por aluno das turmas, possibilitando, assim, com a soma dos custos das turmas oferecidas para cada curso, obter o custo do curso.

Como pode notar, para alimentar o SAC será necessário obter dados tanto financeiros quanto físicos dos diversos órgãos da universidade. Os dados financeiros são relacionados a pessoal, custeio e capital. Os dados físicos são, por exemplo, área construída, quilômetro rodado, número de alunos matriculados, quantidade de aluno formado, horas-aulas, horas dedicadas pelo docente para cada atividade. Os dados físicos são utilizados especialmente para efetuar os rateios e apurar o custo unitário de cada produto. Para obter os dados, é necessário conhecer a instituição como um todo, a sua estrutura e principalmente cada centro de custo. Diante do exposto, verifica-se que é fundamental que as universidades tenham um banco de dados bem estruturado, para atender a sua demanda de informação, facilitando a operacionalização do sistema.

O Sistema de Apuração de Custos desenvolvido pelo Ministério da Educação pode ser resumido pela Figura 1.



Fonte: Elaborado com base em SESu/MEC (1994).

Figura 1: Alocação dos custos das IFES aos grupos de centro de custos.

3.2 Metodologia do Tribunal de Contas da União

A 6ª. Secretaria de Controle Externo - 6ª. SECEX em conjunto com as Secretarias de Controle Externos dos estados de Goiás, Rio de Janeiro, Amazonas, Pernambuco e Rio Grande do Sul elaboram um relatório consolidado das auditorias operacionais realizadas em algumas Universidades Federais com a finalidade de se obterem dados regionais que contribuíssem para a elaboração de um diagnóstico na área do ensino superior. Esse relatório foi encaminhado a Fundação Universidade de Brasília (FUB) para analisar a viabilidade da implementação do conjunto de indicadores nas IFES. Além de apontar as dificuldades para se avaliar a educação de nível superior, o relatório continha metodologia que tratava de

indicadores capazes de retratar aspectos relevantes do desempenho das Instituições de Ensino Superior.

Essa metodologia foi posteriormente aplicada em outras instituições de ensino para que pudessem apresentar sugestões para o aprimoramento da metodologia empregada pela 6.^a SECEX para o levantamento de indicadores de desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior.

Após as instituições de ensino realizarem as considerações sobre a metodologia empregada para o levantamento dos indicadores de desempenho, o Tribunal de Contas da União aprovou a Decisão Plenária n.º. 408/2002. Esta decisão determina a inclusão de indicadores de desempenho no relatório de gestão das Instituições Federais de Ensino Superior (BRASIL, 2002). Os indicadores são:

- Custo Corrente/Aluno;
- Aluno/Professor;
- Aluno/Funcionário;
- Funcionário/Professor;
- Grau de Participação Estudantil
- Grau de Envolvimento com Pós-Graduação;
- Conceito CAPES;
- Índice de Qualificação do Corpo Docente;
- Taxa de Sucesso na Graduação.

A inclusão destes indicadores nos relatórios de gestão tem por objetivo construir uma série histórica para acompanhar a evolução das IFES, de modo a efetuar comparações entre as instituições. Os indicadores apresentados pelo TCU utilizam tanto índices financeiros quanto acadêmicos.

Nota-se que entre os indicadores apresentados, encontra-se o *custo corrente por aluno* que é obtido pela fórmula (1):

$$\text{Custo corrente/aluno equivalente} = \frac{\text{custo corrente}}{(A_G E + A_{PG} TI + A_R TI)} \quad (1)$$

Onde:

- **A_GE**: número de alunos equivalentes de graduação
- **A_{PG}TI**: número de alunos de pós-graduação em tempo integral, que é calculado pela fórmula: $A_{PG} TI = 2 \times A_{PG}$. O **A_{PG}** representa o total de alunos matriculados na pós-graduação stricto-sensu, incluindo mestrado e doutorado
- **A_RTI**: número de alunos de residência médica em tempo integral que é representado pela fórmula (2).

$$A_R TI = 2 \times A_R \quad (2)$$

A quantidade de aluno equivalente de graduação pode ser obtida pela fórmula (3).

$$A_G E = \sum \text{todos os cursos} \left\{ (N_{DI} \times D_{PC}) \times \left(1 + \left[\frac{\text{Fator de retenção}}{\quad} \right] \right) + ((N_I - N_{DI}) \div 4) \times D_{PC} \right\} \times \text{Peso} \quad (3)$$

Onde:

- **N_{DI}**: número de alunos diplomados no ano letivo em cada curso

- N_I : número de alunos ingressantes no ano letivo em cada curso
- D_{PC} : Duração Padrão do curso de acordo com tabela da SESu
- *Fator de retenção* e o *Peso do grupo em que se insere o curso* são calculados pela metodologia da SESu.

O custo corrente constante no numerador da fórmula do custo por aluno é composto pelos elementos expostos no Quadro 1.

(+)	Despesas correntes da Universidade
(-)	65% das despesas correntes totais do Hospital Universitário
(-)	Aposentadorias e Reformas
(-)	Pensões
(-)	Sentenças Judiciais
(-)	Despesa com pessoal cedido – docente
(-)	Despesa com pessoal cedido – técnico-administrativo
(-)	Despesa com afastamento País/Exterior – docente
(-)	Despesa com afastamento País/Exterior – técnico-administrativo
(=)	Custo corrente

Fonte: Elaborado com base em BRASIL (2002).

Quadro 1: Composição do custo corrente.

Para obtenção do indicador *custo corrente por aluno* apura-se o custo médio por aluno, dividindo o custo corrente - composto pelos custos de ensino, pesquisa e extensão - pelo número de alunos equivalente da graduação e pós-graduação. Portanto, o indicador do TCU não leva em conta que a universidade desempenha atividades além da atividade de ensino, que não deveriam refletir no custo final do estudante. Além do mais, o TCU não considera que as instituições de ensino apresentam particularidades, dificultando, deste modo, comparações com as demais instituições de ensino superior, o que constitui um dos objetivos.

3.3 Principais Considerações da Metodologia do MEC e TCU

Neste item serão comentados alguns aspectos referentes às metodologias desenvolvidas pelo MEC e pelo TCU.

Tanto a metodologia do MEC quanto a do TCU são únicas para todas as Instituições Federais de Ensino Superior. Portanto, deve-se ressaltar que estas instituições apresentam grandes diferenças, ou seja, características específicas, o que dificulta a aplicação de um único método para cálculo do custo por aluno. Peter et al. (2003) afirmam que a metodologia do MEC, além de ser única para um país com grandes diferenças regionais, parece que esta não vem atendendo às necessidades dos gestores sobre informações de custos.

As metodologias propostas pelo MEC e pelo TCU utilizam despesas correntes no cálculo do custo por aluno. Nas despesas correntes executadas no orçamento de uma IFES estão incluídos todos os dispêndios realizados em certo período, exceto os gastos com Ativos Permanentes, que pertencem às despesas de capital. Como essas instituições desenvolvem um conjunto de atividades, nas despesas correntes estão incluídos outros gastos além dos de ensino, isto é, gastos realizados com atividades de pesquisa e extensão, que não deveriam refletir no custo final do aluno. Assim, o montante das despesas correntes executadas que compõem o custo por aluno, refere-se aos gastos totais da universidade e não ao custo de ensino.

A metodologia do MEC não esclarece como se chega ao custo por aluno, se contempla somente a atividade ensino, ou se considera também a pesquisa e extensão na apuração do

custo. No entanto, com base na estrutura de Centros de Custos da metodologia do MEC, entende-se que esta distribui os custos de forma separada entre as atividades desenvolvidas pela instituição, o que não acontece com a metodologia do TCU.

As duas metodologias analisadas têm como base de dados o orçamento executado das Universidades Federais. Essas instituições levam em consideração o dispêndio financeiro ocorrido em determinado período, adotando assim, o regime de caixa. A utilização do regime de caixa poderá superavaliar o custo, pois considera o que foi efetivamente executado, não refletindo a realidade da instituição.

As metodologias propostas pelos órgãos governamentais consideram apenas as despesas correntes. A não inclusão do custo dos bens de capitais representa uma dificuldade para se conhecer o verdadeiro custo das instituições de ensino superior. Portanto, para que possa obter valores mais precisos e próximos do real é cabível a inclusão de uma parcela deste custo, proporcional à vida útil do investimento realizado, tendo em vista que os gastos em bens permanentes são investimentos que beneficiarão vários períodos.

As metodologias analisadas não incluem no cálculo do custo por aluno o custo de depreciação dos equipamentos e instalações. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), o custo de determinado objeto é formado por todos os elementos sacrificados para sua obtenção. Portanto, para chegar a resultados mais precisos deve-se conhecer o tempo de existência de cada bem e apurar seu custo de depreciação.

Com relação às metodologias, uma questão bastante discutida é o denominador utilizado, que é composto pelo número de alunos. A metodologia do TCU no cálculo do custo por aluno utiliza o conceito de aluno equivalente. Para obter o número de aluno equivalente, além de outras variáveis, utiliza-se o *Fator de Retenção* e *Peso do Grupo* que são calculados pela SESu. Portanto, não se sabe quais os parâmetros são utilizados nos cálculos do fator de retenção e do peso. Como tal metodologia utiliza peso para determinar o número de alunos de graduação, trata os alunos da instituição de forma diferente, fazendo com que um aluno do curso de Medicina ou Odontologia tenha peso equivalente a quatro alunos de Direito ou Ciências Contábeis, por exemplo.

A metodologia do Ministério da Educação não indica qual o denominador a ser utilizado, se é aluno equivalente ou alunos registrados no primeiro semestre na graduação e pós-graduação ou a média do primeiro e segundo semestres de cada ano ou algum outro. Assim, entende-se que a escolha do denominador a ser utilizado fica a critério de cada instituição de ensino.

No caso da metodologia do MEC, além das observações já efetuadas, um problema abordado por Peter et al. (2003) é a acumulação por centro de custos. Segundo os autores toda forma de apropriação de custos indiretos tem sempre certa subjetividade, uma vez que são alocados com base em rateio. De acordo com Martins (2003), os rateios arbitrários de custos indiretos podem provocar distorções no custeio das atividades. Isso pode onerar os custos indiretos e levar a resultados que não condizem com a realidade.

A metodologia do MEC, ao trabalhar com centros de custos, aloca os custos em dois estágios, ou seja, primeiro apropria os custos indiretos, incluindo os custos recebidos de centros de apoio aos centros de custos de Produção, em seguida rateia estes custos com base em outro critério de rateio, entre as atividades da instituição. Atkinson et al. (2000) afirmam que a alocação de custos em dois estágios pode distorcer os custos, uma vez que ocorre a quebra do vínculo entre a causa dos custos dos centros de apoio e a base para a atribuição dos custos aos centros de produção. Portanto, nota-se uma falha de tal metodologia na atribuição dos custos acumulados nos Centros de Produção aos produtos ou atividades finais.

O Quadro 2 apresenta um resumo dos principais aspectos das metodologias MEC e TCU.

ASPECTOS DAS METODOLOGIAS	
MEC	TCU
Utiliza despesas correntes e não considera nenhuma parcela das despesas de capital.	Utiliza despesas correntes e não considera nenhuma parcela das despesas de capital.
Considera atividades de ensino, pesquisa e extensão separadamente.	Considera atividades de ensino, pesquisa e extensão.
Considera 100% das despesas correntes executadas no Hospital Universitário.	Considera 35% das despesas correntes executadas no Hospital Universitário.
Regime de caixa.	Regime de caixa.

Quadro 2: Principais aspectos das metodologias propostas pelo MEC e TCU.

3.4 Outras Metodologias de Apuração de Custo por Aluno das IFES

Este tópico tem por objetivo identificar alguns estudos que propõem metodologias para a apuração do custo por aluno, além da metodologia do MEC e do TCU já analisadas anteriormente.

Um trabalho pioneiro de custo em universidade foi o de Camacho (1993). O estudo *O custo do aluno universitário* procurou demonstrar o custo médio da formação do aluno de graduação e pós-graduação da Universidade Estadual de Campinas-UNICAMP. Para isso teve como referência o orçamento (despesas efetivamente realizadas) e dados quantitativos (número de alunos, número de docentes e servidores). Segundo o autor o agrupamento dos dados necessários é de natureza complexa, principalmente os relacionados a formação do aluno de graduação, pois a sua formação depende da formação básica que é adquirida em grande parte em unidades que prestam serviços as demais unidades de ensino. Por exemplo, para apropriar o custo de um aluno do curso de engenharia, não basta apenas obter os gastos do departamento de engenharia, mas também os gastos das unidades de ensino em que o aluno cursa disciplinas básicas como física, química e matemática. O autor afirmou, ainda, que alguns profissionais do corpo docente, além de realizar atividades acadêmicas, despendem parte do seu tempo em atividades de caráter administrativo, o que deve ser levado em consideração no momento do cálculo do custo do aluno.

No estudo de Santos, Kuroda e Pamplona (2001), foi proposto um sistema de custos para uma Instituição de Ensino Superior. Neste caso, identificaram-se os valores relacionados às atividades de ensino, pesquisa e extensão, onde foi possível calcular alguns índices como, custo hora/aula por departamento, custo docente/ano, custo aluno/mês e custo aluno/ano. Neste sistema, os custos indiretos, gastos gerais, gastos com outros departamentos, aposentados e pensionistas foram alocados aos departamentos de “produção” e em seguida distribuídos às atividades-fim: ensino, pesquisa e extensão.

Morgan (2004) apresenta uma pesquisa sobre o custo por aluno na Universidade de Brasília. Os elementos que constituíram o custo do ensino foram pessoal, de modo geral; depreciação de bens permanentes; material de consumo; telefone; combustível; periódicos eletrônicos; serviços em geral; locação de veículos; e em algumas situações as despesas correntes. O denominador da metodologia foi a média dos alunos registrados no primeiro e segundo semestres de cada ano na graduação e pós-graduação. Esta metodologia trabalha com o custo específico do ensino, excluindo as demais atividades. A autora concluiu que o custo por aluno aumenta quando aumenta a quantidade de funcionários ou reduz o número de

alunos de graduação e a oferta de créditos pela Instituição. Sendo que a variável que mais influencia no valor do custo por aluno é o número de funcionários.

Em seu estudo Amaral (2005) apresentou a evolução do custo por aluno das IFES no período de 1995 a 2001. Para tanto, utilizou uma metodologia que considera as atividades de ensino, pesquisa e extensão, além de desconsiderar o pagamento de inativos, pensionistas e precatórios como gastos do ensino. Neste caso, foi obtido o custo médio do aluno por universidade, independente do nível de ensino, uma vez que foi considerado aluno equivalente, ou seja, os alunos do ensino médio, fundamental, pós-graduação foram transformados em alunos equivalentes ao de graduação.

Cruz, Diaz e Luque (2004) estimaram a função custo multi-produto (ensino de graduação, pós-graduação, títulos de pós-graduação e publicações), com o intuito de avaliar a existência de economia de escala e de escopo na Universidade de São Paulo. De acordo com os autores, há economia de escala quando o custo total de uma instituição produzir determinado produto ou serviço é inferior à soma do custo de duas ou mais instituições em produzirem o mesmo produto ou serviço. Já a economia de escopo ocorre quando o custo total de uma instituição em produzir, de forma conjunta, pelo menos dois produtos ou serviços, é menor do que o custo de duas ou mais instituições produzirem estes mesmos produtos ou serviços individualmente. Concluíram por meio de tal estudo que existem economias de escala apenas para os produtos ensino de graduação e de pós-graduação, e identificaram-se economias de escopo para todos os produtos analisados, concluindo que a universidade que produz conjuntamente ensino e pesquisa é mais eficiente em termos de custos.

As metodologias propostas, na busca de apurar os custos nas IFES, em sua grande maioria ainda não demonstraram ser suficientes para atender às necessidades dos gestores públicos, tornando difícil o controle, o processo decisório e a avaliação do desempenho da instituição. Além do mais, o fato de cada instituição utilizar uma metodologia diferente, prejudica possíveis comparações entre os resultados dessas instituições. Fica evidente a necessidade de avanços e maiores estudos visando o desenvolvimento de metodologias que permitam uma identificação mais precisa dos custos e que possam ser usadas por todas as IFES.

4 Conclusão

O presente trabalho buscou identificar metodologias propostas pelos órgãos governamentais para cálculo do custo por aluno, bem como pelos pesquisadores da área, e realizar uma análise de modo a discutir seus principais aspectos, dando maior enfoque às metodologias do MEC e do TCU.

As metodologias criadas pelo MEC e pelo TCU, apesar de apresentarem restrições podem ser consideradas um avanço na apuração dos custos em instituições de ensino. Pôde-se perceber que estas metodologias, principalmente a do MEC, são bastante complexas, o que pode ser reflexo da própria natureza operacional das IFES, em que as atividades desenvolvidas estão fortemente relacionadas.

Uma das maiores dificuldades identificadas nestas metodologias é a separação das atividades de ensino, pesquisa e extensão no cálculo do custo por aluno. Acredita-se que com um aperfeiçoamento de tais metodologias pode-se chegar a um custo por aluno mais próximo do real possível.

No entanto, sabe-se que desenvolver uma metodologia que atenda a todas as particularidades das instituições é praticamente impossível. O ideal é que se tenha uma metodologia padrão, mas que seja passível de adaptação à realidade de cada universidade.

Nota-se que para a aplicação de qualquer metodologia de apuração de custos, necessita-se de um adequado banco de dados e de um conhecimento aprofundado sobre cada

atividade da instituição de ensino, de modo que os critérios e as bases de rateio repassem o mínimo de subjetividade possível aos resultados.

É importante ressaltar que em função da complexidade das IFES, mesmo adotando uma única metodologia, fica difícil de realizar comparações entre as instituições de ensino, pois os alunos matriculados nestas instituições formam um conjunto bastante heterogêneo.

Portanto, tem-se consciência de que o desenvolvimento de novos estudos, voltados para o aperfeiçoamento das metodologias, é de fundamental importância, especialmente pela escassez de literatura sobre gestão de custos nas Universidades Federais brasileiras, podendo, deste modo, contribuir para o desenvolvimento das instituições de ensino.

5 Referências Bibliográficas

AMARAL, Nelson Cardoso. **Evolução do Custo do Aluno das IFES: eficiência.** 2005. Disponível em: <<http://www.anped.org.br/26/trabalhos/nelsoncardosoamaral.doc>>. Acesso em: 23 out. 2005.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão 408 - Plenário. **Relatório Consolidado de Auditoria Operacional.** Brasília, DF, 24 de abril de 2002. Disponível em:<<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2006.

CAMACHO, Nelson Antonio P. **O Custo do Aluno Universitário: subsídios para uma sistemática de avaliação na UNICAMP.** Campinas, SP. Editora UNICAMP, 1993. 64 p.

CRUZ, Helio Nogueira da; DIAZ, Maria Dolores Montoya; LUQUE; Carlos Antonio. Metodologia de Avaliação de Custos nas Universidades Públicas: economias de escala e de escopo. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 1, p. 45-66, Jan/Mar. 2004.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. M. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 722 p.

MARINHO, Alexandre. O Aporte de Recursos Públicos para as Instituições Federais de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 4, p. 83-93, jul/Ago. 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 340 p.

MORGAN, Beatriz Fátima. **A Determinação do Custo do Ensino na Educação Superior: o caso da Universidade de Brasília.** 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília. Brasília/DF. Disponível em: <http://www.unb.br/face/Disserta_Beatriz_Fatima.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2005.

PETER, Maria da Glória Arrais et al. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing.** Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2003, Atibaia/SP: ENANPAD, 2003, CD-ROM.

SANTOS, Elieber Mateus dos; KURODA, Ernesto Tiaki; PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Proposta de um Sistema de Custos para uma Instituição de Ensino Superior - caso EFEI.** VIII Congresso Brasileiro de Custos, São Leopoldo, Rio Grande do Sul, outubro de 2001, CD-ROM.

SCHWARTZMAN, Jacques. **O Financiamento das Instituições de Ensino Superior no Brasil.** Disponível em:

<http://www.bc.edu/bc_org/avp/soe/cihe/ihec/regions/Financiamiento_Brasil.pdf>.

Acesso em: 03 nov. 2005.

SESu/MEC. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior.** Brasília: Secretaria de Educação Superior, 1994.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. **Apuração do Custo de Ensino por Aluno:** aplicação a uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2004, Curitiba/PR: ENANPAD, 2004, CD-ROM.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo: Atlas, 1997. 90 p.