

O custo do ensino de graduação e pós-graduação em instituições de ensino superior

Antônio Artur de Souza (UFMG) - antonioarturdesouza@gmail.com

Flávia Silva de Lima Duque (UFMG) - flaslduque@gmail.com

Ana Cláudia Linhares Terra (UFMG) - anaclterra@hotmail.com

Ligiana Ferreira de Oliveira (UFMG) - lili_lfo@hotmail.com

Resumo:

O crescimento considerável da produção científica contábil enseja a necessidade de avaliação criteriosa das informações que estão sendo geradas para a tomada de decisões. Essas informações devem ser úteis para melhorias nos processos de planejamento, orçamento e desempenho da administração. A necessidade de alta capacitação e especialização das Instituições de Ensino Superior (IES), aliada à diversidade de atividades que elas realizam, torna complexa a implantação de um método de cálculo de custo. Este artigo teve como objetivo identificar e descrever os métodos utilizados para o cálculo de custos de cursos de graduação e pós-graduação. Por meio da pesquisa bibliográfica, tomou-se por base os artigos publicados nos principais periódicos científicos de Contabilidade e Administração no período de 1998 e 2008. Apesar do número reduzido de pesquisas sobre custos em cursos de graduação, foi possível constatar que ainda não há consenso na literatura sobre a metodologia para o cálculo de custo nas IES. Foi possível também verificar que a principal dificuldade na implantação de um sistema de custos em IES é a falta de dados disponíveis. As diferentes características de cada instituição e o emprego de diversas metodologias limitam as possíveis comparações nacionais e internacionais entre instituições. Dessa forma, apesar de ainda pouco discutido no âmbito acadêmico, observou-se um debate importante de caráter teórico e prático.

Palavras-chave: Custos em Instituições de Ensino Superior. Custo aluno. Métodos de Cálculo de Custos.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos

O custo do ensino de graduação e pós-graduação em instituições de ensino superior

Resumo

O crescimento considerável da produção científica contábil enseja a necessidade de avaliação criteriosa das informações que estão sendo geradas para a tomada de decisões. Essas informações devem ser úteis para melhorias nos processos de planejamento, orçamento e desempenho da administração. A necessidade de alta capacitação e especialização das Instituições de Ensino Superior (IES), aliada à diversidade de atividades que elas realizam, torna complexa a implantação de um método de cálculo de custo. Este artigo teve como objetivo identificar e descrever os métodos utilizados para o cálculo de custos de cursos de graduação e pós-graduação. Por meio da pesquisa bibliográfica, tomou-se por base os artigos publicados nos principais periódicos científicos de Contabilidade e Administração no período de 1998 e 2008. Apesar do número reduzido de pesquisas sobre custos em cursos de graduação, foi possível constatar que ainda não há consenso na literatura sobre a metodologia para o cálculo de custo nas IES. Foi possível também verificar que a principal dificuldade na implantação de um sistema de custos em IES é a falta de dados disponíveis. As diferentes características de cada instituição e o emprego de diversas metodologias limitam as possíveis comparações nacionais e internacionais entre instituições. Dessa forma, apesar de ainda pouco discutido no âmbito acadêmico, observou-se um debate importante de caráter teórico e prático.

Palavras-chaves: Custos em Instituições de Ensino Superior. Custo aluno. Métodos de Cálculo de Custos.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

A produção científica na área de contabilidade cresceu significativamente nos últimos dez anos, sobretudo devido ao surgimento de novos programas de pós-graduação *stricto sensu*, bem como de cursos de especialização, periódicos, congressos e seminários (MARTINS E SILVA, 2005). Segundo Oliveira (2002), a produção científica e sua comunicação são essenciais ao desenvolvimento do conhecimento para somar os esforços individuais dos membros da comunidade científica e para a aceitação do que foi produzido. A comunicação formal científica, em sua versão primária abrange periódicos, teses, dissertações, relatórios, anais e atas de congressos, patentes e representam oportunidades para que a comunidade acadêmica troque conhecimentos, de forma que as contribuições teóricas permitam novos avanços na área.

Braga, Cruz e Oliveira (2007) afirmam que, embora essa área do conhecimento seja incipiente se comparada com áreas correlatas, como a administração e a economia, o crescimento considerável da produção científica contábil enseja a necessidade de avaliação criteriosa do que se tem produzido. Na área das ciências sociais, em que a contabilidade está enquadrada, Diehl e Souza (2008) ressaltam ainda que o conhecimento depende com frequência da opinião de especialistas e, portanto, é necessária atenção para assegurar que o debate não se torne estéril, com pouca ou nenhuma contribuição teórica efetiva.

Neste contexto, a contabilidade pode gerar informações úteis para a tomada de decisões baseada em números que idealizem a situação financeira e patrimonial da organização. A educação é uma importante área a ser pesquisada, já que se trata de uma forma reconhecida de difusão de conhecimento relevante para o desenvolvimento do país, fornecendo, assim, as condições necessárias para o desenvolvimento econômico e social (MAGALHÃES, 2006). Segundo o *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) (2008), em 1995, o gasto do Brasil com educação foi de 3,7% do PIB para 4,4% do Produto Interno Bruto (PIB). Porém, nesse período, o aumento do investimento na educação superior foi apenas 0,1% do PIB, já que a maior parte desse gasto foi direcionada à educação primária e secundária. Apesar desse aumento, o gasto por aluno de curso superior é quase nove vezes maior que o gasto por aluno de curso secundário. Segundo a OECD, em 2005, o gasto por aluno da educação secundária foi de 1.186, enquanto o gasto por aluno da educação superior foi de 9.808.

De acordo com o Censo da Educação Superior de 2007 (MEC, 2009), observou-se uma queda na concorrência pelas vagas de educação superior, principalmente devido ao aumento no número de vagas ofertadas. Porém, a concorrência pelas vagas nas IES federais aumentou de 7,9 para 8,3 no período de 1995 a 2007. Além disso, de acordo com a Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior (ABMES), em 2004 o acesso à educação superior ainda era bem restrito no Brasil: “(...)de cada cem pessoas com 18 a 24 anos de idade, apenas nove estão matriculadas no ensino superior.” Dessa forma, os recursos direcionados à educação superior público no Brasil ainda não são suficientes para suprir a demanda.

Segundo Carpintéro (2009), a preocupação com a determinação do custo por aluno em uma instituição de ensino superior pública é também uma preocupação com o uso dos recursos públicos na formação de pessoas. Para superar a escassez de recursos e a pressão da sociedade pelo efetivo controle e redução de custos, as IES buscam ferramentas que auxiliem na busca pela maior eficiência (MORGAN, 2004). Além disso, segundo Marinho (1999), a existência de múltiplas atividades nestas instituições as tornam complexas, dificultando o estabelecimento de sistemas de custos que retratem sua estrutura de custos. Assim, uma das principais discussões sobre o assunto é a necessidade das Instituições de Ensino desenvolverem sistemas de custos.

De acordo com a Equipe de Pesquisa da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP, 2001), “a importância desse tema pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo na última década e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada.”

O curso superior é um importante meio de desenvolvimento econômico do país e a preocupação com o seu custo é uma questão que interessa a sociedade, principalmente em um país em a demanda pelo curso superior é maior do que a oferta. A necessidade de alta capacitação e especialização das IES, aliado à diversidade de atividades que elas realizam, torna complexa a implantação de um método de cálculo de custo. Na concepção de Amaral (2004), as IES são complexas, pois envolvem diferentes níveis de ensino além da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

A pesquisa tem por objetivo geral identificar e descrever os métodos utilizados para o cálculo de custos de cursos de graduação e pós-graduação, tomando por base os artigos publicados nos principais periódicos científicos de Contabilidade e Administração no período de 1998 e 2008.

Para alcançar o objetivo geral, foi necessário atingir os seguintes objetivos específicos: (i) Identificar as pesquisas sobre custos de curso de graduação e pós-graduação; (ii) Elaborar quadro comparativo entre as pesquisas identificadas; (iii) Identificar os métodos de cálculo de custos utilizados nas pesquisas aplicadas a IES no Brasil; (iv) Descrever as principais

características e as tendências de utilização dos métodos de cálculo de custos; (v) Analisar a contribuição do debate sobre os métodos de cálculo custos aplicados às IES no Brasil.

Neste contexto, esta proposta de pesquisa é importante para a consolidação e para a compreensão do processo de produção das publicações na área, possibilitando uma análise do desempenho e do estágio em que se encontra o estudo do tema. Finalmente, espera-se também incentivar outros pesquisadores a pesquisar as áreas ainda não abordadas, permitindo novos debates, mais consistentes e profundos.

O presente artigo encontra-se dividido em seis seções, incluindo esta introdução. Na seção 2, é apresentada a metodologia adotada na pesquisa, em seguida, na seção 3 encontram-se os métodos de cálculo de custos de cursos e as pesquisas sobre custos de cursos de graduação e pós-graduação se encontra na seção 4. Finalmente, na seção 5 são apresentadas as considerações finais seguida das referências bibliográficas na seção 6.

2 Metodologia

De acordo com Silva (2003), as tipologias de delineamento da pesquisa aplicáveis à área contábil podem ser classificadas quanto: (i) aos objetivos, podendo ser exploratória, descritiva e explicativa; (ii) aos procedimentos, englobando o de estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e (iii) à abordagem do problema, que contempla a pesquisa qualitativa e quantitativa.

A pesquisa descrita neste artigo se classifica como: descritiva, em relação ao seu objetivo, pois pretende observar, analisar, classificar e descrever as características de determinada população, sem interferência pelo pesquisador; documental e bibliográfica, em relação aos procedimentos, já que ela baseia-se em conhecer e analisar as contribuições científicas do passado e organizar informações que se encontram dispersas; qualitativa na coleta e tratamento dos dados.

A pesquisa bibliográfica é a atividade de localização e consulta de fontes diversas de informação para coletar dados gerais ou específicos sobre determinado tema (CARVALHO, 1989). Esse tipo de pesquisa, segundo Gil (2006), é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Assim, a metodologia escolhida para o tratamento dos dados do presente trabalho é a bibliográfica, pois é uma forma de analisar qualitativamente aspectos da produção científica. Para a obtenção das publicações científicas que são o objeto da pesquisa, foram analisados os conteúdos tratados nas produções científicas. Portanto, o método utilizado para a coleta de dados foi qualitativo.

A amostra da pesquisa consistiu em artigos científicos, monografias, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso do período de 1998 a 2008, da área de administração e contabilidade que utilizassem métodos de custeio para a mensuração do custo de custos de graduação e pós-graduação.

A coleta de dados se deu via Internet, anais eletrônicos e periódicos científicos da área de administração e contabilidade. Os artigos dos encontros da EnAnpad, Associação Brasileira de Custos e Encontro Nacional de Engenharia de Produção foram procurados diretamente no site das organizações responsáveis através de acesso do professor orientador.

Foram buscados trabalhos que calculassem o custo de cursos de graduação e pós-graduação, levando-se em consideração o período de 1998 a 2008. Para a busca desses trabalhos, foram utilizadas as seguintes palavras-chave: custo aluno graduação. Após a seleção do objeto da pesquisa, foi criada uma ficha de catalogação para separar as idéias centrais de cada artigo selecionado para a pesquisa.

3 Métodos de cálculo de custos de cursos

Existem vários sistemas de custeio a serem utilizados. De acordo com Duriex *et al.* (2003), para escolher o mais adequado, deve-se procurar entender os processos e características da organização e averiguar como o usuário da informação pretende usá-las. Nesta seção foram identificadas e expostas as características dos principais métodos de cálculo de custos utilizados nas pesquisas aplicadas a instituições de ensino no Brasil

A Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC) desenvolveu o SAC - Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), que é 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). De acordo com Pessoa *et al.* (2001), o SAC também oferece a possibilidade das informações geradas em uma instituição sejam comparáveis com as entidades congêneres e, inclusive, fornecer algum grau de comparação entre as IFES e a rede particular de ensino superior.

O Sistema de Custeio Pleno (também conhecido como integral, total ou RKW) é aconselhado pelo Manual do SAC como o mais adequado às IES, por apropriar ao produto a totalidade dos custos de um período incorrido em todas as funções de gestão, quer esses custos sejam diretos ou indiretos. Nesse sistema todos os custos incorridos nas IFES são apropriados aos produtos ou atividades, independentemente da fonte de obtenção de recursos. Além disso, o sistema busca conhecer os resultados das atividades executadas, em função do montante de investimentos feitos, avaliar e comparar os resultados obtidos, propiciando correções, se for o caso (PETER *et al.*, 2003; PESSOA *et al.*, 2001 e MAGALHÃES *et al.*, 2006).

Segundo Pessoa *et al.* (2001) e Magalhães *et al.*(2006), as etapas para a implantação do SAC são: i) classificação dos centros de custo em sete grandes grupos hierarquizados. A cada um desses grandes grupos, estão associados centros específicos de custo; ii) alocação dos custos diretos de cada centro de custo, sendo que a discriminação das despesas em cada Centro de Custo, pelos diversos elementos de despesa, fica a critério de cada instituição; iii) transferência de valores, que pode ocorrer devido à alocações indevidas de custo direto na etapa 2 ou cedência de recursos de um centro para outro; iv) processo de rateio, onde os custos diretos de cada centro são rateados aos outros demais centros, na proporção de sua participação para a formação daquele custo; v) utilização do Método de Rateios Múltiplos para ratear os custos indiretos, que é a parcela do custo de um centro de custo proveniente dos rateios do custo dos outros centros de custo, ao centro de custo para o qual tenha prestado serviço, independentemente da hierarquia entre centros. 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.

No que se refere à depreciação dos equipamentos e instalações, de acordo com Pessoa *et al.* (2001) e Peter *et al.* (2003), apesar de não ser registrada pela contabilidade pública, é considerada custo operacional e o SAC sugere que o custo com depreciação seja computado, na medida em que as IFES disponham de informações patrimoniais organizadas.

A Seseu/Mec (1998) sugere ainda que o SAC seja implementado “com um mínimo de condições necessárias para se chegar aos custos com precisão razoável”, ou seja, não é necessário esperar que todos os outros subsistemas estejam funcionando a contento. Isso evidencia o fato de tratar-se de mais uma ferramenta de controle externo das instituições. De acordo com Peter *et al.* (2001), a complexidade das IES reflete no sistema, tornando complexa a sua implantação. Para diminuir a complexidade de uma organização como a universidade tem-se procurado trabalhar com o conceito de aluno equivalente e até estabelecer pesos

diferentes para estudantes de diferentes semestres e níveis - fundamental, médio, graduação e pós-graduação.

De acordo com Pessoa *et al.* (2001), o problema central do Sistema de Apuração de Custos das IFES reside na escolha da metodologia de custeio adotada. Ao trabalhar com Centros de Custo, o SAC aloca, em um primeiro estágio, os custos indiretos aos Centros Produtivos e, num segundo estágio, rateia esses custos entre bens e serviços produzidos, considerando critérios baseados em volume. Os autores explicam que os custos acumulados nos centros são pouco homogêneos e dependendo do número de centros de custo, os critérios de rateio escolhidos podem não ser os reais direcionadores dos custos. Reinert (2005) propõe não criar Centros de Custo de forma generalizada, mas utilizar a hora atividade fim do docente como base de rateio.

O Custeio por Absorção é um dos vários métodos de custeio existentes e o seu provável surgimento encontra-se fortemente ligado à Revolução Industrial onde os contabilistas daquela época, ainda presos ao regime mercantilista, acabam por imputar a esse método fortes características da Contabilidade Financeira e da sua preocupação na avaliação dos estoques (JUNIOR *et al.*, 2008). Segundo Bertó e Belke (2001), o custeio por absorção caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis.

Magalhães (2007) utilizou a sistemática do custeio por absorção para apurar o custo do ensino por aluno dos cursos de graduação da Universidade Federal de Viçosa. De acordo com a autora, foi utilizado o custeio por absorção, pois esse método possibilitou maior controle dos custos e permitiu a apropriação de custos por unidades (centros de custo), sendo que ao absorver todos os custos de produção, torna possível a apuração do custo total de cada produto.

Ainda segundo esse autor, o modelo definido para apurar o custo por aluno foi definido em três etapas i) Distribuição dos custos entre os órgãos administrativos ii) Distribuição dos custos dos órgãos administrativos para os órgãos acadêmicos iii) Distribuição dos custos entre os departamentos acadêmicos. Foi apresentado o custo por aluno de cada departamento, e, finalmente o custo total por aluno.

O sistema é falho como instrumento gerencial devido a alocação dos custos fixos indiretos, uma vez que os critérios de rateio são baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta, mas é o mais utilizado para fins contábeis, não apenas por ser aceito na legislação fiscal brasileira, mas também por ser conservador e possibilitar a apropriação de todos os custos (MAGALHÃES, 2007). O Sesu/Mec (1994) concorda com essa afirmação ao esclarecer que o Custeio por Absorção seria mais adequado à produção industrial, já que a apropriação dos custos incorridos limita-se aos custos do processo de fabricação.

O método de cálculo de custo mais utilizado é o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). De acordo com Bertó e Beulke (2001), esse método atribui custos aos produtos, serviços ou clientes, baseado no consumo dos recursos utilizados pelas atividades, pressupondo a necessidade de compreensão da relação existente entre os recursos, as atividades e os produtos ou serviços. O custeio ABC tem na sua aplicação mais significativa o objetivo de subsidiar as tomadas de decisões, e o alcança de forma mais correta e objetiva do que os demais métodos (JUNIOR *et al.*, 2008). Segundo Reinert (2005), o sistema ABC se aplica à pesquisa em IES devido às características das instituições de ensino: grande diversidade de serviços e produtos e elevada estrutura de custos fixos.

De uma forma geral, as etapas para implantação do Sistema ABC envolvem: i) identificação, análise e classificação das atividades ii) identificação dos direcionadores de custos de cada atividade iii) o cálculo dos custos direto e indireto das atividades, que ocorre inicialmente através do custeio das atividades, quando os custos são direcionados às

atividades e no posteriormente, através do custeio de objetos, quando os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes (PETER *et al.*, 2003; FAVARO, 2005; BARBOSA, 2005). Peter *et al.* (2003) sugere que sejam levantados os custos de funcionamento por unidade organizacional.

Os autores concluem ainda que o Sistema de Custeio Baseado em Atividades pode oferecer informações importantes para melhoria no gerenciamento do processo educacional e na redução de custos. Os benefícios mais citados são: melhoria na eficácia da gestão, eliminação de desperdícios, identificação dos serviços deficitários, avaliação de atividades ou processos que poderão ser suprimidos e alterações no processo de formação no preço dos serviços, ajudar nas decisões de terceirização de algumas atividades (PETER *et al.* 2003, FAVARO, 2005; BARBOSA, 2005).

Porém, existem alguns obstáculos para a implantação do sistema. Santos, Kuroda e Pamplona (2001) consideraram inviável a utilização do sistema ABC como sistema de custos na Escola Federal de Engenharia de Itajubá. Segundo os autores, houve dificuldade para obtenção dos dados, que se encontravam dispersos, não estavam prontamente disponíveis ou não estavam no formato adequado. Queiroz e Santos (2001) ressaltam que, para a viabilidade desse modelo de custeio, é imprescindível tecnologia de informação corporativo que possibilite a geração das informações necessárias ao processo de decisão e envolvimento e treinamento dos usuários.

Reinert (2005) arquitetou o Sistema ABCd - Sistema de Custeio Baseado nas Atividades Docentes da Universidade, utilizando como base de análise a UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina). Os autores escolheram o sistema ABC devido às características das universidades - grande diversidade de serviços e produtos e elevada estrutura de custos fixos. O ABCd é um modelo de apuração de custos que vai do geral para o particular, respeitando a estrutura das IFES.

Para a elaboração da proposta, os autores levaram em consideração as disciplinas dos diversos departamentos cruzando-se dentro dos cursos de graduação e pós-graduação. Os principais passos para elaboração da metodologia sugerida foram: i) Definir o total de recursos a ser considerado; ii) Obter os custos não vinculados direta e/ou indiretamente à atividade fim; iii) Obter o custo das atividades fim; iv) Obter o custo das atividades fim de nível superior. Desta forma, foi possível calcular dos custos principais de uma Instituição Federal de Ensino Superior. Costa (2009) também utilizou o modelo ABCd para o cálculo do custo do aluno e da evasão do sistema universidade aberta da Universidade de Brasília. Foi possível calcular de forma plena o custo médio padrão, real e da evasão do ensino de graduação oferecido pelo programa.

O autor ressalta como ponto crítico o fato do sistema não considerar os custos referentes a obras e instalações físicas. Pinto *et al.* (2007) também utilizou esse método desenvolvido Reinert (2005) com algumas adaptações. Os autores utilizaram tal método de apuração de custos por ser ao mesmo tempo completo, simples, flexível e menos oneroso, de forma a facilitar a comparação entre os dados das IFES Brasileiras. Como limitações, os autores advertem sobre a falta de informações quanto à origem de alguns gastos que não puderam ser considerados e a necessidade de rateios mais bem definidos para cada centro de custo acadêmico.

Amaral (2004) desenvolveu metodologia de cálculo do custo dos alunos das IFES considerando as atividades de ensino, pesquisa e extensão. O método desenvolvido varia de instituição para instituição, dependendo do que representam as atividades de pesquisa e de extensão no contexto de suas atividades. Os gastos com inativos, pensionistas e precatórios não foram computados como gastos com o ensino. Para o cálculo médio do aluno de diferentes níveis de ensino foi apresentada tabela que estabelece os fatores de ponderação de forma a transformar aluno de qualquer nível em alunos de graduação. Para o cálculo do custo

do aluno de IFES de 1995 a 2001 foi considerado o percentual de 71,98% do orçamento de cada IFES, para o ensino. Este dado foi obtido através de estudo anterior e se justifica pela não disponibilidade de todos os dados necessários.

Esse método leva em consideração que as restrições são o que limitam a capacidade de uma organização para atingir sua meta e consistem na essência dessa teoria. A pesquisa mostrou que não adianta investir na venda de um produto contabilmente mais lucrativo (receita menos custo) considerando-se o resultado unitário por produto, se não houver capacidade para produzi-lo ou demanda para consumi-lo. Nestas circunstâncias o lucro poderá não ser maximizado, uma vez que um produto de menor lucro contábil unitário, mas que tenha menos restrições de produção e demanda, pode alcançar um lucro final maior.

Outra metodologia de cálculo de custos é o custeio direto, que, segundo Junior *et al.* (2008), pode ser considerada uma metodologia híbrida, visto utilizar-se de alguns aspectos do custeio por absorção, como a incorporação de custos fixos aos objetos de custeio e, do custeio variável, evitando os rateios e considerando somente os custos fixos específicos e identificáveis aos objetos de custeio. Porém, de acordo com o autor, esse também apresenta algumas limitações na sua utilização. Inicialmente este método tem enfoque apenas para gestão, pois apresenta as restrições contidas nas normas contábeis e tributárias. O método de custeio direto tem sua aplicação voltada apenas para os aspectos gerenciais. Além disso, o método exclui os custos indiretos, podendo comprometer a avaliação dos custos dos produtos no longo prazo.

4 Pesquisas sobre custos de cursos de graduação e pós-graduação

4.1 O papel do sistema de apuração de custos para as IFES, a experiência da UFBA

Sales *et al.* (1999) explica que existem vários obstáculos para a implantação do “Sistema de Apuração de Custos – SAC” na UFBA, que vem sendo implantado a mais de oito anos na instituição. IFES é particionada quanto aos gastos em centros de custos, de conformidade com os diversos níveis gerenciais e de forma tal que cada centro de custos é componente de um centro de custo maior é constituído de vários centros de custo menores. O método de custeio adotado no sistema proposto é custeio pleno. Quanto ao método de custeamento, foi utilizado predominantemente o denominado sistema de custo por processo até a obtenção do produto disciplina e seus subprodutos (aluno/disciplina) e o sistema de custos por ordem específica na obtenção do produto curso e seus subprodutos (aluno/curso). Para os autores, o sistema de custos efetivo é aquele adequado à estrutura existente na Universidade e às informações disponíveis para alimentação do mesmo, de forma que a instituição possa ser efetivamente administrada.

4.2 Modelo de mensuração e gestão de custos para instituições de ensino

Longo *et al.* (1999) desenvolveram trabalho em um Centro de Ensino, situado na cidade de Maringá, noroeste do Paraná com objetivo de elaborar uma modelagem de custos, com base no método de custeio por atividades. Assim, levou-se em consideração que os recursos são consumidos por atividades e, estas são desenvolvidas dentro da organização e o produto final de uma instituição de ensino é o serviço. Os autores concluem que com a utilização dos métodos tradicionais de custeio isso seria impossível, pois esses métodos consideram o rateio entre o custo total da Instituição e número de alunos.

4.3 Proposta de um sistema de custos para uma instituição de ensino superior – Caso EFEI

Santos, Kuroda e Pamplona (2001) propuseram um sistema de custos para a Escola Federal de Engenharia de Itajubá, que oferece cursos de graduação, especialização, mestrado

e doutorado. A utilização do sistema ABC foi considerada inviável, pois o sistema de coleta de dados não permitiu que isso fosse realizado. Como resultados, os autores citam que essa metodologia pode revelar como estão distribuídos os custos da Instituição e se os objetivos para os quais fora criada estão sendo alcançados, podendo também nortear a tomada de decisões e servir de parâmetro para outras universidades. Além disso, foi possível comparar o valor obtido para o custo mensal do aluno com as mensalidades de Instituições de Ensino Privado cobradas na época e percebeu-se que o mesmo se encontra próximo do valor praticado. Os autores sugerem que futuros trabalhos calculem o custo da depreciação do patrimônio e que os gastos com serviços gerais sejam melhor diretamente a cada departamento.

4.4 Sistema de apuração de custos das Universidades Federais Brasileiras: uma análise crítica

Peter *et al.* (2003) realizaram análise crítica do Sistema do Sistema de Apuração de Custos proposto pela Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC), que foi concebido como instrumento auxiliar de gestão, direcionado a colaborar com o processo de planejamento, avaliação e correção dos procedimentos administrativos. Os autores encontraram dificuldades na aplicação do método dentre elas a complexidade do sistema, o que não deixa de ser um reflexo da própria complexidade das IFES, bem como o grau de dificuldade na sua operacionalização e o fato de tratar-se de mais uma ferramenta de controle externo às instituições. Os autores ressaltaram ainda o fato de o SAC estar fundamentado na filosofia de Centros de Custos. Essa concepção obscurece as possíveis informações gerenciais que um sistema de custos pode proporcionar a organizações como as IFES. Além disso, quanto à terminologia podem ser encontradas definições mais adequadas na literatura existente sobre contabilidade e custos. De acordo com dados da pró-reitoria de Planejamento da Universidade Federal do Ceará, o custo por serviços de ensino, calculado através do SAC, entre os cursos de graduação oferecidos variam de US\$ 2.428,85, no Curso de Ciências Contábeis Noturno, a US\$ 13.981,60, no Curso de Geologia. Ao tratar do “aluno” como objeto de custeio o SAC não apresenta grande contribuição no sentido de orientar o gestor a melhorar a eficiência e a eficácia da gestão.

4.5 Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing

O trabalho de Pessoa *et al.* (2003) teve como objetivo propor um sistema de apuração e gestão de custos, fundamentado no Activity Based Costing (ABC). Foram analisadas as dez maiores Universidades Federais brasileiras e chegou-se a uma proposta de modelo de apuração e gestão de custos que respeitasse as peculiaridades dessas instituições.

A segunda parte do trabalho consistiu em aplicar o modelo proposto na Universidade Federal do Ceará (UFC). Os autores puderam organizar as atividades prioritárias na alocação de recursos, de forma a proporcionar oportunidade para uma possível reestruturação da estrutura de custos de apoio e a estabelecer comparações entre o custo de cada atividade, desenvolvida em unidades acadêmicas diferentes. Na apuração do custo das atividades, foram encontradas restrições, principalmente pela dispersão das fontes de obtenção dos dados que alimentaram o sistema. De acordo com os autores, como a metodologia ABC busca compreender os custos fixos, pode-se concluir que 93% dos custos puderam ser explicados, já que é essa a porcentagem dos custos fixos em relação ao custo total da instituição. A metodologia poderia ainda ser aperfeiçoada através da ampliação do número de atividades e da seleção de direcionadores de custos diferentes dos apresentados.

4.6 Evolução do custo do aluno das IFES: Eficiência

Já Amaral (2004) analisou a evolução do custo dos alunos das IFES no período de 1995 a 2001. Para a metodologia, o autor considerou modelagem desenvolvida por ele, já que, segundo ele, ela representa a complexidade de uma instituição de ensino superior, ao separar recursos que se dirigem ao ensino, daqueles que se destinam à pesquisa, à extensão e aos Hospitais Universitários (HU's). Além disso, a tendência do custo – elevação ou queda – apresentada será a mesma ao se considerar qualquer uma outra modelagem.

O autor concluiu que houve uma queda drástica no custo do aluno das IFES e isso se deve à conjunção de dois fatores; primeiro, a redução no volume de recursos que se destinaram a essas instituições e, segundo, pela expansão no número de alunos. Foi possível constatar que houve aumento da eficiência das instituições no período, porém, o autor questiona como estaria a qualidade das atividades e com que relevância as instituições estariam atuando na sociedade, já que o número de alunos aumentou, mas houve redução da quantidade de professores e dos recursos financeiros.

4.7 A determinação do custo do ensino na educação superior

A fim de auxiliar no processo de tomada de decisão, Morgan (2004) determinou o custo por aluno em uma instituição de ensino superior, por meio de um estudo de caso na Universidade de Brasília. Inicialmente, houve a identificação das unidades que oferecem os produtos e aquelas que lhes dão suporte. A partir disso, procedeu-se à apuração dos custos das Unidades Acadêmicas e, posteriormente, à apuração do custo do ensino, tendo como principal parâmetro o esforço despendido pelo corpo docente. A autora recomenda que a apuração de custo seja aprofundada e realizada por curso.

4.8 Proposta de sistema de custos fundamentado no custeio baseado em atividades: um estudo de caso em escola particular com regime de internato

O estudo de Favaro (2005) teve como objetivo desenvolver uma proposta de sistema de custos, fundamentado no custeio baseado em atividades (Activity Based Costing-ABC), para uma escola particular com regime de internato. O autor cita como dificuldade na realização do trabalho a falta de padronização nas atividades realizadas pelos funcionários, o que levou a um número elevado de respostas diferentes às questões formuladas. Como peculiaridade, o fato da escola em regime de internato ser mantida por entidade religiosa, ela recebe algumas isenções e deduções de encargos fiscais e tributários, fazendo com que seus custos sejam diferenciados das demais escolas particulares.

4.9 Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras

O trabalho de Reinert (2005) tem por objetivo propor um modelo que vise a obtenção de custos de ensino das 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. Os autores arquitetaram o Sistema ABCd - Sistema de Custeio Baseado nas Atividades Docentes da Universidade, utilizando como base de análise a UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina). Através desse modelo, foi possível calcular dos custos principais de uma Instituição Federal de Ensino Superior. O modelo criado poderá sofrer adaptações em função das características da Instituição e da disponibilidade de informações, mais ou menos detalhadas, que a estrutura administrativa possa oferecer. Como sugestão, os autores citam que faz-se necessário excluir dos custos de ensino outros que sejam desvinculados dele, como de pesquisa e extensão.

4.10 A implantação de um sistema de custos em uma Instituição Estadual de Ensino Superior no estado do Paraná

Ao analisar a implantação do sistema de custos em uma Instituição de Ensino Superior pública no Estado do Paraná, Moraes e Calijuri (2006) observaram que esta é uma tentativa ainda incipiente de apuração dos custos das atividades desenvolvidas pela Instituição. 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. 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.

4.11 Custo do ensino de graduação em IFES: O caso da Universidade Federal de Viçosa

Magalhães (2007) identificou as variáveis que melhor explicam o custo por aluno a fim de apurar o custo do ensino de graduação e da Universidade Federal de Viçosa, em 2004. Nesse estudo, as atividades de pesquisa e extensão foram agregados ao custo do ensino, pois a autora considerou que são atividades importantes para a qualidade do ensino. A autora cita como limitação do estudo a dificuldade em generalizar os resultados da UFV para outras universidades, já que cada uma possui realidade específica.

Outra limitação foi dificuldade em obter os dados necessários ao desenvolvimento do trabalho. O cálculo do custo por aluno da UFV se deu através do custeio por absorção e verificou-se que as variáveis que melhor explicam os valores do custo por aluno são: o número de matrículas, número de funcionários e quantidade de bens móveis de cada departamento. Para diminuição do custo por aluno, a autora recomenda a expansão interna da universidade, ou seja, o aumento do número de vagas até certo nível. Desta forma, haverá diluição dos custos fixos, que representam a grande maioria dos custos da instituição.

4.12 Metodologia de cálculo do custo-aluno dos cursos de graduação de IES públicas: estudo de caso

Pinto et. al. (2007) contribuíram com a questão ao estimar o custo/aluno padrão e real dos cursos de graduação da Universidade Federal do Ceará (UFC) utilizando-se o método desenvolvido Reinert (2005) com algumas adaptações. Os autores ressaltaram que aproximadamente 46% do total dos gastos da Instituição está relacionado a gastos com inativos e pensionistas e 26,4% do total da força-de-trabalho da Instituição estão concentrados no complexo hospitalar (Hospital Universitário Walter Cantídio e Maternidade Escola Assis Chateaubriand). No estudo, não foram considerados alguns gastos para compor o custo total dos cursos, pelas limitações de informações quanto à origem de tais gastos ou mesmo a necessidade de rateios bem definidos para cada centro de custo acadêmico. Em função do número elevado de alunos que não terminam os cursos de graduação em tempo regular, permanecendo mais tempo na universidade do que o planejado, o custo-padrão unitário total torna-se elevado. Os autores sugerem que os indicadores sejam aperfeiçoados, considerando

os gastos diretamente relacionados com a graduação e a excluindo daqueles relacionados com a manutenção da administração.

4.13 Custo aluno do sistema universidade aberta do Brasil: o caso da universidade de Brasília

O objetivo do estudo de Costa *et al.* (2009) foi estimar o custo médio do aluno padrão, real e da evasão de oito cursos de graduação à distância da Universidade de Brasília nos anos de 2007 e 2008. O modelo de custo adotado foi o denominado de Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades – ABCd, arquitetado com Reinert (2005). Os autores ressaltaram que essa proposta, em princípio, não considera os custos referentes a obras e instalações físicas. Os dados evidenciam que o custo-aluno médio padrão foi de R\$ 429,56, o custo médio real foi de R\$ 2.006,18 e o custo da evasão foi de R\$ 1.576,62, em 2007 e, em 2008, o custo-aluno médio padrão foi de R\$ 403,60, o custo médio real foi de R\$ 1.959,60 e o custo da evasão foi de R\$ 1.556,30. A limitação do trabalho foi o curto espaço de tempo da série analisada, somente 2007 e 2008, já que o programa foi implantado recentemente e ainda não tem nenhuma turma concluída.

5 Considerações finais

Para a análise das pesquisas sobre custos em cursos de graduação foi elaborado Quadro 1 comparativo entre as pesquisas, identificando a metodologia utilizada e a Instituição de Ensino em que foi aplicada:

Autores	Metodologia	Estudo de caso
Sales <i>et al.</i> (1999)	Sistema de Custeio Pleno proposto pelo SAC (MEC/Sesu)	Universidade Federal da Bahia
Longo <i>et. al</i> (1999)	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Centro de Ensino do Paraná
Santos, Kuroda e Pamplona (2001)	Planilha desenvolvida pelos autores	Escola Federal de Engenharia de Itajubá
Peter <i>et. al.</i> (2003)	Sistema de Custeio Pleno proposto pelo SAC (MEC/Sesu)	Universidade Federal do Ceará (UFC)
Pessoa <i>et al.</i> (2003)	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Universidade Federal do Ceará
Amaral (2004)	Modelagem desenvolvida pelo autor	Indicadores de desempenho das IFES
Morgan (2004)	Modelagem desenvolvida pela autora	Universidade de Brasília
Favaro (2005)	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Escola particular com regime de internato
Reinert (2005)	Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades (ABCd)	Universidade Federal de Santa Catarina
Moraes e Calijuri (2006)	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Instituição de Ensino Superior pública no Estado do Paraná
Magalhães (2007)	Custeio por absorção	Universidade Federal de Viçosa
Pinto <i>et. al.</i> (2007)	Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades (ABCd)	Universidade Federal do Ceará (UFC)
Costa <i>et al.</i> (2009)	Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades (ABCd)	Cursos de graduação à distância da Universidade de Brasília

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 1: Comparativo entre as pesquisas

Através de análise da tabela foi possível constatar que ainda não há consenso na literatura sobre a metodologia para o cálculo de custo nas IES. De acordo com Peter *et. al.*

(2003), o ensino superior no Brasil não apresenta um conjunto de dados organizados que possibilite enquadrar as Instituições a utilizar um sistema de custeio específico.

Foi possível observar também que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi o mais sugerido nas pesquisas em IES, apesar de ainda não satisfazer a todas as necessidades dos gestores. De acordo com Reinert (2005), isso se deve às características das IES: complexidade e diversidade de serviços e produtos e elevada estrutura de custos fixos

Constatou-se que foram desenvolvidos e arquitetados métodos específicos para cálculo do custo, dentre eles o Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades (ABCd), desenvolvido por Reinert (2005), foi o mais utilizado. Apesar de alguns estudos apresentarem apenas estudos de caso sobre o tema, sem aprofundamento da discussão, pode-se verificar que a pesquisa sobre o tema tem apresentado contribuições teóricas significativas, inclusive com a proposição de métodos de cálculo de custo específicos visando superar as peculiaridades e complexidades apresentadas pelas Instituições de Ensino. Dessa forma, apesar de ainda pouco discutido no âmbito acadêmico, observou-se um debate importante de caráter teórico e prático.

A principal dificuldade na implantação de um sistema de custos em IES é a falta de dados disponíveis (SANTOS, KURODA e PAMPLONA, 2001; MAGALHÃES, 2007; BARBOSA, 2005). De acordo com Peter et. al. (2003), a depreciação dos equipamentos e instalações, embora se constitua em um custo operacional, não é registrada pela contabilidade pública. Como o maior número de pesquisas se deu em instituições públicas, a maioria dos autores não teve acesso a informações patrimoniais organizadas e, portanto, não puderam utilizar informações desse tipo no cálculo do custo.

As diferentes características de cada instituição e o emprego de diversas metodologias limitam as possíveis comparações nacionais e internacionais entre instituições. Algumas instituições possuem custos específicos, como a ampliação de instalações físicas, a manutenção de hospitais universitários, a prestação de serviços à comunidade, escolas de ensino fundamental e médio. Assim, de acordo com Reinert (2005), para que a comparação seja possível é necessário que um sistema de custos seja comum a todas as IFES, pelo menos nos seus aspectos mais gerais. Amaral (2005) acrescenta que os custos são comparáveis somente com a introdução de adaptações que produzam compatibilidade de suas atividades e de seus gastos.

6 Referências

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

BARBOSA, M. I. M. **Gestão estratégica de custos nos estabelecimentos de ensino superior**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 12., 2005, Florianópolis, Anais... Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. CD-Rom.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Estrutura e Análise de Custos**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 328p.

BRAGA, J. P.; CRUZ, C. F.; OLIVEIRA, J. R. S. **Pesquisa Contábil no Nordeste: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no Encontro regional de estudantes de Ciências Contábeis**. In: 4º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 4., 2007. Anais eletrônicos... São Paulo: USP, 2007.

CARPINTÉRO, J. N. C. **Custo/aluno na universidade: considerações metodológicas.** Biblioteca Digital da Unicamp. Campinas. Disponível em: <libdigi.unicamp.br/document/?down=5>. Acesso em: 06 jun. 2009.

CARVALHO, M. C. M. C. (Org.). **Metodologia Científica: Fundamentos e Técnicas.** 3. ed. São Paulo: Papirus, 1989.

COSTA, A. J.B.; FREIRE, F. S. F.; JUNIOR, A. D. R.; EURIPEDES, R. N. **Custo aluno do sistema universidade aberta do Brasil: o caso da universidade de Brasília.** Brasília, 20 out. 2009. Disponível em: <<http://www.uab.unb.br/index.php/canais/publicacoes>>. Acesso em: 25 set. 2009.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. **Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006.** *Revista Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 39-57, out/dez. 2008.

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. Texto para discussão nº 41: **Gestão de Custos na Administração Pública.** Brasília, mar. 2001. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=259>>. Acesso em: 06 jun. 2009.

FAVARO, R. **Proposta de sistema de custos fundamentado no custeio baseado em atividades: um estudo de caso em escola particular com regime de internato.** 2005. 120f. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Pós-graduação em Administração, Universidade Estadual de Santa Catarina. Florianópolis. 2005.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 207 p.

JUNIOR, L. C. L.; ESPEJO, M. M. S. B.; VOESE, S. B.; LOURENÇO, R. L. **Gestão de custos nas instituições privadas de ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008, Curitiba, Anais... Curitiba: Associação Brasileira de Custos, 2008. CD-Rom.

LONGO, L.; LOPATIUK, C.; CAMPOS, G.; BURALI, S.; LEONEL, S. O. **Modelo de mensuração e gestão de custos para instituições de ensino.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 6., 1999, São Paulo, Anais... São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999.

MAGALHÃES, E. A. **Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa.** 2007. 129 f. Dissertação (Mestrado em administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2007.

MAGALHÃES, E. A.; SILVEIRA, S. F. R.; MOREIRA, N. P.; MAGALHÃES, E. M.; SANTOS, N. A. **Uma análise das metodologias de cálculo do custo por aluno das instituições federais de ensino superior.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 13., 2006, Belo Horizonte, Anais... Belo Horizonte: ABC, 2006. CD-Rom.

MARINHO, A. **O aporte de recursos públicos para as instituições federais de ensino superior.** *RAP - Revista de Administração*, Rio de Janeiro, v. 32, n. 4, p. 83-95, out. 1999.

MARTINS, G. A.; SILVA, R. B. C.. **Plataforma Teórica-Trabalhos do 3º e 4º Congressos USP de Controladoria e Contabilidade:** um estudo bibliométrico. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5., 2005, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/>> Acesso em: 06 jun. 2009.

Ministério da Educação e Cultura. Censo da educação superior 2007. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/web/censo-da-educacao-superior/evolucao-1980-a-2007>>. Acesso em: 06 jun. 2009.

MORAES, R. O.; CALIJURI, M. S. S.. **A implantação de um sistema de custos em uma instituição estadual de ensino superior no estado do Paraná.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 13., 2006, Belo Horizonte, Anais... Belo Horizonte: ABC, 2006. CD-Rom.

MORGAN, B. F.. **A determinação do custo do ensino na educação superior:** o caso da Universidade de Brasília. 2004. 159 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

OECD. **Organisation for Economic Co-operation and Development:** Education at a Glance 2007. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/9/0,3343,en_2649_39263238_41266761_1_1_1_1,00.html> Acesso em: 06 jun. 2009.

OLIVEIRA, M. C.. **Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade.** Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, n. 29, p. 68-86, maio/ago. 2002. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad29/Revista_29_parte5.pdf> Acesso em: 06 jun. 2009.

PESSOA, M. N. M.; PETER, M. G. A.; COCHRANE, T. M. C.. **Descrição e análise do sistema de apuração de custos das instituições federais de ensino superior.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 8., 2001, São Leopoldo, Anais... São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2001. CD-Rom.

PESSOA, M. N. M.; PETER, M. G. A.; PETER, F. A.; MARTINS, E.. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentando no Activity Based Costing.** In: Encontro da ENANPAD, 27., 2003, Atibaia. Anais... Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2003.

PETER, M. G. A.; PESSOA, M. N. M.; PINHO, R. C. S.; PETER, F. A.. **Sistema de apuração de custos das universidades federais brasileiras: uma análise crítica.** In: Congresso Internacional de Custos, 8., 2003, Punta del Este, Anais... Punta del Este: Asociación Uruguaya de Costos, 2003. Disponível em: <http://www.intercostos.org/por/tp_congresos.php?id=1260> Acesso em: 05 out. 2009.

PINTO, C. A. B.; SILVA, M. A.; FREIRE, F. S.. **Metodologia de Cálculo do Custo-Aluno dos Cursos de Graduação de IES Públicas: Estudo de Caso.** In: Coloquio Internacional sobre Gestion Universitaria en America Del Sur, 6., 2007, Argentina, Anais..., Argentina: Universidad Nacional de Mar del Plata, 2007.

QUEIROZ, A. D.; SANTOS, E. M.. **A contabilidade por atividades: delineamento de um sistema de custeio para as universidades.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 8., 2001, São Leopoldo, Anais... São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2001. CD-Rom.

REINERT, C.. **Metodologia para apuração de custos nas IFES Brasileiras.** 2005. 92 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

SALES, S. D.; SANTOS, L. P. G.; FREITAS, S. C.; Neto, A. N. S.. **O papel do sistema de apuração de custos para as Instituições Federais de Ensino Superior, a experiência da UFBA.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 06., 1999, São Paulo, Anais... São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999. CD-Rom.

SANTOS, E. M.. KURODA, E. T.; PAMPLONA, E. O.. **Proposta de um sistema de custos para uma instituição de ensino superior - caso EFEI.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 8, 2001, São Leopoldo. Anais..., São Leopoldo: outubro de 2001.

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

SILVA, A. C. R.. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade.** São Paulo, Atlas, 2003.