

# **Método ABCd - Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior**

**José Nilson Reinert**

**Clio Reinert**

## **Resumo:**

*Este trabalho tem como objetivo principal propor uma metodologia para apuração de custos de ensino nas Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras. Para tanto, identifica as limitações de algumas metodologias já propostas e busca superar estas limitações, aproveitando contribuições dos autores pesquisados e inserindo propostas de superação das limitações encontradas. Este trabalho tenta apresentar um sistema de apuração de custos, ao mesmo tempo, o mais completo, o mais simples, o menos oneroso e o mais flexível possível. Pretende-se possa o mesmo ser adaptado às características de cada Instituição onde possa vir a ser aplicado e à disponibilidade de informações, mais ou menos detalhadas, que cada estrutura administrativa possa oferecer. Acredita-se que esse estudo possa vir a facilitar possíveis comparações entre as IFES, quanto ao custo do ensino. Espera-se também, que essas comparações sejam importantes para que a sociedade possa ter uma percepção mais clara da eficiência e da eficácia dessas Universidades, na medida em que as comparações facilitam o esclarecimento desta percepção.*

## **Palavras-chave:**

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

## **Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior**

**José Nilson Reinert** (Universidade Federal de Santa Catarina) [jnilson@mbox1.ufsc.br](mailto:jnilson@mbox1.ufsc.br)

**Clio Reinert** (Universidade Federal de Santa Catarina) [jnilson@mbox1.ufsc.br](mailto:jnilson@mbox1.ufsc.br)

### **Resumo**

*Este trabalho tem como objetivo principal propor uma metodologia para apuração de custos de ensino nas Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras. Para tanto, identifica as limitações de algumas metodologias já propostas e busca superar estas limitações, aproveitando contribuições dos autores pesquisados e inserindo propostas de superação das limitações encontradas. Este trabalho tenta apresentar um sistema de apuração de custos, ao mesmo tempo, o mais completo, o mais simples, o menos oneroso e o mais flexível possível. Pretende-se possa o mesmo ser adaptado às características de cada Instituição onde possa vir a ser aplicado e à disponibilidade de informações, mais ou menos detalhadas, que cada estrutura administrativa possa oferecer. Acredita-se que esse estudo possa vir a facilitar possíveis comparações entre as IFES, quanto ao custo do ensino. Espera-se também, que essas comparações sejam importantes para que a sociedade possa ter uma percepção mais clara da eficiência e da eficácia dessas Universidades, na medida em que as comparações facilitam o esclarecimento desta percepção.*

*Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental*

### **Introdução**

Para Alonso (1999, p.44), medidas de custos e de eficiência estão diretamente ligadas. Sem “medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência”.

De uma maneira geral, “não há tradição em se medir custos no serviço público”. Por isso, programas de qualidade são difíceis de serem implantados e, caso sejam, podem ser inconsistentes e ineficientes. Assim, perguntas básicas ainda ficam sem resposta como, por exemplo: “Quanto custa uma aula? Quanto custa um determinado serviço de saúde? Quanto custa a gestão de pessoal? Qual a eficiência de cada organização do governo?” (ALONSO, 1999, p.43).

Desta forma, julga-se essencial que, no setor público, haja a implantação de sistemas de informação gerenciais que sustentem os processos decisórios das organizações e contemplem medidas de resultados e custos de obtenção, possibilitando, assim, melhoria considerável no desempenho do mesmo. (ALONSO, 1999). Em linhas gerais, as Universidades Públicas Brasileiras não têm seus orçamentos calculados com base em critérios objetivos de planejamento. De uma maneira geral, inexistente sistema de custos, ou de base de dados organizada e abrangente.

A Lei Complementar n. 101, de maio de 2000, reforça a preocupação em conhecer os custos no serviço público. Em seu art. 50, § 3º, foi estabelecido que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2004c).

O Tribunal de Contas da União (TCU), buscando acompanhar a evolução de aspectos relevantes do desempenho das IFES, recomendou a apuração do *custo por aluno* nas Universidades Federais Brasileiras. (BRASIL, 2002).

Porém, a grande maioria dos sistemas propostos até então, na tentativa de evidenciar os custos nas universidades, parece não satisfazer às necessidades dos gestores, dificultando os processos decisórios e a avaliação do desempenho institucional. Além disso, cada um emprega diferentes metodologias, limitando possíveis comparações entre Instituições. Daí a necessidade de um sistema que seja comum a todas as IFES, pelo menos nos seus aspectos mais gerais.

O ensino superior no Brasil não apresenta um conjunto de dados organizados que possibilite enquadrar as Instituições em seus vários aspectos. Os dados estatísticos existem em razoável volume e periodicidade, mas ainda sem objetividade são, muitas vezes, precários e pouco abrangentes. Existe, também, uma confusão freqüente entre custo do ensino e custo da Instituição (PEÑALOZA, 1999).

A necessidade em apurar os custos das IFES, fez com que a Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC) desenvolvesse o SAC - *Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior*. O modelo agrega estudantes matriculados em diferentes níveis - fundamental, médio, graduação e pós-graduação. Segundo Peter et al (2003), além de ser único para um país com grandes diferenças regionais, o SAC também não vem atendendo às necessidades dos gestores sobre informações de custos. Além disso, os órgãos governamentais, que divulgam o custo do aluno, nem sempre explicam a metodologia para o cálculo (AMARAL, 2004)

Um modelo adequado deveria distinguir aquela parcela de custos efetivamente dispendida no ensino de graduação e pós-graduação pelas IFES (GAETANI e SCHWARTZMAN, 1991).

Estudos mostram que nas Universidades Federais, o orçamento executado decorrente dos salários está entre 80% e 90% (PAUL e WOLYNEC, 1990; PETER *et al.*, 2003; GAETANI e SCHWARTZMAN, 1991). Considera-se, neste caso, que reduzir os custos não significa reduzir os números na folha de pagamento, mas sim maximizar a capacidade produtiva, ou seja, garantir a ocupação máxima da capacidade institucional. Se uma universidade pública tem capacidade para atender um determinado número de estudantes, quanto mais próximo deste for o número efetivo de matrículas, menor serão os custos unitários.

Nota-se que, desse modo, não haveria necessariamente perda de qualidade, pois a Instituição estaria preparada para atender o montante determinado. Poderia se falar em perda de qualidade se o número de estudantes ultrapassasse a capacidade máxima permitida pela Instituição.

Um sistema de custos, adequado às peculiaridades das IFES, se faz essencial; serve como fonte de informações gerenciais, visa à melhoria da eficácia e permite uma gestão efetivamente autônoma (PETER *et al.*, 2003). Sem medida de custos não há medida de eficiência, uma vez que esta é obtida através da relação do resultado com o custo para obtê-lo.

Elaborar uma base de informações confiável é proporcionar condições para que não só as instituições universitárias, como também o governo e a sociedade reflitam o papel dessas Instituições no desenvolvimento do país e possam se reorganizar, evitando desperdícios desnecessários, principalmente de pessoas, oferecendo aos cidadãos maiores oportunidades de acesso ao ensino superior público com qualidade.

Isso tem particular importância num país em desenvolvimento, que precisa otimizar seus recursos. Um tema é considerado importante quando está ligado a uma questão crucial que polariza ou afeta um segmento da sociedade (CASTRO, 1977). Dessa forma, este

trabalho tenta contribuir com a sociedade, permitindo que a mesma conheça um pouco mais sobre as Instituições Universitárias que sustenta.

## Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é buscar alternativas de superação das limitações das metodologias de apuração de custos de ensino nas IFES Brasileiras, visando uma nova proposição metodológica. O trabalho tem como objetivos específicos identificar algumas das metodologias já propostas e suas limitações, buscar propostas de superação das limitações identificadas e apresentar um modelo mais completo, visando à obtenção de custos: a) totais de ensino; b) da hora da atividade fim do ensino; c) do ensino de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*; d) médio de um curso; e) médio de um estudante de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*; f) médio da ociosidade do ensino de uma IFES e por curso; g) de outros aspectos sobre os quais possa haver interesse.

## Procedimentos metodológicos

Para se atingir os objetivos propostos neste trabalho, foram estudadas algumas propostas metodológicas elaboradas para este fim com o objetivo de superá-las onde fosse preciso e possível. Inicialmente, procedeu-se a pesquisa buscando reunir as propostas que, de forma direta ou indireta, reportavam-se ao custo do ensino superior no Brasil. Para isso, foi usado o critério da acessibilidade, ou seja, foram reunidas aquelas propostas encontradas com mais facilidade e consideradas de maior relevância.

Em seguida, foram selecionadas somente as propostas que já haviam sido aplicadas em pelo menos uma IFES, confirmando-se viáveis. Optou-se, ainda, por considerar aqueles estudos cujas propostas metodológicas haviam sido aplicados em Universidades públicas com referência nacional.

O presente trabalho procura arquitetar um sistema de apuração de custos de ensino para as IFES Brasileiras que seja, ao mesmo tempo e na medida do possível, o mais completo e o mais econômico, de fácil aplicabilidade e que respeite a realidade dessas Instituições. Além disso, tem caráter aplicativo, pois se pretende que o mesmo seja aplicado, não só nas IFES, mas também em outras instituições de ensino superior, com as devidas adaptações.

O trabalho é do tipo descritivo, pois procura descrever os fatos e fenômenos de forma sistemática (ROESCH, 1996; RICHARDSON, 1985); é também exploratório, pois foca o desejo de conhecer algo, busca conhecimento um pouco mais profundo por um assunto ainda não muito explorado (TRIVIÑOS, 1987); é ainda qualitativo quando analisa as metodologias que visam arquitetar um sistema de apuração de custos aplicável a todas IFES Brasileiras. Este estudo tem também um caráter bibliográfico e documental.

A pesquisa é documental quando busca por “evidências que fundamentem afirmações e declarações do pesquisador” (LÜDKE, 1986, p.39). Nesse caso, fez-se necessário definir uma unidade de análise, sendo esta a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Buscou-se na realidade da UFSC, informações relevantes para arquitetar o sistema proposto, que neste trabalho foi denominado *ABCD-Universidade – Sistema de Custeio Baseado nas Atividades Docentes da Universidade*.

Junto aos planos departamentais da UFSC (decorrentes do planejamento semestral do de cada departamento fim da Instituição), buscou-se verificar a disponibilidade de dados referente ao número de horas total dos docentes, o que proporcionou informações bastante relevantes ao estudo, pois além das horas totais, a Instituição disponibiliza também, horas por categorias de atividades - ensino, pesquisa, extensão, administração e formação.

No Departamento de Administração Escolar, buscou-se verificar a disponibilidade dos dados referentes às vagas oferecidas no vestibular e ao número de estudantes matriculados. No Departamento do Pessoal e no de Contabilidade e Finanças, buscou-se pelas folhas de pagamento dos servidores e professores e pelos orçamentos contabilizados pela Instituição.

Todos esses documentos apresentavam-se disponíveis, fisicamente ou pela internet, no sítio da UFSC. Este trabalho de consulta à realidade de uma IFES facilitou a elaboração do sistema metodológico proposto.

O estudo foi realizado tendo como unidade de análise a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), tomando-se por base a estrutura administrativa e acadêmica da Instituição. Além disso, a UFSC foi escolhida tendo em vista o acesso disponibilizado pela Instituição.

### **O conceito de *custos***

A terminologia custo apresenta diversidade de concepções. As necessidades podem variar de uma situação para outra, assim como o tipo de linguagem utilizado e o que se deseja alcançar (LEONE, 2000 e SANTOS, 2000). Nas atividades comerciais, por exemplo, custo significa o quanto foi gasto para adquirir certa mercadoria. Nas industriais, o quanto foi gasto para fabricar determinado produto. No mercado, o quanto foi gasto para vender um produto ou serviço (SANTOS, 2000). Além disso, o custo pode ser vinculado à troca (IUDÍCIBUS, 1998).

A palavra custo também pode ser associada a sacrifício para obtenção de um objeto (HORNGREN; FOSTER e DATAR, 2000), porém, um sacrifício que sempre trará alguma vantagem, segundo Iudicibus (1998). Quando esse objeto é a educação superior, os custos podem ser classificados como individuais ou sociais. Individuais quando são custos suportados pelo indivíduo, pela família ou pelas unidades econômicas produtivas de bens e serviços. Sociais quando são suportados pela sociedade (BLAUG, 1975). No caso das IFES, os custos sociais representam “o sacrifício que a sociedade arca para fornecer a educação superior” (MORGAN, 2004, p.45).

### **Custos nas IFES Brasileiras**

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são bastante complexas e apresentam enorme diversidade quanto às atividades que realizam. No entanto, todas contemplam basicamente as mesmas atividades fim, ou seja, ensino, pesquisa e extensão.

De uma maneira geral, as IFES oferecem educação em diversos níveis. Atuam na educação infantil, com os núcleos de desenvolvimento infantil; no ensino fundamental e médio, com os colégios de aplicação e, principalmente, na educação superior, oferecendo cursos de graduação e pós-graduação nas diversas áreas de conhecimento. Possuem, ainda, escolas técnicas e colégios agrícolas, normalmente em *campi* no interior dos Estados. Desenvolvem atividades de educação à distância e formação continuada.

As atividades de extensão e de pesquisa são desenvolvidas em todos os níveis, sendo que as últimas acontecem, principalmente, nos programas de pós-graduação. Essas Instituições apresentam, ainda: hospitais, clínicas odontológicas, museus, teatros, bibliotecas, restaurantes, planetários, centros esportivos, laboratórios, etc.

Por desenvolverem basicamente as mesmas atividades, as IFES apresentam estruturas organizacionais bastante similares. As variações aparecem nos órgãos de assessoria, no número de unidades acadêmicas e nas nomenclaturas (PETER et al, 2003). Também há variações quanto aos recursos financeiros destinados a cada uma delas. Esses recursos são provenientes da arrecadação de tributos – impostos, taxas e contribuições pagas pela população sendo, basicamente, recursos oriundos do Tesouro Nacional. No entanto, há

sempre um percentual menor captado por outras fontes, além das próprias arrecadações das IFES. Esta similaridade de estrutura acaba facilitando bastante a possibilidade de maior generalização na aplicação de uma metodologia comum de apuração de custos nas IFES.

Do montante dos custos das Universidades Federais Brasileiras, a parcela mais significativa está concentrada em pessoal e encargos sociais (WOLYNEC, 1990; GAETANI e SCHWARTZMAN, 1991; PEÑALOZA, 1999; PETER et al, 2003 e MORGAN, 2004). São os denominados custos fixos no curto prazo, representando cerca de 80% dos custos totais (PETER et al, 2003).

Para Peñaloza (1999), os custos com pessoal podem chegar a 90% do total das despesas correntes da Instituição. Um estudo realizado na Universidade Federal do Ceará, tendo como base os dados referentes ao ano de 2000, apontou que os custos com pessoal e encargos sociais representaram cerca de 93% do custo total da Universidade naquele ano (PETER et al, 2003). Dessa forma, a preocupação maior de um sistema de custos deve estar concentrada no tratamento dos custos fixos, exatamente por representarem a parcela mais significativa dos custos das Universidades Federais Brasileiras.

As IFES propiciam a obtenção dos mais variados custos – por estudante, do ensino, da pesquisa, da extensão, dos centros de saúde etc, resultado de sua complexidade. Dentre esses, o mais discutido parece ser o *custo por estudante*. Geralmente, propõe-se calcular o custo por estudante tendo somente o orçamento do Tesouro como indicador do custo total. No entanto, além de receberem recursos do Tesouro, as Universidades tem recursos próprios e captam recursos por outras fontes, como por exemplo, convênios. Porém, para Gaetani e Schwartzman (1991), a solução estaria na construção de um orçamento de ensino que incluiria todas as despesas correntes, depois de excluídas aquelas destinadas a pesquisa e aos serviços públicos, restaurantes, moradias universitárias e hospitais (GAETANI e SCHWARTZMAN, 1991, p. 9).

Para Peter et al (2003), deveria ser considerado somente o gasto efetuado com recursos oriundos do orçamento da própria Instituição, além daqueles recursos provenientes do Tesouro. Para eles, “não há registro do consumo de recursos originários de outras fontes (...) Por outro lado, esses recursos não são relevantes e uma preocupação com este aspecto poderia comprometer a relação custo *versus* benefício do modelo proposto” (PETER et al, 2003, p. 7).

As preocupações com a gestão de custos nas IFES são extremamente oportunas e cada vez maiores. Porém, os sistemas de apuração, existentes até então, parecem não satisfazer às necessidades das próprias Instituições, de seus administradores, do governo e da sociedade em geral.

A situação parece ser ainda mais complicada quando se pretende fazer comparações entre Instituições, pois a maioria dos sistemas não apresenta padronização mínima necessária para possíveis confrontações. Enquanto alguns pontos são considerados relevantes por um determinado autor ou em uma determinada proposta, não o são por outro e, mais do que isso, algumas vezes esses fatores sequer são mencionados. Parece não existir um argumento forte o suficiente que supere as limitações que podem ser observadas nos métodos propostos. Conseqüentemente, ainda não se consegue encontrar uma proposta que seja considerada e adotada pela maioria das Instituições.

No entanto, dentre os métodos de custeio existentes, parece que o baseado em atividades - *Activity Based Costing* (ABC) é o mais adequado para o caso de apuração de custos nas Universidades Federais. Nas palavras de Peter et al (2003, p. 12):

a fundamentação teórica da Contabilidade de custos aponta o *Activity Based Costing* (ABC), como a metodologia mais adequada a ser utilizada na construção de um sistema de custos para as Universidades Federais brasileiras, devido às

características dessas instituições: (1) grande diversidade de produtos/serviços; (2) elevada estrutura de custos fixos.

### **Custeio Baseado em Atividades – Método ABC**

O Custeio Baseado em Atividades – *Activity Based Costing* (ABC), é um método poderoso aplicável a qualquer tipo de organização. Mesmo tendo suas origens nas fábricas, atualmente muitas organizações que prestam serviços também estão obtendo benefícios com o uso do ABC (KAPLAN e COOPER, 2000).

Enquanto os métodos de custeio tradicionais ou clássicos se preocupam somente com exatidão e precisão dos números, o ABC busca, nesses mesmos números, as atribuições que lhe assegurem a acurácia necessária à gestão baseada em atividades (NAKAGAWA, 2001). A idéia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da Instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que relacionem os produtos e essas atividades. Isso porque esse método “pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos” (BORNIA, 2002, p.122).

A implantação do método ABC possibilita à organização “melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos subcusteados ou supercusteados, permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão” (COGAN, 2000, p. 8) e possibilita também redução de desperdícios e melhoria dos processos. Os custos dos produtos ainda podem ser calculados com maior precisão. (COGAN, 2000; BORNIA, 2002).

O método ABC identifica as reais fontes geradoras de custo, podendo, desta forma, identificar exatamente quais recursos e onde os mesmos vem sendo consumidos; identifica o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos e incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade (CANGI, 1995 *apud* AMARANTE, 2002).

Segundo Martins (2003, p.95) “o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira *arte* do ABC está na escolha dos direcionadores de custos”, que são os fatores que determinam a ocorrência de uma determinada atividade. “Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos” (MARTINS, 2000, p. 96).

Bornia (2002, p.126) corrobora Martins (2003) quando diz que, utilizando os direcionadores de custo, “o ABC objetiva encontrar os fatores que causam os custos, isto é, determinar a origem dos custos de cada atividade para, desta maneira, distribuí-los corretamente aos produtos, considerando o consumo das atividades por eles”.

De fato, existem dois tipos de direcionadores: o direcionador de custos de recursos e o direcionador de custos de atividades. O primeiro “identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades” (MARTINS, 2003, p.96). É um mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades (NAKAGAWA, 2001, p.74). Os recursos são alocados às atividades, sendo usados somente quando não houver a possibilidade de alocação direta a essas atividades (KAPLAN e COOPER, 2000).

O direcionador de custos de atividades “identifica a maneira como os produtos *consomem* atividades e serve para custear produtos (ou outros custeamentos), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos” (MARTINS, 2003, p.96). Também é um mecanismo para rastreamento e indicação, porém, não mais dos recursos consumidos pelas atividades, mas das atividades necessárias para a fabricação de produtos (NAKAGAWA, 2001).

No entanto, de modo geral, não se pode afirmar a quantidade exata de direcionadores com que se deve trabalhar, pois os direcionadores variam de organização para organização, depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício e de como e por que as atividades são executadas (MARTINS, 2003, p. 96).

### **Metodologias de apuração de custos nas Instituições Federais Brasileiras**

Utilizando as palavras de Peter *et al* (2003, p. 2),

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 IFES Brasileiras, nove foram destacadas neste estudo. Os responsáveis pela elaboração de cada um dos modelos estão citados a seguir: 1. Elisa Wolyne; 2. Francisco Gaetani e Jacques Schwartzman; 3. Nelson Antonio P. Camacho; 4. Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação - SESu/MEC; 5. Verônica Peñaloza; 6. Tribunal de Contas da União – TCU; 7. Nelson Cardoso do Amaral; 8. Maria da Glória Arrais Peter, Eliseu Martins, Maria Naiula Monteiro Pessoa e Fábio Arrais Peter; e 9. Beatriz de Fátima Morgan. Cada uma destas propostas foi analisada visando identificar suas particularidades e suas limitações. Comparando-se umas contra as outras procurou-se identificar superações para cada uma das limitações sugeridas e, por fim, foi feita uma proposta metodológica de apuração de custos para as Universidades Federais Brasileiras, aqui denominada de ABCd – Universidade.

### **Proposta de apuração de custo para as IFES Brasileiras**

A seguir, apresenta-se uma proposta de apuração de custo de ensino para as IFES Brasileiras. Essa proposta teve como base outros modelos já testados e viabilizados em Instituições Públicas do Ensino Superior no Brasil. A proposta pretende ser simples e econômica e se enquadrar na realidade das IFES, levando em consideração a questão matricial, ou seja, as disciplinas dos diversos departamentos cruzando-se dentro dos cursos de graduação e pós-graduação.

Para viabilizar tal proposição, faz-se necessário percorrer quatro fases. A primeira delas constitui-se na identificação de algumas metodologias de apuração de custos propostas para Instituições Universitárias Brasileiras. A segunda, na identificação dos fatores limitantes dessas metodologias, partindo principalmente daqueles apontados pelos próprios autores. Em seguida, colocam-se as alternativas de superação das limitações apontadas. Por último, aparecem as contribuições das metodologias estudadas agregadas ao modelo proposto.

Para alcançar as perguntas orientadoras da pesquisa e os objetivos deste estudo, foi proposto um modelo de apuração de custos que vai do geral para o particular, respeitando-se a estrutura matricial das Instituições Universitárias. Desta forma, chegou-se ao método aqui denominado ABCd-Universidade - Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades, tendo a hora atividade docente como direcionador principal de custos.

Ressalta-se que essa proposta, em princípio, não considera os custos referentes a obras e instalações. Segundo Gaetani e Schwartzman (1991), considerar esses custos parece ser problemático, pois podem existir muitas diferenças de uma Instituição para outra.

Ainda segundo os autores, algumas Instituições já se encontram consolidadas, enquanto outras continuam ampliando suas instalações. Limitações também se fazem

presentes quando se pretende realizar comparações entre as Universidades (GAETANI e SCHWARTZMAN, 1991, p. 8). O aprimoramento exigido para contabilizar este custo parece ser motivo relevante, mas, ao mesmo tempo, limitante, pois devem ser consideradas todas as obras, conhecer o tempo de existência de cada uma delas e fazer seu custo de depreciação. Se a Instituição achar interessante conhecer todos estes custos, chegará a resultados mais precisos, com certeza, porém o custo operacional de acompanhamento deverá ser levado em consideração.

A seguir, estão apresentados os passos principais de uma metodologia para apuração de custos de ensino numa Instituição Federal de Ensino Superior.

### ***1º passo - Definir o total de recursos a ser considerado***

Nesse caso, são consideradas as contribuições de Gaetani e Schwartzman (1991), de Morgan (2004) e de Peñaloza (1999). Os autores ressaltam que muitas Instituições geram recursos próprios, por isso, seria limitante considerar somente recursos oriundos do Tesouro. Segundo Morgan (2004), em 2003, 35% dos recursos orçamentários da Universidade de Brasília eram provenientes de arrecadação própria. A metodologia aqui proposta considera não só os recursos repassados pelo Tesouro, mas todos aqueles que são contabilizados pela Instituição. Porém, exclui as despesas extra orçamentárias cujo montante não é confiável, como propõe Peñaloza (1999).

#### ***Custo total da IFES***

|   |                                                        |
|---|--------------------------------------------------------|
|   | Recursos totais repassados pelo Tesouro                |
| + | Outros recursos contabilizados pela Instituição        |
| - | Despesas extra-orçamentárias de montante não confiável |
| = | <b>Custo total da IFES</b>                             |

### ***2º passo – Obter os custos não vinculados direta e/ou indiretamente às atividades fim***

Para isso, identifica-se os custos que não correspondam às atividades fim e nem mesmo às atividades meio que visem cooperar diretamente com as atividades fim. Sendo assim, retira-se as parcelas de custo destinadas a: pessoal inativo (aposentados e pensionistas); precatórios; hospitais, maternidades e clínicas odontológicas; restaurantes, moradias estudantis, editora e imprensa.

Quanto ao pessoal inativo (aposentados e pensionistas), leva-se em consideração as contribuições de Gaetani e Schwartzman (1991), principalmente. Para eles, estas parcelas devem ser obrigatoriamente excluídas do cálculo, pois se referem a compromissos previdenciários que não tem nenhuma tradução em termos de produtos e serviços no presente. A metodologia apresentada pelo TCU e as propostas apresentadas por Wolyneć (1990), Amaral (2004), Peter *et al* (2003) e Morgan (2004) também defendem tal exclusão. Da mesma forma, a parcela referente aos precatórios (que são dívidas judiciais das Universidades) deve ser excluída do cálculo, pois não tem nenhuma tradução em termos de produtos e serviços no presente.

Quanto à parcela de custo referente aos órgãos de saúde – hospitais, maternidades e clínicas odontológicas, leva-se em consideração, principalmente, as contribuições de Gaetani e Schwartzman (1991), que julgam esses custos consideráveis a ponto de provocarem graves distorções se inclusos no cálculo. Na verdade, esses serviços correspondem a políticas sociais governamentais, que extrapolam as necessidades das atividades fim de cada Instituição de Ensino Superior.

As contribuições dos autores também são ressaltadas no que se refere à parcela de custo referente aos restaurantes. Nesta proposta, os mesmos também foram vistos como atividade social, assim como os órgãos de saúde e, por essa razão, extrapolam os objetivos finais da Universidade. Além disso, parte dos custos é coberta pela compra dos passes. Evidentemente, o restaurante universitário oportuniza melhores condições para os estudantes carentes, mas não é necessário para que a atividade fim aconteça. Da mesma forma, não foram considerados os custos referentes às moradias estudantis universitárias.

O custo das editoras, imprensa e outros do gênero também são desconsiderados nesta proposta, como sugere Morgan (2004) Estas unidades não são necessárias para que as atividades fim aconteçam. Não são custos da Universidade, mas opções. As editoras universitárias funcionam como incentivo à produção científica, no entanto suas publicações poderiam perfeitamente em outras editoras não universitárias. Os trabalhos potencialmente melhores procuram, normalmente, editores de maior prestígio para suas publicações.

Assim, chega-se ao custo parcial não está vinculado direta e/ou indiretamente às atividades fim.

Para chegar à composição total do custo não vinculado direta e/ou indiretamente às atividades fim, deve-se retirar também, na medida do possível, um percentual do *Custo da Administração Superior* (que aqui engloba os custos das Reitorias, Pró-Reitorias e Diretorias não acadêmicas).

Para calcular esse custo, faz-se necessário: (1) identificar o total do *Custo da Administração Superior*; (2) identificar o percentual que o *custo parcial não vinculado direta e/ou indiretamente às atividades fim* tem em relação ao total de recursos a ser considerado (obtido no primeiro passo do método ABCd-Universidade); (3) multiplicar este percentual pelo Custo da Administração Superior; e (4) deduzir este valor do custo parcial não vinculado direta e/ou indiretamente às atividades fim (obtido no 2º passo do método ABCd-Universidade).

---

***Custos não vinculados direta e/ou indiretamente às atividades fim***

---

|   |                                                                             |
|---|-----------------------------------------------------------------------------|
|   | Custo com pessoal inativo (aposentados e pensionistas)                      |
| + | Custo com precatórios                                                       |
| + | Custo dos órgãos de saúde: hospitais, maternidades e clínicas odontológicas |
| + | Custo do Restaurante Universitário                                          |
| + | Custo de moradias estudantis                                                |
| + | Custo de Editora                                                            |
| + | Custo de Imprensa                                                           |
| + | Custo de Rádio e Televisão                                                  |
| + | Outros custos não previstos                                                 |
| + | Custo da administração superior correspondente                              |
| = | <b>Custos não vinculados direta e/ou indiretamente às atividades fim</b>    |

---

***3º passo – Obter o custo das atividades fim***

Deve-se subtrair do resultado obtido no 1º passo, o obtido no 2º passo.

---

***Custo das atividades fim***

---

|   |                                                                   |
|---|-------------------------------------------------------------------|
|   | <b>Custo total da IFES</b>                                        |
| - | Custos não vinculados direta e/ou indiretamente às atividades fim |
| = | <b>Custo das atividades fim</b>                                   |

---

**4º passo – Obter o custo das atividades fim de nível superior**

Deve-se retirar, do custo anterior, os custos do ensino pré-escolar, do ensino fundamental e dos Colégios de Aplicação e Agrícolas. Mesmo se forem vistos como laboratórios, esses custos não devem ser considerados, pois as atividades desenvolvidas nessas unidades poderiam ser realizadas em qualquer outra Instituição não vinculada a Instituição Universitária, sem nenhum problema aparente. Pelo menos no caso da UFSC, é bom lembrar que todo o ensino pré-universitário não é exclusivo e nem preferencial para filhos de professores e servidores.

Além disso, na medida do possível, deve ser excluída uma parcela do *Custo da Administração Superior*. Para calcular esse percentual, faz-se necessário: (1) identificar o total do *Custo da Administração Superior vinculado direta e/ou indiretamente às atividades fim*; (2) identificar o Custo que as atividades de nível pré-universitário tem em relação ao custo da Instituição que está vinculado direta e/ou indiretamente às atividades fim; (3) multiplicar este percentual pelo custo da Administração Superior vinculado direta e/ou indiretamente às atividades fim; (4) deduzir este valor do custo das atividades de graduação e pós-graduação *stricto sensu*.

**Custo das atividades fim de nível superior**

|   | <b>Custo das atividades fim</b>                           |
|---|-----------------------------------------------------------|
| - | Custo das atividades de ensino de nível pré-universitário |
|   | Custo das atividades pré-escolares                        |
| + | Custo do ensino fundamental                               |
| + | Custo dos Colégios de Segundo Grau                        |
| + | Custo da administração superior correspondente            |
| = | <b>Custo das atividades fim de nível superior</b>         |

**5º passo - Custo médio da hora atividade fim**

Para o cálculo do custo médio da hora atividade fim, faz-se necessário dividir o custo das atividades de graduação e pós-graduação *stricto sensu*, pelo número de horas das atividades fim (ensino superior, pesquisa e extensão).

**Custo médio da hora atividade fim**

|   | <b>Custo das atividades fim de nível superior</b>              |
|---|----------------------------------------------------------------|
| ÷ | Total de horas de atividades fim (ensino, pesquisa e extensão) |
| = | <b>Custo médio da hora da atividade fim</b>                    |

**6º passo – Custo do ensino superior**

Multiplicar o custo médio da hora atividade fim pelo total de horas de ensino superior, obtendo-se, assim, o custo desta atividade.

**Custo do Ensino Superior**

|   | <b>Custo hora da atividade fim</b>                          |
|---|-------------------------------------------------------------|
| x | Horas de ensino superior e orientação                       |
| = | <b>Custo das atividades de ensino superior e orientação</b> |

**7º passo – Custo do ensino de graduação e de pós-graduação stricto sensu**

O *custo da atividade de ensino* (obtido no 6º passo) engloba o custo de graduação, de pós-graduação *stricto sensu* e de orientação. Para obter o *custo do ensino de graduação e do ensino de pós-graduação stricto sensu* é preciso separar o número de horas dedicadas ao ensino de graduação (incluindo as orientações) do número de horas dedicado ao ensino de pós-graduação *stricto sensu* (incluindo as orientações). Com isso, pode-se calcular o percentual dedicado a cada nível em relação ao total. Dessa forma, multiplicando-se o percentual de cada nível pelo custo das atividades de ensino, pode-se obter o *custo do ensino de graduação e o custo do ensino de pós-graduação stricto sensu*.

| <b>Custo do Ensino de Pós-Graduação e de Graduação</b> |                                                                            |
|--------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
|                                                        | <b>Custo das atividades de ensino superior e orientação</b>                |
| x                                                      | % horas de ensino e orientação de pós-graduação no total destas atividades |
| =                                                      | <b>Custo do ensino de pós-graduação</b>                                    |
| x                                                      | % horas de ensino e orientação de graduação no total destas atividades     |
| =                                                      | <b>Custo do ensino de graduação</b>                                        |

**8º passo – Custos de ensino por Centro de Ensino**

Neste caso, é preciso considerar os Centros Universitários como centros de custo. Para isso deve-se: (1) identificar os Centros Universitários; (2) alocar em cada um deles todos os custos possíveis de serem identificados; (3) somar esses custos alocados em cada um dos Centros; (4) deduzir esses custos do custo total das atividades fim dos Centros de Ensino somados; (5) direcionar o custo que sobrou pelo percentual de atividade fim de cada Centro em relação a toda Universidade. Isso resulta no custo parcial de cada Centro. Em seguida, deve-se (6) somar, em cada um dos Centros, os respectivos custos individualizados de cada um deles, previamente identificados. Esta soma, multiplicada pelo percentual das atividades de ensino no total das atividades fim de cada Centro, oferece como resultado o custo das atividades de ensino dos respectivos Centros de Ensino. Este resultado, por sua vez, dividido pelo número de horas de ensino de um Centro de Ensino, fornece o custo médio hora das atividades deste Centro.

| <b>Custos de ensino por Centro de Ensino</b> |                                                                  |
|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
|                                              | Custo total do Centro (apurado e/ou estimado)                    |
| x                                            | % atividades de ensino no total de atividades docentes do Centro |
| =                                            | <b>Custo das atividades de ensino de um Centro de Ensino</b>     |
| ÷                                            | Nº horas de ensino do Centro                                     |
| =                                            | <b>Custo médio hora das atividades de ensino do Centro</b>       |

**9º passo – Custo médio do ensino de um curso**

Posteriormente, é preciso que sejam identificadas quantas horas cada Centro tem dentro de cada curso. Dessa forma, as horas de cada Centro de Ensino devem ser multiplicadas pelo seu custo da hora atividade fim, até totalizar o Custo do Curso.

| <b>Custo do ensino de um curso</b> |                                                              |
|------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
|                                    | Σ (Horas de ensino de cada Centro de Ensino dentro do Curso) |

|   |                                                                     |
|---|---------------------------------------------------------------------|
| X | Custo médio hora das atividades de ensino de cada Centro de Ensino) |
| = | <b>Custo do ensino de um curso</b>                                  |

### 10º passo – *Custo médio padrão anual de um estudante de graduação*

Custo padrão é um custo pré determinado, segundo Leone (LEONE, 2000, p. 66). Para obter o *custo médio padrão anual de um estudante de graduação*, considera-se o *custo total do ensino de graduação* como numerador e, como denominador, o somatório do número de vagas oferecidas anualmente no vestibular, multiplicado pelo número de anos que o estudante tem para concluir oficialmente o curso. Há que se levar em conta também, os cursos em implantação. O mesmo raciocínio vale para os cursos de pós-graduação *stricto sensu*.

| <b>Custo médio <u>padrão</u> anual de um estudante de graduação (ou de pós)</b> |                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
|                                                                                 | <b>Custo total do ensino de graduação</b>                      |
| ÷                                                                               | Σ (Nº de vagas oferecidas na admissão para cada curso          |
| X                                                                               | Nº padrão de anos para conclusão de cada curso correspondente) |
| =                                                                               | <b>Custo médio padrão anual de um estudante de graduação</b>   |

### 11º passo – *Custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação stricto sensu)*

Para obter o *custo médio anual de um estudante de graduação*, considera-se o *custo total do ensino de graduação* como numerador e como denominador o número de estudantes matriculados ao longo do ano. Esse denominador deve levar em consideração os cursos semestrais e trimestrais. Com isso tem-se, para os cursos semestrais, o somatório do número de estudantes matriculados no primeiro semestre e no segundo semestre, dividido por dois; para os cursos trimestrais, o somatório do número de estudantes matriculados no primeiro, segundo e terceiro trimestres, dividido por três.

Esta metodologia propõe não considerar o denominado “aluno especial”, pois o mesmo não está aumentando o custo de qualquer curso. Ele aparece somente quando existe espaço ocioso numa turma e, além disso, não recebe a titulação da instituição. Ele é matriculado não em um curso, mas apenas em uma disciplina.

| <b>Custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação)</b> |                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
|                                                                             | <b>Custo total do ensino de graduação (ou de pós-graduação)</b>             |
| X                                                                           | Nº de estudantes matriculados no curso                                      |
| =                                                                           | <b>Custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação)</b> |

### 12º passo – *Custo da ociosidade do ensino de uma IFES ou de um curso*

Para obter o custo médio da ociosidade do ensino por curso é só multiplicar o custo padrão do estudante por curso pelo número de vagas ociosas.

| <b>Custo da ociosidade do ensino de uma IFES (ou de um curso)</b> |                                                              |
|-------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
|                                                                   | Custo padrão de um estudante da IES (ou de um curso)         |
| x                                                                 | Nº de vagas ociosas na IES (ou em um curso)                  |
| =                                                                 | <b>Custo da ociosidade do ensino na IES (ou em um curso)</b> |

## Considerações finais

O presente trabalho se constitui de uma metodologia para a apuração dos custos de ensino para as IFES Brasileiras, aproveitando as contribuições dos autores pesquisados, mais as contribuições dos próprios autores deste trabalho.

Procurou-se, aqui, apresentar um sistema de apuração de custos de ensino que fosse, ao mesmo tempo, o mais completo, o mais simples, o menos oneroso e o mais flexível possível.

Espera-se que a proposta apresentada possa ser aplicada, não só nas IFES Brasileiras, mas também em outras instituições de ensino superior, públicas e privadas. Quando da aplicação do trabalho, o mesmo poderá sofrer adaptações em função das características da Instituição e da disponibilidade de informações, mais ou menos detalhadas, que a estrutura administrativa possa oferecer.

Através das aplicações da metodologia aqui proposta e das comparações, fatores não previstos neste trabalho poderão ser verificados e devidamente tratados. Acredita-se que esse estudo possa vir a facilitar essas possíveis comparações, particularmente quanto ao custo das atividades de ensino. Isso porque, normalmente, apresentam-se custos como sendo de ensino, sem que se tenha uma preocupação de se excluir previamente custos desvinculados dele, como, como pesquisa, extensão, além de outros.

Esta não exclusão pode passar à sociedade uma percepção de que há custos excessivos de ensino nas Universidades Federais, quando comparadas com as universidades privadas, que normalmente não tem hospitais, serviços de atendimento odontológico, atividades de pesquisa e atividades de extensão, dentre outras.

Espera-se, também, que essas comparações sejam extremamente importantes para que a sociedade, que financia as Instituições Federais de Ensino, possa ter uma percepção mais clara da eficiência e da eficácia dessas Universidades, na medida em que as comparações facilitam o esclarecimento desta percepção.

## Referências

- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, n. 1, p. 37-62, jan.-mar., 1999.
- AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência? **Revista Avaliação – Revista de Avaliação Institucional da Educação Superior**. São Paulo, v. 9, n. 2, p. 115-125, jun., 2004.
- AMARANTE, F. M. S. **Diretrizes para elaboração orçamentária em instituição de ensino superior, alicerçadas nos pressupostos do ABC – activity based costing**: o caso da Estácio de Sá de Santa Catarina. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2002 (dissertação de Mestrado).
- BLAUG, M. **Introdução à economia da educação**. Porto Alegre: Globo, 1975.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Plenária n. 408. **Relatório Consolidado de Auditoria Operacional**, Brasília, 24 de abr. 2002.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101/2000, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 3 nov. 2004c.
- CASTRO, C. M. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- COGAN, S. **Activity based costing (ABC)**: a poderosa estratégia empresarial. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.
- GAETANI, F. e SCHWARTZMAN, J. **Indicadores de produtividade nas Universidades Federais**. São Paulo - NUPES, 1991.

- HORNGREN, C. T.; FOSTER G. e DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Livros Técnicos e Científicos, 2000.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade geral**. 6 ed. São Paulo, 1998.
- KAPLAN R. S. e COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.
- LEONE, G.S.G. **Custos: Planejamento; implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LÜDKE, M. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: EPU, 1986.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MORGAN, B. F. **A determinação do custo do ensino na educação superior**: o caso da Universidade de Brasília. Brasília: Universidade de Brasília, 2004 (dissertação de Mestrado).
- NAKAGAWA, M. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PAUL, J. J., WOLYNIEC, E. **O custo do ensino superior nas instituições federais**. São Paulo - NUPES, 1990.
- PEÑALOZA, V. **Um modelo de análise de custos do ensino superior**. São Paulo - NUPES, 1999.
- PETER, M. G. A.; MARTINS, E.; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing**. Anais da XXVII Reunião Anual da ANPAD, São Paulo, 2003.
- REINERT, Clio. **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Pós-Graduação em Administração. Universidade Federal de Santa Catarina, 2005.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1985.
- ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio do curso de administração**: guia para pesquisas, projetos, estágios e trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Atlas, 1996.
- SANTOS, J. J. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.