

DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

Maria Naiula Monteiro Pessoa

Maria da Glória Arrais Peter

Teresinha Maria Cavalcante Cochrane

Resumo:

O Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (SAC), foi elaborado por uma Comissão Nacional constituída de Pró-Reitores de Planejamento e especialistas em Custo de oito universidades federais , sob a coordenação da Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação. A implantação desse sistema teve como um de seus principais objetivos dotar as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) de um instrumento de gestão capaz de gerar informações que permitam à administração conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado, sua composição ou estrutura, a fim de auxiliá-la no processo de planejamento e avaliação. Face as atuais dificuldades das Universidades Federais Brasileiras o propósito do presente estudo é de descrever e analisar o SAC, no intuito de ressaltar suas principais características, como também as dificuldades de sua utilização como um instrumento auxiliar de gestão

Palavras-chave:

Área temática: *Os Custos na área de Educação*

**DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR**

Profª Maria Naiula Monteiro Pessoa , Dr

Profª Maria da Glória Arrais Peter , Esp

Profª Teresinha Maria Cavalcante Cochrane , Esp

Universidade Federal do Ceará
Rua Gilberto Studart, 920, Ap. 601, Cocó, CEP- 60.190-750, Fortaleza/CE
Tel. (85) 234.2198 / (85) 99832903
Fax: (85) 253.1740
e-mail: naiula@mcnet.com.br

Professora do Quadro Permanente – Adjunto I

Área Temática: Os Custos na Área de Educação

DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

Área Temática: Os Custos na Área de Educação

RESUMO

O Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (SAC), foi elaborado por uma Comissão Nacional constituída de Pró-Reitores de Planejamento e especialistas em Custo de oito universidades federais¹, sob a coordenação da Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação. A implantação desse sistema teve como um de seus principais objetivos dotar as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) de um instrumento de gestão capaz de gerar informações que permitam à administração conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado, sua composição ou estrutura, a fim de auxiliá-la no processo de planejamento e avaliação. Face as atuais dificuldades das Universidades Federais Brasileiras o propósito do presente estudo é de descrever e analisar o SAC, no intuito de ressaltar suas principais características, como também as dificuldades de sua utilização como um instrumento auxiliar de gestão.

1. Aspectos Históricos da Evolução do SAC

Durante dez anos, diversos esforços isolados foram desenvolvidos visando a instituir indicadores que avaliassem o desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). No entanto, esses trabalhos não se consolidaram institucionalmente. Consequentemente, em março de 1988, foi realizada uma reunião para se estudar a viabilidade da implantação de um Sistema de Apuração de Custo das IFES, a qual contou com a presença de representantes da Secretaria de Educação Superior do Ministério de Educação e de representantes das Universidades Federais de Minas Gerais, Goiás, Pernambuco, Paraíba, Fluminense e Brasília. Discutiu-se a incipiente experiência de algumas universidades sobre custo, mas foi debatida, principalmente, a idéia de se desenvolver e implantar um Sistema Único de Apuração de Custos para as IFES (SAC).

Em junho de 1988 foi instituída, conforme portaria n.º 278/MEC/SESu, uma Comissão incumbida de conceber o SAC. Posteriormente, foi composta uma Subcomissão Técnica, com o objetivo de se obter a contribuição de especialistas em ensinamentos teóricos e práticos sobre custos. O primeiro produto do trabalho realizado pela Comissão e Subcomissão, foi a montagem da matriz de custos que demonstra a filosofia do SAC, classificando e caracterizando os tipos de custos e propondo uma estrutura adequada de centros de custos. Nesse mesmo ano, foi criado um

¹ Universidade Federal do Ceará, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade de Brasília, Universidade Federal de Goiás, Universidade Federal de Minas Gerais, Universidade Federal Fluminense, Universidade Federal do Rio Grande do Sul e Universidade Federal do Mato Grosso do Sul.

Grupo de Trabalho com o intuito de orientar e acompanhar o processo de implantação do Sistema.

Em 1990, o Grupo de Trabalho apresentou o Manual de Orientação para Implantação do SAC, que contém a consolidação de procedimentos e formulários necessários à coleta das informações que irão alimentar o Sistema.

O primeiro trabalho apresentado à SESu, segundo a Metodologia do SAC, foi elaborado pela Universidade Federal de Pernambuco, em janeiro de 1991, tomando como base as informações da execução orçamentário – financeira de 1988. A Universidade Federal de Goiás, em junho do mesmo ano, apresentou trabalho semelhante. Posteriormente, foi a vez da Universidade Federal Fluminense. A partir dos resultados obtidos nessas universidades, que foram utilizadas como teste do sistema proposto, os trabalhos foram direcionados à montagem do *software* de implantação do SAC.

2. Descrição do Sistema de Apuração de Custos das IFES

Na estruturação do Sistema de Apuração de Custos das IFES adotou-se, como premissa, não apenas a sua utilização como um “instrumento de gestão capaz de gerar informações que permitam à administração conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado, sua composição ou estrutura, a fim de auxiliá-la no processo de planejamento e avaliação” (MEC/SESu, 1994 p.23), como também a possibilidade de que as 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. Ressaltando-se ainda que, enquanto instrumento de avaliação interna de desempenho, o sistema deve ser capaz de gerar informações que permitam medir a eficiência e o custo da capacidade ociosa. Para o atendimento dessas premissas, adotou-se o Sistema de Custeio Pleno, onde todos os custos incorridos nas IFES são apropriados aos produtos ou atividades, independente da fonte de obtenção de recursos.

Ao adotar o Sistema de Custeio Pleno, o SAC passou a apresentar algumas características em relação ao plano de contas e ao processo de apropriação que merecem ser ressaltadas. No que se refere ao plano de contas, deve permitir a conciliação de valores com os da execução orçamentário-financeira, como também a apropriação de insumos obtidos de outras origens, como, por exemplo, pessoal recebido por cedência e materiais ou serviços recebido sem ônus para a instituição. O Sistema deve, também, apropriar custos incorridos no período cujos direitos de gozo e/ou efeitos financeiros ocorrerão no futuro. Nesse tipo de custos estão enquadrados a licença especial, sabática e décimo terceiro salário proporcional (MEC/SESu, 1994).

No que se refere à depreciação dos equipamentos e instalações, embora se constitua em um custo operacional, o seu registro não se caracteriza como usual entre os procedimentos contábeis das entidades públicas de administração direta, autarquias e fundações. Entretanto, na

filosofia do SAC se sugere que o custo com depreciação seja computado, na medida em que as IFES disponham de informações patrimoniais organizadas.

No item seguinte, tem-se uma descrição do Plano de Contas sugerido pelo SAC.

2.1. Plano de Contas Sugerido pelo SAC

No Manual do Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior é apresentado, a título ilustrativo, um Plano de Contas por Elemento de Despesa e um Plano de Contas por Centros de Custo.

2.1.1. Plano de Contas por Elemento de Despesa

No Plano de Contas por Elemento de Despesa, o SAC sugere quatro grandes grupos: Custo com Pessoal e Encargos Sociais, Custo com Material de Consumo, Custo com Serviços e Outros Encargos e Custos Calculatórios.

Na conta Custos com Pessoal e Encargos Sociais, sugere-se que seja incluído, além dos valores de salários e encargos diretos, o custo proporcional de vantagens ou benefícios sociais a serem usufruídos em períodos futuros. Excluindo-se, todavia, os valores referentes a salários e encargos de pessoal afastado que não esteja contribuindo para a produção do período.

No que se refere ao Custo com Material de Consumo, estabelece-se que seu controle deve ser feito através das requisições ou ordens de fornecimento específicos.

Os Custos com Serviços e Outros Encargos, por sua vez, devem ser apropriados obedecendo o Regime de Competência, ou seja, no período em que efetivamente ocorreram, mesmo que não tenham cumprido as fases requeridas de empenho, liquidação e pagamento.

No cálculo do custo de uma Instituição Federal de Ensino Superior, o SAC sugere que, além dos custos resultantes da execução orçamentário - financeira, sejam considerados, também, os Custos Calculatórios. Essa modalidade de custo resulta de “imputações econômicas e apropriam, ao custo do período presente, a amortização de custos pré-operacionais, o custo pelo uso de bens patrimoniais, bem como os custos incorridos no período presente, com repercussões financeiras no futuro. Assim também, os incorridos e considerados inaplicáveis em períodos anteriores, que foram, então objetos de provisão, pela sua inclusão como custo dos períodos em que seus efeitos produtivos se fizerem sentir” (MEC/SESu, 1994, p.24-25). São citados como Custos Calculatórios as depreciações, os provisionamentos de licença especial ou sabática, de férias proporcionais, décimo terceiro salário proporcional, amortizações, bem como o custo pelo uso de recursos oriundos de despesas

assumidas por outras entidades, tais como pessoal cedido sem ônus, material recebido por doação e despesas mantidas por fundações, dentre outras.

2.1.2 Plano de Contas por Centros de Custo²

Na definição dos Centros de Custos, o SAC adotou como referência o Princípio de Contabilidade por Área de Responsabilidade, reunindo os custos em sete grandes grupos, que passariam a funcionar como unidades agregadoras dos custos de cada uma das atividades identificáveis e contábeis, e de cada produto final.

A Figura 1 fornece uma visão geral de como está estruturado o Plano de Contas por Centros de Custo, especificando os sete grandes grupos e, detalhando alguns dos centros enquadrados em cada um desses grupos.

O primeiro grande grupo reúne os Centros de Custo que representam a Administração Central. Fazem parte desse grupo os órgãos colegiados, gabinetes, assessorias diretas ao reitor e pró-reitores, nos seus núcleos centrais, excluído-se os órgãos de execução vinculados à Administração Central que estejam identificados em outro agrupamento.

Os serviços gerais de apoio (como Departamento de Pessoal, Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Material e Patrimônios, etc), que são comuns à toda a estrutura organizacional da IFES, estão agrupados no segundo grande grupo, Serviços de Apoio Geral.

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

Os Centros de Custo cujas atividades estão voltadas, especificamente, para o ensino, pesquisa e extensão formam o grupo Departamentos de Ensino. É nesses centros que está alocada a “força de trabalho direta” das IFES e, consequentemente, onde se dimensiona a capacidade de produção dessas instituições (MEC/SESu, 1994, p. 28).

No quinto grande grupo, definido como Centros de Custo de Produtos, estão agrupados as atividades de Ensino, Pesquisa, Extensão e Qualificação de Pessoal (docente e técnico-administrativo).

Os Centros de Custos Inaplicáveis agrupam os Centros de Custo representativos de atividades ou projetos que não se aplicam às atividades-fim. Além dos custos diretos, podem receber custos indiretos, por rateio, dos Centros de Custo: Administração Central, de Apoio e dos Departamentos.

² Dado a complexidade com que o Plano de Contas por Centros de Custo foi descrito no manual do SAC, fez-se, nesta sub-seção, uma descrição sucinta de cada um dos grandes grupos.

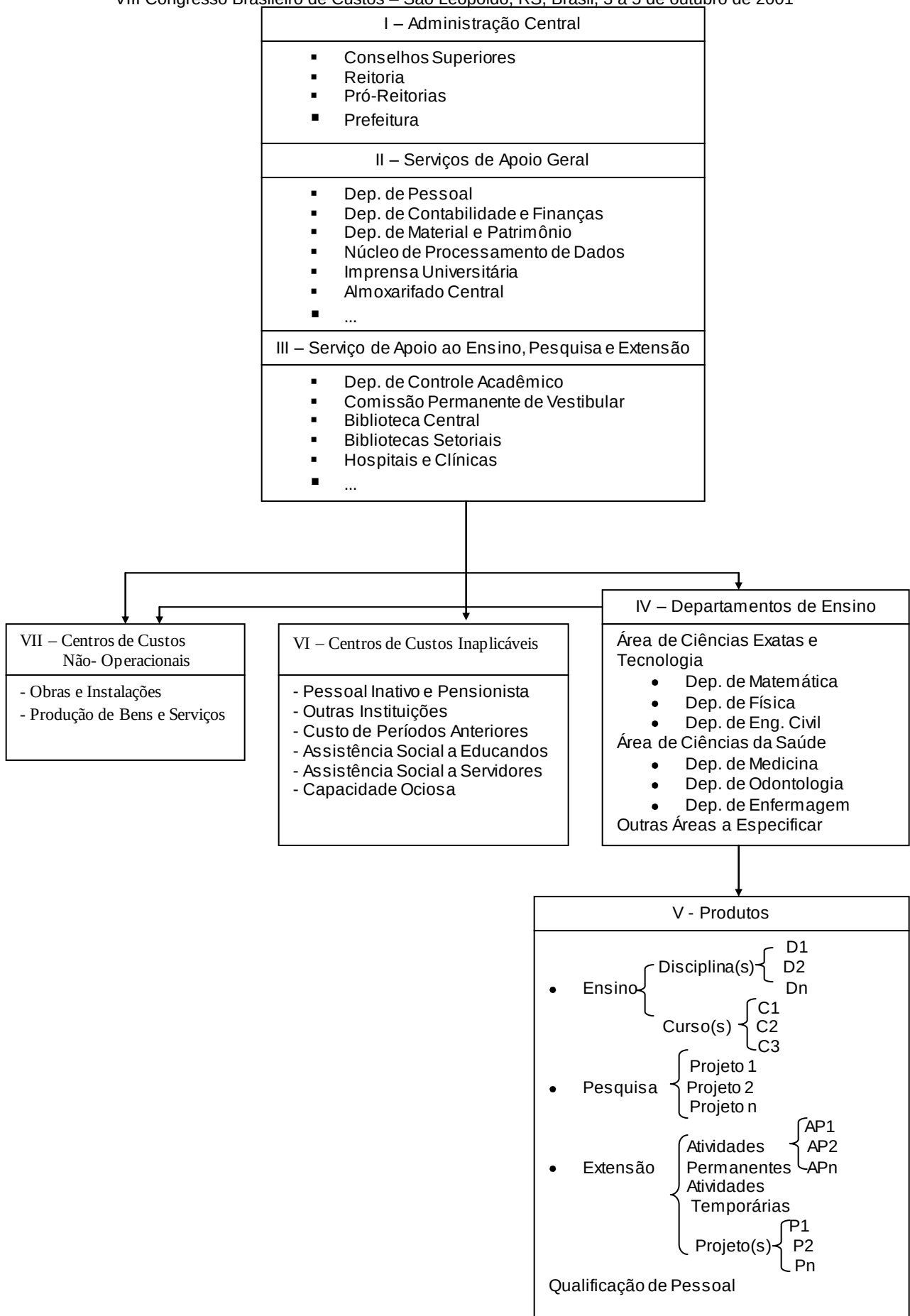


FIGURA 1 – Plano de Contas por Centros de Custo

No último grupo considerado, Centros de Custo Não – Operacionais, estão agrupados os Centros de Custo representativos da atividade de produção de bens e serviços que não se constituem em atividades de apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão.

2.2. Operacionalização do Sistema

Na operacionalização de um sistema de custos de qualquer natureza (do mais simples, ao de maior nível de complexidade, como é o caso do sistema proposto para as IFES), é de grande relevância a interação do mesmo com os demais subsistemas que compõem a organização. Apesar do reconhecimento desse fato, os idealizadores do SAC argumentam que as IFES que se propuserem a implantar o Sistema, não necessitam esperar que todos os outros subsistemas estejam funcionando a contento. Pelo contrário, aconselham a implantação do SAC “com um mínimo de condições necessárias para se chegar aos custos com precisão razoável” (MEC/SESu, 1994, p.51). Na realidade, o que se pretende é que a implantação do SAC provoque uma análise das características de cada subsistema existente, bem como da necessidade de novos subsistemas, permitindo, assim, o aprimoramento do sistema de informações como um todo.

Para se atingir os objetivos que nortearam a estrutura do SAC, a metodologia desenvolvida prevê as seguintes etapas:

Etapas 1

A primeira etapa compreende a **classificação dos centros de custo em sete grupos hierarquizados**:

- 1- Administração Central;
- 2- Órgãos de Apoio Geral
- 3- Órgãos de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão;
- 4- Departamentos Acadêmicos;
- 5- Produtos das Atividades Fim;
- 6- Centros de Custos Inaplicáveis;
- 7- Centros de Custos Não – Operacionais³.

Etapas 2

Essa etapa consiste na **apropriação dos “custos diretos”, de cada centro de custo**. Ressaltado-se que a discriminação das despesas em cada Centro de Custo, pelas diversas rubricas, fica a critério de cada instituição. Entretanto, o Manual do SAC sugere que pelo menos sejam discriminadas as três grandes rubricas: Pessoal, Custeio e Capital, incluindo

³ Em relação aos Centros de Custo Não-Operacionais, vale mencionar que, além dos citados na Figura 1, “Obras e Instalações” e “Produção de Bens e Serviços”, há que se considerar ainda os Livros e Periódicos. O que se coloca como um fato totalmente atípico em um processo de apuração de custos. Esse procedimento nas IFES é justificado como resultado da falta de estudos sobre a depreciação dessas duas modalidades de investimento (MEC/SESu, 1994, p.53).

todas as fontes, que sejam orçamentárias ou extra-orçamentários. Dessa forma, o “Custo Direto” de cada Centro de Custo passaria a ser constituído dessas três parcelas. Recomenda-se ainda que, o item Capital, por não compor o custo operacional das atividades, deve ser alocado aos Centros de Custo Inaplicáveis.

Etapa 3

Na etapa três ocorre a **transferência de valores**. Essa etapa é, na realidade, um ajuste da etapa 2. Quando se trabalha com Centros de Custo, podem ocorrer alocações indevidas de custo direto, como também, cedência de recursos de um centro para outro, como é o caso do custo de pessoal alocado em um órgão e que tenha parte de seu tempo cedido para exercício em outro órgão, portanto, deverá haver uma troca de custo entre centros no sentido de fazer o ajuste necessário.

Etapa 4

Feito o ajuste na etapa 3, a conta referente a cada centro passa a apresentar a totalidade dos custos diretos do centro. Podendo, portanto, iniciar-se a etapa 4, que compreende o **processo de rateio**, onde os custos diretos de cada centro são rateados aos demais centros, considerando bases específicas de rateio.

Os idealizadores do SAC sugerem que, quando dessa fase, se faça uso do Método dos Rateios Múltiplos, segundo o qual, o custo de cada centro é rateado a todos os Centros de Custo aos quais tenha prestado serviço (independente de hierarquia entre centros), num processo de vai e vem, ou “pingue-pongue”, até que os valores residuais sejam insignificantes. Na fase final do processo os valores residuais são rateados aplicando-se o “Método Direto”.⁴

3. Análise do Sistema de Apuração de Custos das IFES

A observação superficial da operacionalização do SAC não expressa, *a priori*, o nível de complexidade desse sistema, que é um reflexo da própria estrutura de funcionamento das IFES.

Os docentes lotados nos Departamentos Acadêmicos são responsáveis pela realização da maior parte das atividades-fim da instituição universitária. Se o esforço docente, em cada atividade, é medido pela carga-horária dedicada à atividade, faz-se necessário o desenvolvimento de instrumentos capazes de medir o tempo gasto em cada uma das atividades executadas. Se se considerar que, normalmente, alunos de cursos diversos são matriculados simultaneamente em uma mesma disciplina, necessário se faz ainda que, os custos acumulados na disciplina sejam rateados para os cursos usuários. Constatando-se, portanto, considerando apenas esse caso

⁴ O “Método de Rateio Direto” utiliza a prática de hierarquizar os Centros de Custo, de forma a que aquele que tiver seus custos distribuídos não receba rateio de nenhum outro.

específico, que além da necessidade de se estabelecer um sistema de medição das atividades docentes, há também que se observar a oferta de uma dada disciplina a diferentes cursos. Acrescente-se ainda que, mesmo adotando-se a hipótese de se definir eficientes instrumentos para medição da carga horária docente, há de se considerar um problema, bastante corriqueiro, de erro no preenchimento dos formulários de controle, como também alterações nas informações originalmente fornecidas que não são normalmente comunicadas aos órgãos competentes.

Essas questões no que se refere à complexidade, necessidade de sistemas auxiliares de suporte, bem como erros e alterações nas informações que suprem o Sistema, não podem ser consideradas como uma deficiência do SAC. A complexidade é uma característica inerente das universidades federais, estando, portanto, presente na formação de todo e qualquer sistema. A necessidade de interação com outros sistemas também não é exclusiva do Sistema Único de Apuração de Custos das IFES. Já o problema da qualidade das informações que suprem o Sistema, é um outro agravante que está fortemente associado à mentalidade incutida nas instituições que trabalham com recursos públicos, o que dificulta o desenvolvimento das diversas atividades nessas organizações.

Entretanto, há alguns problemas com o SAC que merecem ser ressaltados. Não se observou uma distinção entre os conceitos de Centros de Custo e Atividades. Afora essa questão há outras como a própria descrição do Sistema que é muito confusa, não obedecendo uma uniformidade. No Grupo V, do Plano de Contas, a Qualificação de Pessoal (docente e técnico-administrativo) é considerada como Centro de Custo de Produtos, porém, quando da descrição dos Centros de Custos dos Produtos não se faz menção à Qualificação de Pessoal. No que se refere ao rateio dos custos entre centros, além dos problemas inerentes à escolha de alguns dos critérios sugeridos, não fica claro o ordenamento do processo de transferência dos custos entre centros. Não se especifica que, em um sistema dessa natureza, por Centros de Custo, findo o processo de rateio, os custos do período, em sua totalidade, deverão estar concentrados nos Centros de Custo de Agregação Final que, conforme a estrutura do SAC são: Cursos, Projetos de Pesquisa, Atividades de Extensão, Qualificação de Pessoal, Custos Inaplicáveis e Custos Não-Operacionais.

Afora essas questões, existem outras que poderiam ser mencionadas. Entretanto, entende-se que 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 (incluindo os custos recebidos dos Centros de Apoio) e, num segundo estágio, rateia esses custos entre bens e serviços produzidos, considerando critérios baseados em volume⁵. Johnson e Kaplan (1996) afirmam que, segundo essa metodologia, os

⁵ Essa metodologia “bifásica” é trabalhada por Kaplan e Cooper (1998). Segundo esses autores, no sistema de custeio tradicional a alocação dos custos se dá em dois estágios. O objetivo do primeiro estágio é apropriar os custos indiretos aos centros produtivos, incluindo-se nesse estágio as alocações recíprocas. No segundo estágio os custos são atribuídos aos produtos ou serviços.

custos são distribuídos aos produtos por medidas simplistas que não representam as demandas de cada produto sobre os recursos da empresa, distorcendo, portanto, o custo de produtos individuais. Kaplan e Cooper (1998) reforçam essa afirmação, acrescentando que mesmo os sistemas que possuem centenas ou milhares de Centros de Custos, subestimarão sistemática e flagrantemente o custo dos recursos necessários aos produtos especiais de baixo volume e superestimarão o custo dos recursos necessários para os produtos padrões de alto volume. Argumentam que, mesmo sistemas extremamente detalhados e precisos ao atribuir custos indiretos aos Centros de Custo, falharam no estágio seguinte, quando os custos acumulados nos Centros de Custo de Produção foram atribuídos aos produtos processados em cada centro.

3.1. Uma Contabilidade por Centros de Custo

As universidades federais brasileiras podem ser associadas a uma caixa negra, onde se vê o que entra (*inputs*) e o que sai (*outputs*), mas não o que se passa no seu interior (Figura 2). Os recursos utilizados são os *inputs*; os *outputs* podem ser medidos de diferentes maneiras, como por exemplo o custo do aluno, o número de alunos graduados, a relação aluno/professor, a relação trabalhos publicados/professor, dentre outras.



FIGURA 2 – Despesas com as Instituições Federais de Ensino Superior e Gasto por Aluno em 1995

Fonte dos dados brutos: MEC/SE/SPO e MEC/SESu (1998) apud Durham (1998, p. 11).

Segundo esse modelo, os produtos consomem os recursos e, os recursos, tornam-se os custos. Os recursos humanos equivalem às horas de mão-de-obra. Elas correspondem aos salários, portanto, aos custos. Os outros recursos são de custeio (material de consumo, passagens e despesas com locomoção, serviços diversos, locação de mão-de-obra, etc.), e Capital (obras e instalações, equipamento e material permanente). É assim possível calcular o custo do aluno dividindo a soma dos recursos consumidos pelo total de alunos matriculados. É possível calcular esse custo para cada uma das Instituições Federais de Ensino Superior (Tabela 1).

A interpretação da Tabela 1 coloca algumas dificuldades. Durham (1998), por exemplo, faz alguns questionamentos: por que um aluno da Universidade Federal de Pernambuco, que possui uma pesquisa bastante desenvolvida, custa R\$ 6.370,00, enquanto que um do Rio Grande do Norte custa quase R\$ 12.000,00? Ou porquê um aluno da Universidade de Brasília custa R\$ 7.570,00, e os da Paraíba e do Mato Grosso do Sul custam mais de R\$ 12.000,00?

Uma resposta a esses questionamentos é que o cálculo simplista do custo de um aluno, onde os dados são trabalhados de forma bastante agrupada impossibilita uma análise mais precisa entre as diversas instituições. Afora essa questão, tem-se uma segunda, que é o fato de que cada uma dessas instituições possui uma realidade própria.

A complexidade em uma organização como a universidade é tão grande que, mesmo com alguns refinamentos, ainda fica difícil se comparar alguns indicadores, como o custo do aluno. Os alunos matriculados nas IFES formam um conjunto bastante heterogêneo, podendo abranger estudantes de 1º e 2º graus, Graduação, Pós-Graduação *Lato-Sensu*, Pós-Graduação *Stricto-Sensu* e Extensão, exigindo, portanto, uma quantificação cuidadosa, de modo a permitir dimensionamentos mais realistas.

Na busca de um refinamento, tem-se procurado trabalhar com o conceito de aluno equivalente. Entretanto, mesmo usando o conceito de aluno equivalente, os problemas relacionados ao denominador da fórmula para se chegar ao custo do aluno ainda não ficaram totalmente solucionados. Tem-se aí duas questões primordiais. Primeiro, há diferenças muito grandes entre os alunos de graduação e pós-graduação (a pós-graduação exige professores mais qualificados, as turmas são geralmente menores, etc.). Mesmo no âmbito da graduação se constata dificuldades em se calcular o aluno equivalente. Um estudante efetivo em medicina não é equivalente a um estudante em administração, ou a um estudante efetivo em história, etc.

A despeito desses problemas, pode-se tentar, de várias formas, aperfeiçoar a mensuração do número de alunos equivalentes. Boisvert (1997) sugere estabelecer pesos diferentes para estudantes de diferentes semestres. Gaetani e Schwartzman (1991) colocaram a hipótese de se atribuir peso diferenciado aos alunos equivalentes de pós-graduação, fundamentados em um estudo para a realidade americana, onde foi arbitrado em três o peso a ser conferido a esses alunos equivalentes.

No que se refere ao numerador da tradicional fórmula para se chegar ao custo do aluno há também certas restrições. No total de recursos destinado às universidades há uma parcela reservada aos pensionistas e inativos; são portanto compromissos previdenciários que não possuem tradução em termos de produtos e serviços no presente. Existe também uma parcela para obras e instalações, que por não se tratar de uma despesa de custeio, não deveria entrar no cômputo do custo do aluno. Existem também os hospitais universitários, que não são utilizados somente como unidade de ensino, mas também para atendimento do público em geral. Em alguns casos há ainda as fundações que, embora juridicamente autônomas, usam, em certas situações, tanto funcionários como também a estrutura física da universidade, podendo haver, também, situações diversas onde as fundações, além de injetarem recursos, também contratam servidores para que dêem suporte às atividades desenvolvidas na universidade.

TABELA 1

Estimativa do Custo Médio por Aluno nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES)
Período: 1998/Valores em R\$

IFES	TOTAL DE RECURSOS	CUSTO MÉDIO POR ALUNO		
		Com Precatórios e Inativos	Sem Inativos	Sem Precatórios e sem Inativos
UFPA	180.555.684,87	9.060,86	6.816,08	6.269,13
UFAP	5.653.017,71	2.809,65	2.809,65	2.809,65
UFRR	13.691.507,15	3.670,65	3.603,23	3.603,23
UNIR	20.240.094,99	4.888,91	4.706,82	4.178,20
FUAM	78.524.427,13	8.851,81	7.128,59	6.614,32
UFAC	43.945.987,97	16.422,27	14.322,93	11.492,95
UFAL	133.150.788,20	19.608,42	15.866,46	11.747,10
UFPE	183.332.181,70	10.474,06	6.388,71	6.370,14
UFRPE	65.771.393,12	11.330,13	7.423,53	7.411,03
UFMA	152.355.661,84	14.707,56	12.134,75	6.948,91
UFRN	310.873.959,16	28.547,65	23.587,22	11.996,50
UFCE	219.223.757,13	17.320,36	12.287,65	11.771,69
UFBA	208.781.932,96	11.072,44	7.121,11	7.114,29
UFPB	304.582.602,97	16.762,02	12.707,56	12.142,10
UFPI	76.007.411,60	10.250,49	8.061,04	8.056,62
UFSE	55.333.372,94	8.981,23	6.978,26	6.978,26
UnB	176.754.199,78	10.839,16	8.548,75	7.569,53
UFGO	130.821.301,95	11.942,79	8.287,73	8.276,12
UFMT	104.457.319,24	10.876,44	8.754,56	8.566,52
UFMS	118.188.668,72	15.377,14	13.740,97	12.844,79
UFSC	211.459.291,98	11.172,36	8.350,71	8.190,82
UFRGS	245.434.780,03	11.215,26	7.543,98	6.945,49
UFPR	231.985.173,30	13.604,57	9.270,58	7.611,97
UFSP	169.777.878,49	16.741,73	12.501,41	10.038,96
FURG	65.743.367,79	14.002,85	10.991,81	10.980,79
UFPEL	82.534.662,45	14.309,06	10.286,90	9.984,92
UFMG	299.819.219,28	14.562,11	9.474,51	9.307,21
UFJF	84.453.238,15	11.153,36	7.417,10	7.408,84
UFLA	25.481.538,50	12.122,52	9.486,87	9.486,87
UFU	128.579.729,00	13.147,21	10.930,22	10.763,41
UFOP	36.730.248,93	15.272,45	12.107,05	11.583,13
UFV	94.076.527,81	15.580,74	11.810,37	11.791,25
UFRJ	572.769.051,87	17.385,09	13.109,67	13.104,52
UFF	256.891.223,91	13.803,19	9.334,78	9.078,60
UFRRJ	81.027.473,69	15.035,72	11.016,13	11.003,30
UNIRIO	56.286.821,63	10.793,25	8.188,56	8.038,99
UNIFESP	118.398.796,88	41.689,72	35.454,44	35.372,79
UFSCAR	50.474.119,84	9.550,45	7.983,71	7.982,87
UFES	103.282.243,12	9.763,89	7.013,03	6.989,27
CEFET-RJ	32.724.781,75	34.266,79	22.295,33	21.415,29
CEFET-MG	32.253.067,00	27.997,45	20.046,63	19.889,19
CEFET-PR	47.381.084,35	16.964,23	13.977,85	13.100,51
CEFET-MA	18.582.879,12	72.306,92	52.293,44	47.930,69
CEFET-BA	21.506.857,55	23.326,31	19.702,77	19.528,03
EFOA	10.979.725,32	11.012,76	7.404,67	7.404,67
EFEl	18.451.543,63	12.786,93	9.024,05	8.592,72
FUNREI	12.334.913,75	5.494,39	4.824,25	4.824,25
FMTM	42.966.658,74	72.701,62	63.971,52	63.971,52
FAFEOD	4.829.807,98	20.552,37	14.171,09	12.575,91
FFFCMPA	10.648.617,11	14.769,23	11.907,15	11.547,70
FCAP	26.971.150,59	21.203,73	17.588,23	12.330,54
ESAM	18.497.946,51	32.681,88	26.088,46	26.088,46

Fonte dos dados brutos: MEC/SESu (1998) apud Durhan (1998, p. 13-14).

Diante de tantas ressalvas, Gaetani e Schwartzman (1991, p. 9) ressaltam a necessidade, em cada IFES, de um adequado sistema de apropriação de custos que fosse capaz de distinguir a parcela de recursos despendida no ensino de graduação e pós-graduação, acrescentando também que “esta é uma empreitada ainda incipiente em nosso sistema educacional”. Segundo a Comissão Nacional de Avaliação (MEC/SESu, 1993, p. 18), “os modelos concebidos para estimativas de custos apresentam limitações que impedem a opção definitiva por um deles”.

O Sistema Único de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (SAC), que atualmente está sendo utilizado por vinte e nove IFES⁶, apesar de apurar o custo por aluno de forma mais refinada, por trabalhar com Centros de Custo, apóia-se, como na fórmula anteriormente citada, nos recursos. Transferindo os recursos aos Centros e, destes, aos produtos.

A Figura 3 ilustra os resultados desse sistema por Centros de Custo aplicado na Universidade Federal do Ceará (UFC). Segundo esses dados, o custo por serviços de ensino⁷ entre os cursos de graduação oferecidos varia de US\$ 2.428,85, no Curso de Ciências Contábeis Noturno, a US\$ 13.981,60, no Curso de Geologia.

Embora se reconheça que a natureza do ensino, nas suas diversas áreas, seja distinta, a análise das informações contidas na Figura 3 induz, de imediato, a alguns questionamentos.

Poder-se-ia questionar, por exemplo, por que o custo médio do aluno matriculado no Curso de Geologia é seis vezes superior ao do aluno matriculado no Curso de Ciências Contábeis Noturno? Será que somente a análise desse indicador é suficiente para se afirmar que determinado curso seja mais eficiente que outro? Será que o Curso de Ciências Contábeis Noturno pode ser considerado eficiente pelo fato de apresentar o menor custo da universidade? Quais atividades estão sendo executadas nesse Curso e qual o custo de cada uma delas? Será que não há possibilidade de melhoria nesse Curso? Será que a qualidade do produto do Curso de Ciências Contábeis Noturno é a mesma da do Curso de Geologia? Esses são alguns dos muitos questionamentos que se pode fazer com esse tipo de informação gerada. E, muitas dessas perguntas ficarão sem respostas, porque o Custeio por Centros de Custo oculta o valor das atividades exercidas nos estabelecimentos universitários. Afora essa questão, que é primordial, o Custeio por Centros de Custo apresenta ainda um efeito bastante perverso. Ele provoca um nivelamento da performance pela base.

⁶ Fonte: MEC/SESu/Coordenação Geral de Suporte Técnico e Apoio Operacional. Dados fornecidos via fax, em 01.06.1999.

⁷ Custo por serviço de ensino corresponde ao custo médio por aluno matriculado, que é igual ao custo total do Curso dividido pelo número de alunos matriculados no Curso.

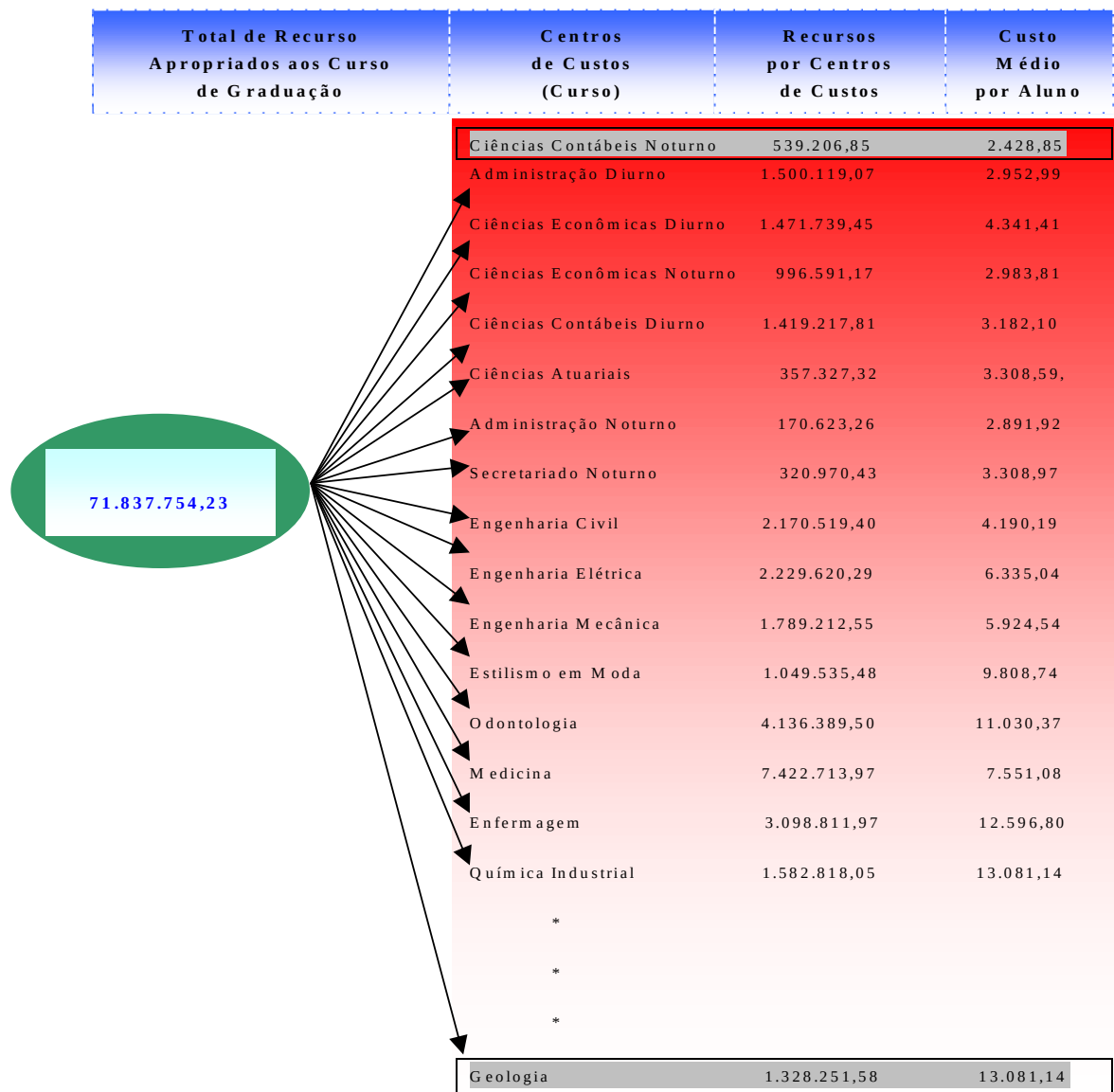


FIGURA 3– Custo Médio por Aluno Matriculado na Universidade Federal do Ceará

Ano:1997/ Valores em US\$

Fonte dos Dados: Pró-Reitoria de Planejamento da Universidade Federal do Ceará.

Todos esses problemas também são detectados por Boisvert (1997) na rede universitária de Quebec que, como o Sistema de Apuração de Custo das IFES (SAC), adota o Custeio por Centros de Custo. Em seu estudo, o autor argumenta ainda que a gestão apoiada nos Centros de Custo não revela o consumo de recursos das atividades efetivamente desenvolvidas no âmbito da universidade, projetando assim a imagem de uma rede bem focalizada sobre a sua missão primeira, o ensino e a pesquisa. Segundo os dados fornecidos para o exercício findo em maio de 1995, o ensino e a pesquisa combinados utilizaram 72% dos recursos destinados ao estabelecimento da rede.

Essa imagem projetada, onde apenas 28% dos recursos são gastos com atividades de suporte e administração é o que Boisvert (1997) chama de “rede universitária visível” que, segundo ele, mostra uma imagem falsa. Através do cálculo aproximado⁸ dos custos das atividades da rede universitária para o ciclo orçamentário 94/95, o autor procura pegar o reverso da “rede universitária visível”, que ele definiu como “rede universitária fantasma”. O uso da Contabilidade por Atividades revelou uma imagem inversa, constatando-se que apenas 28% dos recursos eram consumidos pelas atividades de Ensino e Pesquisa (Figura 4).

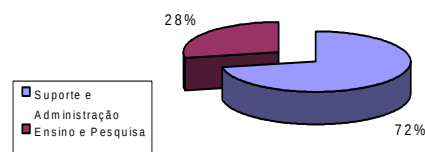


FIGURA 4 – Proporção dos Recursos Consumidos dentro da Rede Universitária “Fantasma” de Quebec

Fonte: Adaptado de BOISVERT, Hughes. *L'UNIVERSITÉ À RÉINVENTER*. Quebec: Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, 1997, p.35.

Para as universidades federais brasileiras, a análise dos dados do relatório sobre o custo das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), revela que, na gestão de 1994, as atividades de Ensino e Pesquisa foram responsáveis por 57,25% dos recursos consumidos⁹ (Figura 5).

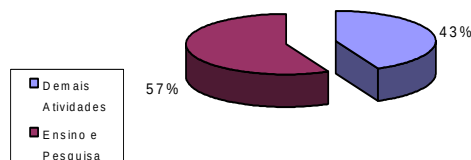


FIGURA 5 – Proporção dos Recursos Consumidos pelas Instituições Federais de Ensino Superior (Período: 1994)

Fonte dos Dados: MEC/SESu. *Análise dos Dados de Custo das Instituições Federais de Ensino Superior – gestão de 1994*. Brasília, novembro de 1996, p.11.

⁸ Boisvert argumenta que, no seu entendimento, vale mais estar aproximadamente correto, que precisamente certo dentro de um erro da gestão.

⁹ Para elaboração desses dados foram consideradas apenas dezenove das cinquenta e duas IFES. Dos cinquenta e dois questionários enviados pelo MEC/SESu, para coletar dados sobre custos, apenas vinte e quatro foram devolvidos. Desse total, somente dezenove apresentaram dados compatíveis. Os demais questionários, por apresentarem apenas dados físicos, não foram incluídos no relatório.

Enfim, embora o objetivo deste trabalho não seja o de mostrar a face oculta das Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras, procurou-se, através dos problemas mencionados e do exemplo da rede universitária de Quebec, ilustrar algumas das deficiências do Custeio por Centros de Custo. Por não revelar como os recursos estão sendo efetivamente consumidos por cada uma das diversas atividades realizadas nos estabelecimentos universitários, esse sistema dificulta, sobremaneira, o processo de gestão nessas instituições.

4. Conclusões

O Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (SAC) foi desenvolvido e disponibilizado, gratuitamente, pela Secretaria de Administração Superior (SESu) a todas as Instituições Federais de Ensino Superior. Através do SAC se buscou dotar cada uma das IFES de um instrumento auxiliar de gestão, direcionado a auxiliar no processo de planejamento, avaliação e correção dos procedimentos administrativos.

A análise do SAC, a despeito da sua relevância, levou, de uma forma geral, a algumas importantes considerações. Dentre os principais problemas detectados, ressaltou-se o fato de trabalhar com centros de custo. Na concepção de Johnson (1994), esse método tradicional de custeio não consegue relacionar os custos às suas causas ou geradores através das fronteiras departamentais, acrescentando que, no atual contexto, as empresas necessitam de novas informações gerenciais que satisfaçam os imperativos de concorrência global.

5. Referências Bibliográficas

- BOISVERT, Hugues. *L'UNIVERSITÉ À RÉINVENTER*. Quebec: Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, 1997.
- DURHAM, Eunice Ribeiro. *As Universidades Públicas e a Pesquisa no Brasil*. Série: Documentos de Trabalho. São Paulo: USP/NUPE, setembro, 1998.
- GAETANI, Francisco e SCHWARTZMAN, Jaques. *Indicadores de Produtividade nas Universidades Federais*. Série: Documentos de Trabalho. São Paulo: USP/NUPE, janeiro de 1991.
- JOHNSON, H. Thomas. *Relevância Recuperada*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custos e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- MEC/SESu. *Análise dos Dados de Custo das Instituições Federais de Ensino Superior – gestão de 1994*. Brasília: Secretaria de Educação Superior, outubro de 1996.

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

MEC/SESu. *Documento Básico – Avaliação das Universidades Brasileiras: uma proposta nacional*. Comissão Nacional de Avaliação. Brasília: Secretaria de Educação Superior, 26 de outubro de 1993.