

# A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO ESTADUAL DE ENSINO SUPERIOR NO ESTADO DO PARANÁ

**ROMILDO DE OLIVEIRA MORAES**

**Monica Sionara Schpallir Calijuri**

## **Resumo:**

*A gestão dos recursos públicos no Brasil vem enfrentando grandes dificuldades nos últimos anos, tanto nos aspectos de gestão financeira como em relação à representação contábil dos elementos patrimoniais e conseqüentemente do resultado de suas atividades fins. Em se tratando de ensino superior público, uma Universidade, atuando em ensino, pesquisa e extensão pode ser considerada como uma entidade com multiprodutos. O conhecimento sobre os custos das atividades/produtos, bem como sobre custos administrativos necessários para o seu funcionamento contribui para a melhoria na utilização dos escassos recursos e a transparência quanto à utilização dos recursos públicos na consecução das atividades fins das universidades públicas. Este trabalho, utilizando a pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso, analisou a implantação e os resultados obtidos com um sistema de custos em uma Instituição de Ensino Superior pública no Estado do Paraná, a partir de 2004 onde se objetivou a otimização dos recursos investidos no ensino efetuando a vinculação dos valores investidos com os resultados que se esperam obter. Os resultados mostram que ainda de forma incipiente é possível associar metas físicas às financeiras, possibilitando ao gestor uma melhor visualização dos efetivos custos incorridos e uma redistribuição mais efetiva dos recursos disponíveis.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **A implantação de um sistema de custos em uma instituição estadual de ensino superior no estado do Paraná**

### **Resumo**

A gestão dos recursos públicos no Brasil vem enfrentando grandes dificuldades nos últimos anos, tanto nos aspectos de gestão financeira como em relação à representação contábil dos elementos patrimoniais e conseqüentemente do resultado de suas atividades fins. Em se tratando de ensino superior público, uma Universidade, atuando em ensino, pesquisa e extensão pode ser considerada como uma entidade com multiprodutos. O conhecimento sobre os custos das atividades/produtos, bem como sobre custos administrativos necessários para o seu funcionamento contribui para a melhoria na utilização dos escassos recursos e a transparência quanto à utilização dos recursos públicos na consecução das atividades fins das universidades públicas. Este trabalho, utilizando a pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso, analisou a implantação e os resultados obtidos com um sistema de custos em uma Instituição de Ensino Superior pública no Estado do Paraná, a partir de 2004 onde se objetivou a otimização dos recursos investidos no ensino efetuando a vinculação dos valores investidos com os resultados que se esperam obter. Os resultados mostram que ainda de forma incipiente é possível associar metas físicas às financeiras, possibilitando ao gestor uma melhor visualização dos efetivos custos incorridos e uma redistribuição mais efetiva dos recursos disponíveis.

**Palavras-chave:** Custos no setor governamental, Custos do ensino superior público, Custos com ensino, pesquisa e extensão.

**Área Temática:** Gestão de custos no setor governamental.

### **1 Introdução**

A gestão dos recursos públicos no Brasil vem enfrentando grandes dificuldades nos últimos anos, tanto nos aspectos de gestão financeira como em relação à representação contábil dos elementos patrimoniais e conseqüentemente do resultado de suas atividades fins.

Em um passado recente, as empresas privadas brasileiras adotavam como fórmula para obtenção dos resultados a equação  $\text{Custo} + \text{Lucro} = \text{Preço final}$ . O ambiente de competitividade regional e mundial obrigou a utilização da fórmula  $\text{Preço} - \text{Custo} = \text{Lucro}$ , o que representa um desafio constante para a redução de custos através do gerenciamento de qualidade, eliminação do desperdício, redução da ociosidade e melhoria contínua de fluxo e processos produtivos, possibilitando a mensuração do impacto econômico das atividades, produtos e serviços e a utilização destas informações como ferramentas estratégicas para a tomada de decisão e disputa pelo mercado altamente competitivo.

As entidades públicas, em sua maioria, ainda não incorporaram esta filosofia na busca do cumprimento de sua missão. Os programas de governo, os planos de trabalho e as metas estabelecidas em leis orçamentárias aprovadas pelo legislativo carecem de estudos que possibilitem a otimização dos escassos recursos públicos na consecução do maior benefício possível à coletividade.

Tratando especificamente do ensino superior público, tem se observado que o montante dos recursos investidos tem suscitado críticas contundentes sobre a utilidade, retorno e oportunidade de tais gastos públicos. A questão principal envolve ainda hoje um

desconhecimento dos custos do ensino, pesquisa extensão e os benefícios oriundos de tais gastos.

Por outro lado, o gestor das instituições públicas de ensino superior visando à defesa de maiores investimentos públicos no ensino superior do Estado, apresenta os resultados das ações desenvolvidas pelas instituições de ensino em determinado período. O que se verifica então é a dissociação entre a evidenciação das metas atingidas em um período com os relatórios orçamentários, financeiros e patrimoniais apresentados de acordo com as normas regentes.

Buscando a otimização dos recursos investidos no ensino superior público no Estado do Paraná, a Instituição de Ensino Superior implantou um sistema de custos onde busca a vinculação dos valores investidos com os resultados que se espera obter. Neste sentido, este trabalho tem por objetivo demonstrar o sistema implantado para apuração de seus custos administrativos, custos do ensino de graduação e pós-graduação e custos de pesquisa e extensão na Instituição e os resultados obtidos.

## 2 Custos Públicos

Horngren, Foster, e Datar (1996, p.2) ensinam que um sistema de custos deve prover informações com os seguintes propósitos: formular planos estratégicos de longo-prazo; abalzar decisões sobre alocação de recursos; controle de custos das operações e atividades; avaliar a performance da entidade e para avaliação de pessoas; atender as exigências legais.

A utilização dos recursos públicos para aquisição de bens e serviços de custeio das atividades fins ou para investimentos em imobilizações, está atendendo especialmente ao último dos propósitos evidenciados pelos autores, pois deve primeiramente obediência à previsão legal, como enfatiza Meirelles (1995, p. 82):

... enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”, para o administrador público significa “deve fazer assim”.

Conquanto este conceito seja muito importante para o campo jurídico, ele demonstra ser inócuo para a contabilidade gerencial e principalmente para a apuração dos custos, pois, deixar de registrar o fato administrativo só porque fere algum dispositivo legal é retirar da contabilidade a capacidade de evidenciação dos atos e fatos exercidos pelo gestor, comprometendo as funções permanentes do Estado e submetendo suas informações à boa vontade dos gestores públicos temporários que, salvo honrosas exceções, preocupam-se muito mais com as funções temporais que duram o tempo de um mandato, despreocupando-se com a infra-estrutura nas áreas de saúde, educação, transporte, entre outros, importantíssimos para o aumento da qualidade de vida e progresso de um povo.

Segundo Slomski (2005, p.18) a contabilidade de custos constitui-se em instrumento de grande relevância para a administração pública, pois “com este instrumento o gestor público terá clareza de quanto custa o serviço público oferecido à sociedade”. Atkinson et all (1997, p. 31) cita a avaliação de performance como um dos propósitos da contabilidade gerencial. Pode-se dizer que no setor público, o controle de custos proporciona a base para a contabilidade gerencial efetuar a avaliação de performance.

A Lei 4.320/64 trouxe expressivos avanços para a gestão orçamentária e financeira do Estado ao determinar que o resultado do exercício seria apurado por um regime misto: de caixa para as receitas e de competência para as despesas, determinando que somente pertencem ao exercício as despesas nele legalmente empenhadas.

Considerado como um regime conservador, tinha por objetivo impedir que o gestor incluísse no resultado do período receitas não realizáveis. No entanto, ao considerar como despesas do exercício as legalmente empenhadas, efetua a inclusão em um período, despesas que serão realizadas em períodos futuros, por conta de empenhos não liquidados, além de não

registrar atos e fatos administrativos que impactarão resultados futuros mas que, no presente não são “legalmente empenhados”, inviabilizando a utilização do sistema contábil como ferramenta para avaliação do desempenho dos gestores públicos.

A Lei 4320/64, em seu artigo 99 estabelece que “os serviços 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 obrigatoriedade de manutenção de registros de custos para as atividades restringia-se aos serviços industriais executados pelo poder público em um momento político e econômico em que o Estado mantinha investimentos significativos em setores da economia considerados como essenciais e estratégicos para o desenvolvimento da nação.

Buscando adaptar-se aos “novos tempos”, o legislador buscou definir em lei a necessidade de o ente público buscar mecanismos de implantação de sistemas de custos. Desta forma, em 04/05/2000 foi aprovada pelo Congresso Nacional a Lei Complementar 101/00 que determina, no § 3º. do art. 50: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

De acordo com Slomski (1993, p. 376):

Com a evolução da sociedade e com o evento terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou terceirizar e/ou privatizar serviços.

Com vistas à apuração de custos e a sua integração com a contabilidade governamental, o enfoque financeiro da prestação de contas de ingressos e desembolsos decorrentes da execução do orçamento aprovado pelo Poder Legislativo, em detrimento do registro de eventos de natureza econômica, tais como a depreciação, parece ser o principal entrave para sua realização.

A ausência de um profundo estudo do custo pleno das atividades exercidas pela administração pública tem levado seus gestores a tomarem decisões precipitadas em relação a novos investimentos e ao financiamento de atividades que beneficiem a maioria da população.

### **3 Características dos custos no ensino superior público**

Uma Universidade pode ser considerada como uma entidade com multiprodutos. De uma maneira geral, os principais produtos são o ensino, a pesquisa e a extensão. No entanto, o ensino de graduação e pós-graduação constitui-se o seu maior produto (GANDER, 1995).

As atividades desenvolvidas por uma instituição pública ou privada necessitam de informações sobre os gastos efetuados ao longo de um período ou de uma determinada atividade para que o gestor possa tomar decisões sobre a melhor alternativa dentre as disponíveis.

O processo de tomada de decisões envolve a necessidade do conhecimento dos custos envolvidos com a decisão a ser tomada. A decisão de aumento da capacidade produtiva necessita de informações sobre a demanda do produto a ser produzido, dos investimentos, custos e despesas com o aumento da produtividade, retorno do capital investido e rentabilidade sobre o novo investimento.

De forma similar à empresa privada, o gestor da empresa pública necessita conhecer os custos das atividades executadas visando à consecução de seus objetivos públicos. O conhecimento dos custos não implica necessariamente no aumento dos preços ou no corte de determinadas atividades, mas na redução de custos visando a otimização dos recursos à sua disposição.

As instituições públicas de ensino superior do Estado do Paraná foram criadas em momentos diferentes e encontram-se distribuídas estrategicamente nas regiões do Estado. Em 1991, por força de decreto do Governo Estadual, as instituições públicas de ensino superior paranaenses - IEES, que eram fundações de direito público, passaram a ser autarquias da administração indireta do Estado do Paraná. Esta mudança de regime jurídico obriga as IEES a adotarem os procedimentos legais previstos em lei para uma entidade pública, o que implica no registro de atos e fatos administrativos em consonância da Lei 4320/64, Lei Complementar 101/00 e demais disposições legais pertinentes.

Atuando no ensino de graduação e pós-graduação lato-sensu e stricto-sensu, pesquisa e extensão, estas instituições contribuem para o desenvolvimento regional, estadual e nacional, através da formação de novos graduados e pós-graduados e através de pesquisas que propiciem a melhoria da qualidade de vida da população brasileira.

Os investimentos públicos do Estado do Paraná nestas instituições, que já representaram 12% do montante de arrecadação do ICMS do Estado, atualmente equivalem a aproximadamente 8% (oito por cento), dos quais são custeadas as despesas com pessoal e verbas para manutenção e custeio das instituições.

Os orçamentos demandam que as entidades façam previsões de todos os custos e receitas associados com a produção, neste caso, tratando-se de ensino superior, a previsão deveria vincular os custos aos produtos, ou seja, o ensino, a pesquisa e a extensão. Os gestores precisam conhecer a capacidade de recursos e ter um plano que detalha o uso desses recursos. “Os orçamentos são as expressões quantitativas desses planos, em termos físicos ou financeiros, ou ambos” (HANSEN, MOWEN, 2003, p. 246), desta forma ele é usado para traduzir as metas em termos operacionais.

A estrutura contábil definida pela Lei 4320/64, à qual estão sujeitas as universidades públicas paranaenses, não contempla a identificação dos custos direcionados a cada uma das atividades fins, nem tampouco quanto se destinam à atividade administrativa. Leslie e Rhoades (1995) destacam a importância da segregação das principais atividades na apuração dos custos e chamam a atenção para o crescimento dos custos administrativos em relação aos custos de ensino e pesquisa nas universidades norte-americanas, enquanto que Neumann e Guthrie (2002) propõem a mensuração da pesquisa separada do ensino.

De acordo como Martins (1996, p. 25), custo é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”. Horngren, Foster e Datar (2000, p. 19) definem custo como “... um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim”. Sendo o custo um recurso sacrificado, este não apresenta relação com o dispêndio financeiro ocorrido no período.

Este é um ponto a ser considerado na apuração de custos nas entidades públicas. A contabilidade das entidades públicas é regida pela Lei 4320/64, que utiliza a funcional programática como modelo de acumulação de receitas e despesas. Ao classificar as despesas em custeio e capital, o faz de acordo com os programas definidos em Lei Orçamentária aprovada pelos órgãos legisladores municipal, estadual ou federal.

Segundo a Lei 4320/64, os gastos efetuados em um período classificam-se em despesas correntes e despesas de capital. Considera-se como despesa corrente todos os gastos visando a manutenção e funcionamento dos serviços públicos e despesas de capital aqueles despendidos com o objetivo de adquirir ou constituir bens de capital.

A Lei Complementar 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal instituiu a obrigatoriedade das instituições públicas da manutenção de sistemas de custos, visando apurar o custo de suas atividades, fundamental para o planejamento do custeio e investimentos públicos, porém, ao estabelecer a obrigatoriedade das entidades públicas apurarem os custos com suas atividades não definiu os critérios a serem adotados por estas empresas visando a obtenção destas informações.

A dificuldade em mensurar os custos das atividades decorre do modelo contábil adotado pelas entidades públicas, tendo em vista que, de acordo com o resultado apurado pela contabilidade pública, os gastos com investimentos, por exemplo, é considerado como despesa de capital dentro do exercício financeiro para o qual foi orçado. O registro contábil da despesa empenhada quando de sua contratação, sem apropriá-lo à sua competência e a ausência de registros de depreciação de ativos e exaustão de bens são exemplos de problemas encontrados para a apuração dos custos no setor público.

O custo de um produto é composto de todos os ativos sacrificados para a sua obtenção, ou seja, materiais, mão-de-obra direta e custos indiretos (MAHER, 2001; HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000). Sendo a depreciação o decréscimo no potencial do serviço do bem (HENDRIKSEN, VAN BREDA, 1999), este ao término de sua vida útil deverá ser repostado. Como os bens permanentes são registrados de uma única vez na contabilidade pública, como despesas de capital, no período em que foram adquiridos ou que foram construídos, deve-se ter um controle paralelo do consumo ocorrido em determinado período para fins de apuração dos custos decorrentes do desgaste do bem ou perda de seu potencial de serviços.

Diante deste quadro percebe-se a importância da apuração dos custos do ensino, da pesquisa e da extensão, bem como os custos administrativos nas instituições públicas de ensino superior do Paraná, em função da utilização dos escassos recursos públicos, visando fornecer ao gestor uma ferramenta adicional para a tomada de decisão quanto aos gastos públicos, bem como a prestação de contas à sociedade através da evidenciação dos custos das atividades no cumprimento da missão destas instituições.

#### **4 Análise dos resultados**

A análise da implantação do sistema de custos analisado neste trabalho foi realizada de acordo com a descrição de Martins (2006, p.9) quando recomenda que o estudo de caso deve ser “precedido por um detalhado planejamento, a partir de ensinamentos advindos do referencial teórico e das características próprias ao caso”. O referencial teórico foi elaborado de através da pesquisa bibliográfica, que, segundo Gil (1996, p. 48) “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Já para a análise dos dados foi utilizada a pesquisa documental, que, ainda segundo Gil (1996, p. 51), os documentos “constituem uma fonte rica e estável dos dados”.

Para realização deste trabalho foram analisadas as metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA que são quantificadas em indicadores a serem realizados. Com base nestas metas são indicados os valores previstos para despesas de custeio e de capital necessários à sua execução.

Visando a busca de informações necessárias à implantação de um sistema de custos que identificasse o custo das atividades desenvolvidas pela instituição, foi desenvolvido por uma equipe de analistas de informática do quadro de pessoal da instituição, um aplicativo que tem o objetivo de acumular os dados referentes aos valores orçados e os valores executados em um período.

A partir das metas previstas para o período na LDO e LOA, são definidas as ações programáticas a serem desenvolvidas nas unidades administrativas da instituição, visando a consecução dos objetivos previstos para o período, haja vista que a instituição utiliza o modelo de descentralização dos recursos financeiros, cabendo aos gestores de cada unidade administrativa, a gestão dos recursos, de acordo com a necessidade de cada unidade. Este modelo pode ser enquadrado como uma administração por objetivo identificada por Anthony, Govindarajan (2002, p. 469) quando “as metas financeiras por cuja realização os executivos são responsáveis durante o ano orçado, são definidas nos orçamentos descritos”.

O sistema foi implantado no ano de 2004, não sendo possível neste ano a utilização das informações de custos, tendo em vista a necessidade de ajustes para adequação do aplicativo às necessidades da instituição. No entanto, o sistema forneceu informações significativas para o controle orçamentário e financeiro da instituição, através do acompanhamento da execução de receitas e despesas em cada unidade administrativa.

No ano 2004, as metas físicas previstas e executadas, dentro do projeto/atividade: na administração e manutenção do ensino superior na Instituição analisada estão descritas no quadro 1:

Descrição das metas	Indicadores	Quantidade prevista	Quantidade executada	Varição %
Manutenção de alunos de graduação	Aluno	11.950	12.576	5,24
Manutenção dos alunos de pós-graduação lato sensu	Aluno	1.400	1.245	(11,07)
Manutenção dos alunos de pós-graduação stricto sensu	Aluno	950	1.026	8,00
Manutenção de vagas em cursos de graduação	Vaga	3.138	3.124	(0,45)
Manutenção de alunos em ensino de línguas estrangeiras	Aluno	1.390	1.227	(11,73)
Manutenção de bolsistas	Bolsa	562	562	-
Manutenção do centro de aplicação pedagógica	Aluno	960	920	(4,17)
Manutenção do Núcleo de Psicologia aplicada	Exame	21.500	24.944	16,02
Manutenção da pesquisa	Pesquisa	425	448	5,41
Manutenção de núcleos e programas de pesquisa	Programas	42	49	16,67
Renovação de assinaturas e periódicos	Periódico	51	138	170,59
Capacitação de servidores técnico administrativos	Servidor	990	1.131	14,24
Manutenção da fazenda experimental	Fazenda	1	1	-
Manutenção dos campi regionais	Campus	5	5	-
Manutenção das instalações físicas dos campi	M <sup>2</sup>	203.456	211.214	3,81
Realização de exames laboratoriais à população	Exame	63.000	112.916	79,23
Manutenção da unidade de psicologia aplicada	Atendimento	3.300	6.426	94,73
Manutenção da clínica odontológica	Procedimento	11.600	32.443	179,68
Fornecimento de refeições no Restaurante Universitário	Refeições	460.000	366.815	(20,26)

Quadro 1 – Metas físicas previstas e executadas no ano de 2004

Embora forneça informações a respeito da previsão e execução das metas físicas da instituição, o modelo deixa de associar as metas físicas previstas e executadas com os valores financeiros necessários para a execução destas metas. Desta forma, encontram-se dissociadas as informações referentes às metas físicas e as informações orçamentárias e financeiras.

As informações financeiras são apresentadas nos relatórios contábeis previstos pela Lei 4320/64 e LC 101/00 com detalhamento por elemento da despesa, separando as despesas em despesas com pessoal, de custeio e de capital. Apresentadas em separado, as metas físicas

das informações financeiras, torna-se difícil para qualquer usuário da informação, associar as metas físicas previstas e realizadas com a execução orçamentária e financeira do período.

A instituição conta com 22 unidades administrativas internas, cujos gestores são os responsáveis pela implementação e execução de ações e programas, visando a execução das metas previstas e o cumprimento da missão da instituição. Assim, os recursos financeiros são descentralizados para cada unidade administrativa através da criação de ações programáticas internas de cada unidade administrativa, conforme o controle necessário dos recursos de cada unidade.

Como próxima etapa de melhoria na implantação do sistema de custos, para o ano de 2005, buscou-se a associação das metas físicas previstas e executadas com os custos financeiros necessários à sua realização. As principais metas físicas e financeiras, previstas para o ano de 2005 estão descritas no quadro 2.

<b>Descrição das metas</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Quantidade prevista</b>	<b>Custo previsto R\$</b>
Manutenção de pessoal geral	Servidor	3.200	99.680.000,00
Manter alunos de graduação	Aluno	12.576	7.700.000,00
Manter alunos de pós-graduação	Aluno	2.450	2.500.000,00
Manter atividades de extensão (projeto, curso e evento)	Projeto, curso ou evento	250	2.500.000,00
Manter projetos de pesquisa	Pesquisa	450	4.700.000,00
Manter projetos de prestação de serviços	Projetos	120	3.000.000,00
Manter programas de bolsas	Bolsistas	576	680.000,00
Realização de exames laboratoriais à população	Exame	110.000	1.200.000,00
Fornecimento de refeições no restaurante universitário	Refeições	400.000	600.000,00
Manter a estrutura administrativa	Unidades	22	3.146.390,00
Ampliar, modernizar e recuperar a estrutura física dos campi	M <sup>2</sup>	206.218	4.800.000,00
<b>TOTAL</b>			<b>130.506.390,00</b>

Quadro 2 – Metas físicas e financeiras previstas para o ano de 2005

A previsão dos recursos financeiros para o cumprimento das metas físicas foi elaborada a partir da expectativa de necessidade de recursos para cada meta física prevista, sem um critério específico baseado em dados passados ou baseado em apuração de custos específicos para cada atividade.

As metas físicas e financeiras executadas no ano de 2005 estão descritas no quadro 3.

<b>Descrição das metas</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Quantidade executada</b>	<b>Custo efetivo R\$</b>
Manutenção do pessoal geral	Servidor	3.288	107.976.646,00
Manter alunos de graduação	Aluno	12.802	7.174.432,00
Manter alunos de pós-graduação	Aluno	2.940	3.561.616,00
Manter atividades de extensão (projeto, curso e evento)	Projeto, curso ou evento	563	1.488.540,00
Manter projetos de pesquisa	Pesquisa	585	6.785.291,00
Manter projetos de prestação de serviços	Projetos	131	9.177.175,00
Manter programas de bolsas	Bolsistas	576	853.379,00
Realização de exames laboratoriais à população	Exame	128.292	966.515,00
Fornecimento de refeições no restaurante universitário	Refeições	341.357	755.913,00
Manter a estrutura administrativa	Unidades	22	11.994.245,00

Ampliar, modernizar e recuperar a estrutura física dos campi	M <sup>2</sup>	219.631	4.247.459,00
<b>TOTAL</b>			<b>154.981.211,00</b>

Quadro 3 – Metas físicas e financeiras executadas no ano de 2005

A alocação dos custos para o cumprimento das metas foi efetuada com o uso do aplicativo desenvolvido pelos analistas de informática da instituição. Este procedimento foi executado através de vinculação das ações programáticas efetuadas por cada uma das unidades administrativas com as metas globais previstas para o período para a instituição. Desta forma, procurou-se identificar os custos realizados com as metas previstas para o período, associando as metas físicas e os recursos financeiros despendidos com a sua execução.

O quadro 4 mostra a comparação entre previsão e a realização das metas físicas e gastos financeiros para o ano de 2005.

Descrição das metas	Indicadores	Quant. prevista	Quant. Executada	Varição %	Custo previsto em R\$	Custo efetivo em R\$	Varição %
Manutenção do pessoal geral	Servidor	3.200	3.288	2,7	99.680.000	107.976.646	8,3
Manter alunos de graduação	Aluno	12.576	12.802	1,8	7.700.000	7.174.432	(6,8)
Manter alunos de pós-graduação	Aluno	2.450	2.940	20,0	2.500.000	3.561.616	42,5
Manter atividades de extensão	Projeto, curso ou evento	250	563	125,2	2.500.000	1.488.540	(40,5)
Manter projetos de pesquisa	Pesquisa	450	585	30,0	4.700.000	6.785.291	44,4
Manter projetos de prestação de serviços	Projetos	120	131	9,2	3.000.000	9.177.175	205,9
Manter programas de bolsas	Bolsistas	576	576	-	680.000	853.379	25,5
Realização de exames laboratoriais à população	Exame	110.000	128.292	16,6	1.200.000	966.515	(19,5)
Fornecimento de refeições no restaurante universitário	Refeições	400.000	341.357	(14,7)	600.000	755.913	26,0
Manter a estrutura administrativa	Unidades	22	22	-	3.146.390	11.994.245	281,2
Ampliar, modernizar e recuperar a estrutura física dos campi	M <sup>2</sup>	206.218	219.631	6,5	4.800.000	4.247.459	(11,5)
<b>TOTAL</b>					<b>130.506.390</b>	<b>154.981.211</b>	<b>18,7</b>

Quadro 4 – Comparação entre as metas físicas e financeiras executadas no ano de 2005

A análise das metas físicas e financeiras previstas e executadas mostra que a instituição tem planejado de forma adequada as metas físicas a serem alcançadas. Com exceção da meta fornecimento de refeições no restaurante universitário, que não atingiu o número de refeições previstas, todas as demais metas foram suplantadas e, para a maioria dos casos com variações não significativas, o que demonstra um bom planejamento.

Em relação à análise das metas financeiras, faz-se necessário atentar para variações que não dependem do gestor. Os gastos com pessoal ficaram acima dos valores previstos tendo em vista o reajuste salarial concedido aos professores e funcionários no final do ano de 2005.

Quanto às demais metas, as variações financeiras entre os valores previstos e os valores realizados decorrem da falta de uma base de custos que norteassem a definição da previsão orçamentária. Desta forma, faltou-se em estimar os valores de custos das metas a serem alcançadas.

Ressalte-se que os custos apurados para as metas físicas definidas para a instituição não consideram a depreciação dos equipamentos e instalações. O custo apurados com a meta de manutenção da atividade administrativa inclui os gastos com energia elétrica, água e esgoto e telefonia para a instituição como um todo, além de incluir gastos com manutenção e conservação de salas de aulas e laboratórios.

No entanto, a significativa parcela do custo efetivo com a manutenção das atividades administrativas deve ser um ponto a ser analisado com maior cautela, tendo em vista que não corresponde a um custo com a atividade fim da instituição. Leslie e Rhoades (1995) já chamavam a atenção para o crescimento dos custos administrativos em relação aos custos com ensino e pesquisa nas universidades norte-americanas e, tal análise é salutar para a identificação das atividades que consomem recursos nas instituições de ensino.

## **Conclusão**

O conhecimento sobre os custos das atividades/produtos, bem como sobre custos administrativos necessários para o seu funcionamento contribui para a melhoria na utilização dos escassos recursos e a transparência quanto à utilização dos recursos públicos na consecução das atividades fins das universidades públicas.

No entanto, nestas instituições, as informações financeiras são apresentadas nos relatórios contábeis previstos pela Lei 4320/64 e LC 101/00 com detalhamento por elemento da despesa, enquanto que as metas físicas eram apresentadas separadamente das informações financeiras. Assim o gestor não dispõe da informação sobre a mensuração do custo das atividades/produtos desenvolvidos.

Visando suprir esta necessidade de informação sobre custos, a partir de 2004, com base nas metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e na Lei Orçamentária Anual – LOA, foram identificadas as ações programáticas das unidades administrativas descentralizadas da instituição, relacionando-as com estas metas.

Como demonstrado neste trabalho, o sistema implantado é uma tentativa ainda incipiente de apuração dos custos das atividades desenvolvidas pela Instituição. No entanto, este trabalho mostra que é possível avançar um pouco mais no controle de custos fazendo uma associação entre as metas físicas e as metas financeiras, facilitando ao gestor a visualização do que está sendo executado e quanto a ação está custando para o órgão público.

Também é possível apurar desta forma a variação percentual ocorrida entre aquilo que foi orçado e o efetivamente realizado, proporcionando um redirecionamento dos recursos para os próximos períodos.

Para a continuidade da implantação do sistema de custo, visando à apuração do custo do ensino de graduação e pós-graduação por aluno, além do custo de cada pesquisa e custo da extensão universitária, sugere-se a adoção das seguintes providências:

- 1) Alocação dos custos com pessoal nas unidades administrativas e respectivos cursos de graduação e pós-graduação, de acordo com a carga horária semanal despendida para cada atividade;
- 2) Alocação dos custos administrativos às unidades administrativas e aos objetos de custos, através de um método que melhor demonstre a utilização dos recursos;
- 3) Apuração dos custos com depreciação dos bens móveis e das instalações utilizadas pela instituição, identificando tais custos às unidades administrativas equivalentes.

Para o ano 2006, a instituição está adotando medidas que visam a melhoria e a evolução do processo de apuração e informação dos custos com pessoal, administrativos e de

depreciação, procurando, assim identificar o custo efetivo da instituição com as atividades de ensino, pesquisa e extensão, com vistas ao cumprimento de sua missão institucional.

### **Referências**

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Management Accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1997. 2. ed.

BRASIL. **Lei das Sociedades por ações: Lei n.º 6.404, de 15-12-1976, alterada pela Lei n.º 9.457, de 05-05-1997**. 26ª edição, São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Lei 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.

BRASIL. **Lei Complementar No. 101, de 04 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

GANDER, J. P. Academic research and teaching productivities: a case study. **Technological Forecasting and Social Change**. Elsevier Science, v. 49, p. 311-319, 1995.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Mariane M. **Gestão de Custos – Contabilidade e Controle**. São Paulo: Thomson Learning. 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente, São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Cost Accounting – a managerial emphasis**. New Jersey: Prentice Hall, 1996, 9º ed.

HORNGREN, C.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000, 9.ed.

LESLIE, L. L.; RHOADES, G. **Rising administrative costs: seeking explanations**. The Journal of Higher Education. v. 66, n. 2, p. 187-212, Mar-Abr/1995.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996, 5. ed.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso. Uma estratégia de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 2ª.ed. São Paulo: Malheiros Editora, 1995.

NEUMANN, R.; GUTHRIE, J. The corporatization of research in Australian higher education. **Critical Perspectives on Accounting**. Elsevier Science, v. 13, 2002, p. 721-741.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.