



MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS DO ENSINO PARA INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

Miranda, Nair Aguiar de (*)

Vieira, Eduardo Tadeu()**

(*)Universidade de Brasília (UnB), Assessora do Reitor da UnB
Economista, Especialista em Controladoria, Mestre em Administração
Universidade de Brasília - Campus Universitário Darci Ribeiro
Prédio da Reitoria - 2º andar - 70.910-970 - Brasília - DF
Brasil

nairam@unb.br

Nmiranda@solar.com.br

(**)Universidade de Brasília (UnB), Secretario de Planejamento da UnB
Contador, Especialista em Contabilidade e Administração Universitária
SHIN - QI 10 Conjunto 08 Casa 12 - Lago Norte
71.525-080 - Brasília - DF

Brasil

eduardot@unb.br

Resumo

O ensino público de nível superior no Brasil tem se defrontado, ao longo dos últimos anos, com sérias dificuldades de financiamento. De um lado, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) reclamam da exigüidade do volume de recursos destinados ao seu custeio; de outro, as autoridades federais apontam o elevado custo do ensino superior e a reduzida transparência e eficácia no uso dos recursos. As instituições não dispõem de elementos que demonstrem a insuficiência dos repasses face ao volume dos recursos que lhes são repassados e, menos ainda, que lhes possibilitem discutir os argumentos associados à eficácia dos gastos. Este texto pretende apresentar subsídios para a discussão da relevância do estudo de custo para o ensino superior e o papel de um sistema de custos para subsidiar o processo de gestão das IFES.

Palavras Chaves: Custos, Desempenho Gerencial, Gestão Eficiente



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

Introdução

O artigo é dividido em quatro seções: a primeira apresenta um sumário da evolução do financiamento do ensino superior público federal, analisando as tentativas de mensuração de custos já realizadas no País e identificando os possíveis motivos do insucesso das experiências. A segunda descreve as principais características organizacionais das IFES e procura apontar os elementos de um sistema de custos que atenda às características estudadas. A terceira seção discute os principais elementos de modelo de mensuração de custos/despesas passível de ser implementado nas IFES, identificando as restrições a sua adoção e os possíveis benefícios que a implantação desse modelo de apuração associado a gestão do desempenho traria às IFES. A última seção contém as conclusões do trabalho.

1. Aspectos Gerais

O ensino superior no Brasil, até meados da década de 1960, era oferecido em grande parte por instituições públicas e, complementarmente, por instituições religiosas e não confessionais. O processo de urbanização iniciado naquela década e a implantação de proposta de ampliação do acesso de uma maior parcela da população às universidades forçaram a definição de políticas destinadas a promover o crescimento do sistema de ensino superior brasileiro.

Em termos de aporte de recursos, a ampliação da oferta de ensino público esteve fundamentada inicialmente na ampliação de gastos públicos. No primeiro momento, a ampliação do volume de recursos foi destinada a implantar as novas instituições, seja pela criação de novas universidades, seja pela federalização de organizações integrantes de outras esferas de governo. A partir da década de setenta, verbas foram destinadas principalmente à criação e a formação do quadro docente, tanto no que se refere à ampliação do número de professores contratados quanto ao aumento do nível de qualificação dos integrantes dos quadros docente das universidades.

Os anos seguintes à implantação desse novo modelo de ensino superior (iniciado como já foi dito, na década de 1960) foram caracterizados como de intenso crescimento econômico. Naquela época, as restrições ao financiamento das instituições públicas eram circunstanciais, sendo as eventuais reduções no volume de verbas repassado a cada IFES explicados, via de regra, pela falta de articulação política entre o dirigente da instituição e as diversas áreas do Ministério da Educação (UnB/DAF, 1986). Nos anos de 1980, começam a ser delineados os principais elementos da crise econômica que pôs em xeque o modelo de financiamento do setor público brasileiro: cresce a inflação, procura-se diminuir os gastos direta (pela redução de aportes financeiros ou contingenciamento de verbas) ou indiretamente (pelo atraso no ritmo dos repasses).

Assim, até o final dos anos oitenta, o volume e o ritmo dos repasses feito pelo MEC às IFES públicas dependiam, aparentemente, de dois elementos: do tamanho da folha de pessoal e da capacidade de cada instituição em pressionar os órgãos repassadores para

garantir a preservação (ou ampliação, no caso das bancadas politicamente mais fortes) das verbas destinadas ao custeio de sua instituição.

No início da década de noventa, a crise atravessada pelo setor público adquire novos contornos. Há, a partir daquele momento, a indiscutível necessidade de se redefinir os padrões de financiamento dos diversos tipos de políticas públicas custeadas pelo governo. As verbas destinadas ao financiamento de atividades sociais - tais como o ensino - são, a partir daquele momento, continuamente reduzidas, retidas ou contidas, com o objetivo de eliminar ou reduzir desequilíbrios das contas públicas.

Neste contexto, passa-se a falar na necessidade de avaliar a eficácia e a eficiência da aplicação de recursos repassados, pelo Governo Federal, às universidades. Pela primeira vez discute-se, nos órgãos de representação das instituições, a necessidade de definir critérios de alocação dos recursos entre as IFES. As dificuldades em se obter consenso na definição de critérios para o rateio das verbas, faz surgir a discussão sobre a eficácia e a eficiência da aplicação dos recursos repassados às universidades.

Até o final da década de noventa, em termos de instrumento de gestão de desempenho orçamentário-financeiro, as universidades federais contavam apenas com um polêmico modelo de alocação de recursos das verbas de custeio. A análise dos resultados da aplicação desse modelo isolado demonstra que a sua adoção, nos últimos anos, levou à cristalização de desempenhos históricos e à manutenção de distorções alocativas. As distorções podem ser identificadas na medida em que, as verbas de Outros Custeios e Capital (OCC) repassadas pelo Tesouro às IFES não apresentam qualquer correlação com o número de alunos matriculados, com o número de alunos formados ou com a área construída dos *campi* universitários. Verifica-se, a partir dos dados disponíveis para 1997 e 1998, que os repasses dos valores médios de OCC do Tesouro (OCC/aluno) apresentavam as mesmas distorções identificadas na década anterior (antes, portanto, da aplicação do modelo de financiamento) e, ainda, continuavam a apresentar variações inexplicáveis. : **a**) a diferença entre o valor médio de repasses às instituições chegava a ser mais de 10 vezes superior, quando comparadas as instituições que receberam os valores limites (maior e menor valor médio); **b**) instituições de porte e complexidade semelhantes recebiam valores completamente distintos; e, **c**) não havia qualquer correlação entre o valor médio recebido do Tesouro e a qualidade das atividades acadêmicas desenvolvidas. Em síntese, o modelo prevalecente na década de noventa era calcado na preservação do volume de verbas repassado historicamente e, ainda, na remuneração dos insumos (número de professores, área dos *campi*, número de alunos matriculados). A aplicação desse modelo de financiamento, desenvolvido por representantes de todas as universidades, não estimulou o crescimento do ensino público superior, tão pouco propiciou a melhoria da qualidade do ensino praticado nas universidades.

Em 1999, o Ministério da Educação passa a adotar um novo modelo de financiamento do ensino superior no Brasil, baseado na experiência inglesa. O novo modelo usa como variáveis básicas o número de alunos formados, o tempo médio esperado de permanência dos matriculados e o aluno equivalente. Apesar de ainda ser um modelo de partição de recursos, a proposta do MEC inova ao definir padrões homogêneos de financiamento que poderão servir como elementos norteadores dos processos de gestão e de planejamento de todas as IFES. Outro aspecto positivo é que o novo modelo não tem compromisso com a preservação de volumes históricos de repasses, o que poderá redundar,

em futuro próximo, na eliminação de parte das distorções já identificadas no processo de alocação anterior.

Em termos gerais poder-se-ia dizer que modelos de custos e de financiamentos são duas faces de uma mesma moeda. A adoção de qualquer um deles, ou de ambos, representa o esforço desenvolvido pelo setor público no sentido de tornar mais eficiente o gasto público.

Cabe destacar que o controle dos custos das atividades públicas pode ser feito de duas maneiras. A primeira, impondo, aos órgãos prestadores um valor pelos serviços que prestam — é o exemplo da tabela de remuneração das internações hospitalares adotado como base remuneratória do Sistema Único de Saúde (SUS). Uma outra forma é a indireta, adotada normalmente quando os serviços prestados são de natureza diferenciada ou os órgão financiadores não dispõem dos elementos necessários à imposição de um único padrão de remuneração — é o que, no Brasil, acontece com as IFES.

É importante, agora, relacionar os modelos de alocação de recursos às propostas de mensuração de custos adotadas para as universidades em cada um destes momentos:

- a) até o final da década de oitenta. As reduzidas restrições às necessidades de custeio apresentadas pelas universidades públicas até o final da década de oitenta tornou dispensável a adoção de modelos de mensuração de custos;
- b) década de noventa. A exigüidade dos recursos disponíveis impõe a definição do modelo distributivo de repartição de recursos elaborado pela ANDIFES¹. O Ministério esboça a primeira tentativa de promover a apuração dos custos do ensino público superior com a criação do Sistema de Apuração de Custos - SAC².
- c) final da década de noventa. O SAC é descontinuado e as universidades públicas passam a estudar novas propostas de mensuração de custos. Esta é uma fase de transição.

O SAC, modelo definido e cuja adoção pelas IFES foi estimulada pelo Ministério, tem como preocupação analisar o perfil de gasto e o tipo de custo incorrido pelas universidades para a execução de suas atividades de ensino (MEC/SESU, 1995). Assim, o modelo de custos implementado em 1994 pelo Ministério aproveita elementos discutidos e levantados por grupos de estudos da matéria (constituídos anteriormente pelo MEC) e tem, em linhas gerais, as seguintes características:

- a) é um modelo de sistema de custos tradicional, por absorção, que procura mensurar os custos do ensino de graduação;

¹ ANDIFES – Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior – Entidade formada pelos dirigentes das 53 IFES.

² Em 1988, a SESu do MEC criou uma comissão de com o objetivo de desenvolver um sistema que apurasse os custos do ensino superior federal. Durante dois anos esse grupo se empenhou na discussão do modelo que teve a sua formatação definitiva concluída em 1991. Na UnB, esse sistema teve sua implantação iniciada no segundo semestre de 1993, sendo rodada sua segunda e última versão no ano de 1995. (UnB/SPL, 1997, p.7).

b) é único para todas as universidades, o que pressupõe a uniformidade do padrão de gastos e de qualidade nos serviços educacionais prestados por todas as instituições públicas; e,

c) é fundamentado exclusivamente no plano de contas da Contabilidade Pública, o que elimina, por exemplo, o cálculo da depreciação dos bens integrantes do patrimônio das IFES.

Essa tentativa de mensuração dos custos do ensino sofreu duras críticas da comunidade universitária. Sua aplicação levou a conclusões equivocadas sobre o custo do ensino público superior por instituições e a polêmica gerada levou a que o Ministério, após a elaboração dos cálculos para dois anos consecutivos, deixasse a proposta cair no esquecimento (Vieira, 1998).

Em termos de abrangência, o SAC foi respondido por 22 das IFES, sendo que deste total apenas dezesseis instituições forneceram informações no nível de detalhamento necessário à aplicação do SAC, em sua primeira versão. Segundo a proposta original:

“O Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior - SAC/IFES - foi concebido, num esforço conjunto da SESU/MEC com as IFES, para atender às necessidades de tabulação, tratamento e análise dos dados de custos das IFES, de forma a permitir ao conjunto das instituições gerar, de forma homogênea, informações de custo necessárias ao suporte do processo decisório. Foi programado para permitir a apuração do custo das atividades internas, a partir do conceito de centros de custo, e dos produtos do sistema universitário” (MEC/SESU, 1995, p. 2)

O sistema previa a mensuração dos custos dos seguintes produtos universitários: ensino, pesquisa, extensão, prestação de serviços e qualificação profissional. A apuração dos custos da pesquisa e da extensão previa a desagregação por projeto e, no caso da prestação de serviços, por atividades. A apuração dos custos do ensino era assim obtida:

“O custo das atividades de ensino é desagregado ao nível de disciplina/turma, de forma a apurar o custo-hora do aluno-disciplina, para posteriormente ser desagregado por curso, a qualquer nível, para permitir a apuração dos custo médio do aluno matriculado e o custo médio do aluno-disciplina equivalente, por curso” (MEC/SESU, 1995, p. 2)

O sistema considerava como custo todos os valores relacionados aos fatores aplicados na atividade universitária, independentemente de sua origem e fontes. Eram incluídos na apuração de custos: pessoal e encargos, material de consumo e serviços prestados por terceiros. Não eram incluídos, por alegada insuficiência da base de dados das IFES, os custos referentes a depreciações.

Ao mensurar os custos do ensino, o SAC define, apropriadamente, como unidade de análise o aluno-disciplina. Ocorre que a operacionalização do modelo proposto é fundamentada no rateio dos custos incorridos, distorcendo os resultados obtidos.

Além das críticas apontadas acima, Vieira analisa as propostas de apuração de custos implementadas nas IFES e aponta as seguintes limitações à concepção e aplicação do SAC: a) base de dados utilizada para o cálculo; b) não atualização dos ativos permanentes; c) não inclusão da depreciação; d) inflexibilidade para contemplar as diversidades pedagógicas, organizacionais e patrimoniais características do conjunto das IFES; f) pouca

clareza na identificação dos recursos aplicados nas distintas atividades de ensino, pesquisa e extensão (Vieira, 1998, p.11). No mesmo estudo o autor alerta, ainda, para a natureza exclusivamente financeira dos SAC.

Até 1998, a preocupação em definir elementos de mensuração de custos era uma preocupação exclusiva da administração pública federal. As universidades não manifestavam maior interesse em implementar sistemas de apuração de custos. Dois eram os motivos para isto: em primeiro lugar, o fato de, ao atribuir peso preponderante à alocação histórica, o modelo de financiamento assegurar a manutenção de um padrão de dispêndio já praticado pelas IFES; o segundo motivo tinha por base a justa preocupação das instituições em referendar um modelo de apuração que comparava desiguais, sem considerar as peculiaridades de cada organização e, mais ainda, dissociado de qualquer proposta de apoio ao desenvolvimento de programas de desenvolvimento institucional ou de aperfeiçoamento dos processos de ensino, pesquisa e extensão.

Cabe destacar que, a partir de 1999, com a adoção do novo modelo de financiamento, a questão de apuração dos custos universitários exige uma nova abordagem. Explicitamente, já não é preocupação da administração federal impor sistemas de custos e padrões de gastos nacionais. Em compensação, passa-se a trabalhar com padrões mais definidos de prestação de serviços pelas universidades: exigem-se padrões de desempenho delineados a partir da remuneração pelo número de formandos em um determinado tempo (número de formandos e tempo de permanência esperado) e, ainda, a remuneração passa a considerar, pelo menos parcialmente, a complexidade das instituições (matriculados por área de atuação e aluno equivalente). Agora a preocupação com a estrutura de gastos deve passar a ser das universidades federais. A partir da adoção do novo modelo já não é mais possível manter indefinidamente alunos matriculados, formar relativamente pouco ou optar por criar novas áreas e cursos sem conhecer os seus custos ou sem definir seus padrões internos de desempenho compatíveis com a proposta de financiamento em vigor. As universidades federais passam, então, a lidar com decisões cuja implantação poderá afetar o volume de verbas recebidas da União, ou seja, as IFES passam a ter que lidar não apenas com restrições de financiamento, já conhecidas e administradas anteriormente, mas são obrigadas a dispor de informações e de elementos de gestão nunca antes exigidos.

É conveniente destacar que o novo modelo de financiamento implantado apenas acelerou um processo de reorganização interna que já fora identificado por algumas das IFES. Neste sentido, a administração federal passa a ser apenas um catalizador das mudanças já iniciadas em algumas instituições, que buscaram, no final dos anos noventa, ampliar o volume de vagas oferecidas, criar novos cursos noturnos e diurnos, estimular a criação de cursos de pós-graduação, em parceria com outros órgãos e, finalmente, ampliar a captação de recursos por meio do estímulo à prestação de serviços a outras organizações públicas e privadas.

2. Elementos Essenciais à Definição de um Modelo de Custos para as IFES

As instituições federais de ensino possuem algumas características organizacionais que as tornam únicas e que devem, necessariamente, ser consideradas em estudos relacionados à sua dinâmica interna e aos seus padrões de desempenho:

- a) a estrutura colegiada de gestão prevalecente na gestão universitária, que, se de um lado conduz à busca de decisões de consenso e, portanto, mais permanentes no tempo, de outro leva a uma maior lentidão do processo decisório;
- b) a inexistência de uma cultura gerencial nessas instituições que não costumam adotar parâmetros de gestão de desempenho para o acompanhamento de suas atividades fins;
- c) a possível identificação equivocada de relação entre a adoção de modelos de apuração de custos e a “privatização do ensino”, o que exige a adoção de parâmetros de mensuração de conhecimento e a aceitação do(s) modelo(s) a serem implantados por toda a comunidade universitária; e,
- d) a natureza interdisciplinar da formação dos alunos de graduação e de pós-graduação, o que exige a definição de uma matriz de responsabilidade institucional, que reflita o esforço acadêmico desenvolvido por cada unidade na formação dos alunos;
- e) a organização acadêmica e administrativa peculiar de cada uma das IFES, fatores esses impeditivos da adoção de padrões gerais tanto de desempenho, quanto de mensuração de custos.

Além dos pontos mencionados acima, as IFES possuem uma outra característica: a maior parte do volume de recursos constante do seu orçamento destina-se ao pagamento de pessoal: apenas uma parte mínima destina-se ao custeio das atividades e ao investimento. Mesmo que os gastos com aposentados e precatórios sejam deduzidos da rubrica Pessoal, ainda assim os valores destinados ao pagamento de salários e de benefícios pessoais constituem a maior fatia dos orçamento das IFES. Merece destaque, o fato de que a maior parte destes recursos da rubrica Pessoal serem pagos aos docentes sob a forma de estímulo ao aumento de titulação (que pode chegar a 30% do salário básico), dedicação à instituição de ensino (a dedicação exclusiva pode significar um adicional de 40% do salário-base), ou ainda, a título de incentivo à docência e ao aumento da produção intelectual (remuneração variável decorrente da Gratificação de Estímulo à Docência - GED).

Chega-se, neste ponto, a um aparente impasse: uma determinada IFES gasta tanto mais com o pagamento aos seus professores quanto mais qualificados, dedicados e produtivos forem os integrantes de seu quadro docente; ou seja, identifica-se uma correlação positiva entre elevação do custo do ensino (pelo aumento do custo de pessoal) e a qualidade do ensino praticado. Neste ponto o leitor poderá se perguntar, então, qual a necessidade de se estudar o custo do ensino superior praticado nas instituições federais?

Cabe apontar dois dos principais motivos que tornam o conhecimento dos custos praticados pelas IFES uma necessidade de sobrevivência para as organizações universitárias: o primeiro, diz respeito à abertura de novos cursos e à ampliação do número de vagas, definidos, à luz da teoria contábil, como custos irrecuperáveis³. O segundo está relacionado ao intransferível papel desempenhado pelas IFES no processo de

³ Custos irrecuperáveis são “ *os custos de recursos que já foram consumidos e que , independentemente de qualquer decisão ou ação atual tomada pelos gerentes, não podem ser mudados*” (ATKINSON, et alii, 2000)

desenvolvimento social e econômico do País, tanto no que se refere à formação de recursos humanos qualificados quanto no desenvolvimento da pesquisa científica. Assim, as universidades têm custos altos, geralmente associados à qualidade das atividades que desenvolve, mas o conhecimento da sua estrutura de custos é um elemento indispensável ao planejamento do seu crescimento e a garantia do sucesso das alternativas de desenvolvimento acadêmico que escolhe.

Outro aspecto a ser ainda considerado é que a associação entre altos custos e qualidade das atividades acadêmicas não exige as universidades de incorrerem em perdas durante os processos de produção e de transmissão de conhecimentos. A própria estrutura colegiada e a natureza lenta dos processos de administração podem dar margem ao surgimento de perdas, das quais não se conhece qualquer tentativa de mensuração.

A mensuração das perdas incorridas pelas IFES nos processos acadêmicos e administrativos que desenvolve é, possivelmente, a que apresentará maior dificuldade do ponto de vista técnico. As dificuldades visualizadas decorrem, em primeiro lugar, do fato dos gastos só terem como ser dimensionados a partir do estudo dos processos existentes em uma organização. Em segundo lugar, pelo fato do conhecimento desses processos depender de sistemas mais sofisticados de informação, praticamente inexistentes nas instituições federais. Em síntese, a mensuração de perdas será, possivelmente, o item de mais difícil dimensionamento na definição de um sistema de apuração de despesas a ser aplicado nas IFES.

3. Modelo de Apuração de Custos para o Ensino Superior

Princípios:

- a) As universidades federais desenvolvem atividades variadas, financiadas com recursos de fontes distintas e com processo de elaboração distinto.
- b) Integrantes de organizações universitárias tendem a aceitar com maior facilidade padrões de desempenho ou mensuração definidos internamente.

Bases Conceituais

A seção anterior procurou demonstrar que as IFES precisam não apenas de um sistema de apuração de custos, mas, principalmente, de um modelo de apuração de despesas. O Modelo de Apuração de Despesas/Custos compreenderia a definição de dois sistemas de apuração que o integrariam: o primeiro relativo à apuração dos custos envolvidos no desenvolvimento das atividades acadêmicas; o segundo relacionado à apuração dos gastos incorridos nos processos pedagógicos, científicos e administrativos relacionados ao ensino, à pesquisa e à extensão.

Outro aspecto mencionado foi a necessidade de se conhecer o desempenho acadêmico e administrativo das atividades analisadas. Assim, no estudo do sistema de despesa do ensino superior praticado em cada uma das IFES, torna-se necessário analisar o perfil histórico de cada curso oferecido (a título de exemplo: número de vagas oferecidas e ocupadas, de créditos exigidos, de créditos tomados pelos alunos matriculados e pelos

formandos, de formandos, evasão por ano/ semestre de estudo) e da administração do ensino.

A definição de um sistema de apuração de despesas das IFES consideraria a aplicação dos conceitos apresentados a seguir. Entende-se por Contabilidade “a representação da realidade econômica e a sua comunicação aos usuários” (Silva, 1999, p.27). Os elementos básicos deste conceito são, portanto, a ordenação das informações disponíveis com o objetivo de retratar a situação econômica, financeira e gerencial da organização e a correta transmissão da realidade que se busca retratar aos agentes envolvidos no desenvolvimento da instituição (acionistas, administradores, governo, empregados, etc).

Devem ser considerados, ainda, os conceitos de receita e despesa. Hendriksen apresenta o seguinte conceito de receita:

“ Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente são medidas em termos correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um momento crítico, ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais.”
(Hendriksen, 1999, p. 223)

As receitas só devem ser reconhecidas pela organização quando forem obtidas ou, ainda, quando realizadas ou realizáveis. Outro aspecto relevante refere-se ao registro da receita que pode ocorrer alternativamente: a) durante a produção de bens ou serviços; b) na conclusão da produção; c) no momento da venda; ou, d) por ocasião do pagamento.

As despesas são assim definidas pelo mesmo autor:

“As despesas indicam os gastos de fatores relacionados direta ou indiretamente à produção e venda do produto da empresa”. (Hendriksen, 1999, p. 232).

As despesas representam, tanto quanto a receita, um fluxo monetário que reduz o patrimônio da entidade. Segundo os estudiosos, as principais questões que devem ser respondidas quando se trata da despesa são: o que deve ser entendido como despesa, como mensurá-la e, quando são incorridas.

O principal conceito associado à despesa é o de vinculação, entendido como “ o processo de registro de despesas com base numa relação de causa e efeito com receitas registradas” (Hendriksen, idem, p.237). A vinculação de despesas é um dos temas mais difíceis de serem tratados na Contabilidade. As associações nem sempre são simples, o que leva a definição de normas de classificação das despesas por categorias. Usualmente despesas são classificadas em duas categorias:

*“ 1) Despesas Diretas (ou custos do produtos) - são aquelas registradas no período em que os bens ou serviços são utilizados;
2) despesas indiretas (ou de período) - registradas no período em que são incorridas”* (idem, ibidem)

Em termos contábeis há ainda dois outros conceitos que devem ser considerados quando são tratadas as receitas e as despesas: os ganhos e as perdas. As tentativas iniciais de definir tais itens apresentava-os como eventos extraordinários que poderiam ocorrer em termos de transações. A evolução da teoria contábil reapresenta os termos considerando-os não sobre o ponto de vista da extraordinariedade, mas sob o aspecto da associação com as atividades finalísticas do empreendimento.

As definições de ganhos e perdas atualmente adotadas estabelecem (Iudícibus, 1981, p. 140 e 141):

“ Um ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transação ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento.”

As perdas, por sua vez, têm a seguinte definição:

“ *As perdas resultam de eventos externos e exógenos não previstos como necessários para o processo de geração de receitas. Se fossem previstos talvez pudessem ser evitados; se fossem necessários à geração de receitas, seriam incluídos nas despesas*”. (Hendriksen, 1999, p. 234)

Segundo Horngren, o sistema contábil é um dos mais complexos e completos sistemas de informação e sua utilização tem, de forma resumida, as seguintes finalidades: fornecer subsídios aos responsáveis pela organização, de modo a permitir o planejamento e o controle das atividades; dar bases ao processo decisório a partir do momento em que permite a elaboração de planos e políticas e fornece informações a agentes externos, interessados no desenvolvimento da entidade e nos resultados obtidos pela sua administração (Horngren, 1985, p.4).

A partir da base conceitual exposta definiu-se o Modelo de Apuração de Despesas/Custos com o Ensino Superior. Segundo este modelo, as despesas com o ensino superior devem ser apuradas por fluxo de atividades (ensino por curso de graduação e de pós-graduação, custo por disciplina, por crédito, etc) e por produto (aluno formado por curso). Compreendem, também, dois tipos de apuração: os custos propriamente ditos e as perdas incorridas. Em outras palavras: a formação de um aluno do curso X em uma instituição federal de ensino implicou que a mesma incorreu em despesas/custos que compreendem: o custo que a instituição incorreu mais as perdas pedagógicas e administrativas ocorridas no período de sua formação (ano ou curso completo).

Retomando ao ponto anterior em que foram discutidas as características das IFES, vale destacar que a apuração de custos e de perdas, definida para cada instituição, exigirá alguns cuidados adicionais. Em primeiro lugar, o sucesso da experiência está associado diretamente à capacidade da administração superior das IFES de envolver tanto a comunidade acadêmica quanto os órgãos colegiados na definição e implantação do Sistema de Apuração de Despesas/Custos. Em segundo lugar, a instituição deverá dispor de um diagnóstico consistente da evolução de cada curso e do seu desempenho, nos últimos anos. Este material servirá de base à definição de parâmetros de desempenho para cada curso. Em terceiro lugar, é indispensável que as novas normas de financiamento federal sejam amplamente divulgadas em cada instituição, o que representará dar conhecimento aos membros da comunidade universitária dos padrões mínimos de desempenho esperado pelos órgãos financiadores.

Principais Elementos do Modelo

A partir das premissas apresentadas, foi elaborada uma proposta de apuração de custos que envolve:

- a) **Custo - padrão do ensino** (de graduação ou pós-graduação). Custo a ser atingido, expresso pelo tempo de financiamento definido no modelo

de financiamento das IFES e pelo tempo esperado de permanência do estudante na universidade.

b) **Custo do período.** Custo incorrido durante o exercício fiscal no desenvolvimento das atividades de ensino de graduação e de pós graduação.

c) **Custo atual do formando.** Custo em termos do ano de análise da formação do aluno, por curso, considerando como base o número médio de créditos cumpridos e o tempo médio de permanência na Universidade.

d) **Perdas anuais do ensino.** Refere-se aos gastos incorridos durante o exercício no financiamento de atividades descontinuadas ou deficientes no que tange ao desenvolvimento do ensino.

e) **Perdas na formação do aluno.** Refere-se aos gastos incorridos durante o período de formação do aluno e que não agregaram valor a este processo por representar interrupções na formação, deficiências do processo de ensino ou excessos às exigências legais de formação do aluno.

f) **Custo efetivo anual.** Representado pelo somatório dos custos anuais e das perdas anuais incorridas no processo de ensino.

g) **Custo real do formando.** Representado pelo somatório do custo atual do formando e das perdas ocorridas na formação do aluno.

h) **Custo Meta.** Padrões de formação e de custos a serem atingidos por cada curso ao longo dos próximos anos, considerando-se como elemento básico a minimização do volume de perdas ocorridas no processo do ensino.

Em termos gráficos, o Sistema de Apuração de Custos do Ensino compreenderia, metodologicamente, as etapas descritas no Quadro abaixo.

Sistema de Mensuração do Custo do Ensino Superior - Etapas e Variáveis

ETAPAS	VARIÁVEIS
A. Padrões de Custeio e de Desempenho do Ensino por Instituição	A.1. Tempo de desempenho acadêmico, tais como: série históricas relacionadas ao tempo médio de permanência, ao padrão de evasão, a taxa de sucesso e outros que permitam traçar um padrão de desempenho estatístico por curso, nível de formação e unidade acadêmica A.2. Séries históricas sobre padrões de perdas acadêmicas ou relacionadas a administração acadêmica: nível de reprovação por disciplina, unidade e curso; vagas não preenchidas no vestibular e nos semestres , evasão, e outras variáveis relacionadas a perdas
B. Custo Efetivo Anual	B.1. Custo do Período por Departamento B.2. Perdas Anuais do Ensino
C. Custo Real do Formando	C.1. Custo Atual do Formando C.2. Perdas na Formação do Aluno
D. Cálculo do Custo Padrão	D.1. Por Período D.2. Por Formando

E. Custo Meta	E.1. Por Período
	E.2. Por Formando

Apuração de Custos

A. Definição De Padrões De Custeio Do Ensino Superior

Esta primeira etapa do trabalho de montagem de um sistema de mensuração de custos para os cursos de graduação compreende a comparação entre os parâmetros definidos pelos órgãos financiadores e o desempenho de cada curso, em termos históricos. A comparação exige os seguintes levantamentos:

- a) tempo esperado de permanência do aluno por curso e tempo esperado de conclusão;
- b) série histórica do tempo médio de permanência dos formandos por curso de graduação e de pós-graduação;
- c) séries históricas relacionadas ao desempenho dos alunos, por curso. Estão incluídos nesse item os seguintes levantamentos: taxa de diplomação no tempo esperado de conclusão, taxa de diplomação no tempo máximo de permanência (estabelecido pela Universidade) e taxa de evasão;
- d) dimensionamento da carga horária docente contratada por departamento, mensuração da carga horária aplicada no ensino (oferta de disciplinas de graduação, extensão, mestrado e doutorado) e a carga horária destinada a atividades administrativas;
- e) desempenho dos alunos por ano: número de trancamentos gerais, número de matrículas por departamento e departamento (matriz de esforço acadêmico), número de trancamentos por disciplina (por departamento e curso de origem), número de aprovações (por departamento e curso de origem).

B. Cálculo Do Custo Efetivo Anual

B.1 Custo do Período por Departamento

A apuração deste custo compreende a mensuração dos custos para duas categorias: custo operacional e custo não operacional. Após a mensuração dos custos incorridos por departamento, feita de acordo com a metodologia apresentada acima, é possível dimensionar alguns indicadores de custo do período, para cada unidade. Segundo o modelo proposto, a apuração do custo da unidade por período permite a definição de alguns elementos de custos, comparáveis entre as diversas unidades. Assim, em termos de custos do período, e atendido o nível de detalhamento proposto pelo modelo, podem ser trabalhados os seguintes elementos de custos, por unidade de ensino:

- a) **custo da hora de atividade por departamento** - custo do período dividido pela carga horária contratual docente;

b) custo da hora aula - custo do período dividido pela carga horária destinada ao ensino nos diversos níveis (horas destinadas ao ensino de graduação, extensão, especialização, mestrado e doutorado);

c) Custo por crédito - custo do período dividido pelo número de créditos oferecidos, por ano;

d) Custo do aluno/disciplina - custo do aluno no período dividido pelo número de disciplinas oferecidas pelo departamento;

e) Custo do aluno/disciplina - custo apurado no período dividido pelo número de alunos matriculados em disciplinas;

A apuração do custo do aluno de um determinado curso, ao longo do período, exige a distribuição dos custos por disciplina na matriz de esforço acadêmico. Somente após ser feita esta distribuição em que será computado o custo que cada departamento teve com o aluno de cada curso será possível definir o custo do aluno do curso X no período estudado.

B.2. Cálculo das Perdas Anuais do Ensino

Como já foi visto anteriormente, a mensuração do custo efetivo anual exige a apuração do custo do período (e dos indicadores de custos apontado acima) e das perdas ocorridas no exercício. Por perdas anuais do ensino superior entende-se a mensuração dos gastos efetuados no ensino e que não agregam valor ou que não são necessários ao desenvolvimento do processo ensino/aprendizagem. Podem ser classificados como Perdas Anuais do ensino, os seguintes dispêndios:

a) gastos decorrentes do trancamento de disciplinas (produto do número de trancamentos de disciplinas por departamento pelo custo disciplina);

b) gastos decorrentes de trancamentos gerais de semestre (produto do número de trancamentos gerais por departamento pelo número mínimo de disciplinas a serem cursadas e custo disciplina);

c) gastos decorrentes da reprovação dos alunos (produto do número de reprovações em disciplinas por departamento pelo custo/disciplina);

d) gastos decorrentes da permanência excedente ao tempo financiado pelo MEC (matrículas em disciplinas feitas por alunos cujo tempo de permanência na instituição extrapola o limite arbitrado pelo Conselho Nacional de Educação); e,

e) gastos decorrentes do desligamento de alunos antes da conclusão dos cursos em que estavam matriculados (gastos com evasão).

Apuradas as perdas incorridas por departamento, no período em estudo, cabe fazer o mesmo tipo de distribuição realizada para a mensuração do custo por matrícula, ou seja, distribuir as perdas pela matriz acadêmica.

C. Custo Real Do Formando

O cálculo do Custo Real do Formando pode ser definido a partir dos valores dispendidos pela instituição para formar um profissional de cada curso. Estão incluídos nesse cálculo: o custo atual do formando e o montantes das perdas ocorridas no processo de ensino. A seguir serão apresentados os principais elementos do cálculo de cada uma dessas despesas.

C.1. Custo Atual do Formando

A mensuração desse elemento de custo exige a elaboração de uma nova matriz física que reflita o desempenho dos formandos, por custo. Desta matriz constariam:

- a) número de formandos e tempo médio de formandos por curso;
- b) número total de matrículas em disciplinas realizadas pelos formandos de cada curso, por departamento em que estas matrículas foram realizadas (segunda matriz de esforço acadêmico);

Uma vez apurado o valor da matrícula por disciplina realizada em cada departamento é possível obter o valor dos formandos a partir do cálculo de valores monetários, por disciplina, para cada departamento que contribuiu para a formação dos formandos.

C.2. Perdas na Formação do Aluno

A apuração das perdas incorridas pela universidade no período de formação do aluno pode ser obtida a partir do levantamento dos seguintes indicadores de desempenho acadêmico:

- a) número de trancamentos gerais realizados pelos formandos em cada curso;
- b) número de trancamentos de disciplinas isoladas, por departamento;
- c) número de reprovações em disciplinas por departamento ofertante;
- d) número de semestres excedentes ao limite de tempo esperado arbitrados pelo MEC;
- e) número de disciplinas excedentes ao número de disciplinas definidas na estrutura do curso.

A atribuição de valores monetários às perdas incorridas no processo de formação do aluno é feita com base no valor da matrícula/disciplina para cada departamento, obtida na primeira etapa do modelo.

D. Cálculo do Custo Padrão

O Custo Padrão é mensurado após o cálculo dos custos do período e dos formandos, explicitados anteriormente. A idéia é que, a partir da definição dos custos de cada uma daquelas etapas, é possível atribuir valores (válidas apenas para cada instituição) ao padrão mínimo estabelecido no modelo de financiamento do MEC.

Este procedimento prevê, portanto, um padrão para cada instituição, o que respeita as características de cada uma das IFES e estimula a deflagração de processos internos de avaliação. Por outro lado, a fixação de padrões internos a cada instituição evita desgastes decorrentes das comparações entre organizações estrutural e qualitativamente diferenciadas.

A mensuração do Custo Padrão por Período permite que cada uma das IFES disponha de instrumental de acompanhamento e de gestão de custos, calculado a cada ano. Assim, é possível acompanhar, ao longo de um período maior, a evolução do desempenho de cada produto (curso) oferecido pela universidade à comunidade. A avaliação do Custo Padrão por Formando dissemina, em cada instituição o padrão de desempenho das IFES que os órgãos financiadores estão dispostos a custear.

No cálculo do Custo Padrão por Período e Formando devem ser considerados apenas os custos efetivamente identificados para cada curso oferecido. Assim sendo, as perdas ocorridas no período devem ser desprezadas, uma vez que constituem despesas

que não agregam valor aos produtos oferecidos (cursos) pelas universidades à sociedade que as financia.

E. Custo Meta

O cálculo do Custo Padrão por Período e por Formado apenas materializa o valor que, a administração pública federal se dispõe a custear nas universidades públicas federais, com recursos do Tesouro repassados pelo MEC. Ocorre que deve haver uma grande diferença entre estes valores — o Custo Efetivo Anual e o Custo Real do Formando. A diferença deve ser tanto maior, quanto mais expressivo o volume de perdas que cada instituição incorpora ao processo de ensino.

Considere-se que mesmo assumindo, teoricamente, as perdas ocorridas no processo de ensino como ineficiências da IFE no período de formação do aluno, é impraticável admitir a sua eliminação imediata. É indispensável que cada uma das Universidades disponha de tempo para deflagrar um processo interno de definição de novos parâmetros de formação e de mudança institucional. Assim sendo, a única forma de garantir a transição harmônica entre os parâmetros de formação encontrado uma das IFES e a meta estabelecida, é negociar, junto a cada unidade acadêmica, o Custo Meta do Período e o Custo Meta do Formando, a ser alcançado no exercício e nos anos seguintes.

A incorporação do Custo Meta negociado junto a cada unidade de uma universidade implica na reincorporação de dois antigos conceitos ao processo de administração universitária, quais sejam: definição dos modelos de gestão e de planejamento institucional. Em outras palavras, a definição e implantação de um modelo de mensuração de custo do ensino superior brasileiro só faz sentido teórico e prático quando este modelo está associado a uma proposta abrangente de gestão das IFES.

4. Conclusões

O presente trabalho propõe a definição de um modelo que atenda, simultaneamente, a necessidade de cada instituição de conhecer e administrar os seus custos internos e, de outro lado, permita que, cada uma das organizações passe a reduzir, no horizonte de tempo que ache adequado, a diferença existente entre o padrão de financiamento adotado pelo Governo Federal e os Custos Efetivo e Real que cada uma das Instituições assume ao formar profissionais de nível superior.

O modelo proposto tem limitações, e a sua aplicação prática exigiria a realização de novos estudos e pesquisas que definissem parâmetros de gestão compatíveis com os níveis de desenvolvimento organizacional e acadêmico das mais de cinquenta instituições federais de ensino. Observa-se, entretanto, que a proposta apresentada visa superar alguns dos principais obstáculos teóricos e práticos enfrentados na definição de sistemas de custos para organizações distintas de um mesmo sistema: analisar a composição de custos de cada uma das atividades desenvolvidas, definir parâmetros de mensuração de custos compatíveis com as atividades desenvolvidas e que contribuam para o processo de gestão e, finalmente, estabelecer parâmetros de acompanhamento das atividades que transcendam a definição de custos e passem a mensurar os gastos incorridos em cada atividade.

Apesar das limitações atuais à aplicação do modelo, decorrente da insuficiência da base de dados disponível, verifica-se, a partir da análise das categorias adotadas, que o modelo poderá, de um lado, contribuir para aprimorar o processo de gestão universitária e, de outro, para tornar mais eficiente e eficaz os gastos realizados pelo Governo Federal no financiamento do ensino superior.

A conclusão a que se chega, a partir da análise dos argumentos apresentados, é que qualquer sistema de rateio de recursos só será instrumento de desenvolvimento do ensino superior brasileiro, na medida em que esteja calcado sobre um sólido modelo de mensuração de custos e de gastos. A implantação do modelo ora proposto permitirá que, identificando-se o padrão médio de custos, gastos e desempenho de cada uma das IFES, sejam desenvolvidas políticas de expansão e melhoria do ensino, respeitadas a autonomia constitucional das instituições, a sua capacidade ampliação da oferta de ensino e, a gestão eficiente dos seus recursos e de sua estrutura administrativa.

Cabe ainda destacar que apenas a implantação de um sistema de custos não resolverá os problemas de desenvolvimento e de financiamento das IFES. É necessário mais do que isto: é fundamental que cada instituição analise o seu desempenho histórico e defina, a curto e médio prazos, onde pretende chegar, em termos de desenvolvimento do ensino, da pesquisa e da extensão. Assim, as IFES passarão a lidar não apenas com restrições de financiamento, já conhecidas e administradas anteriormente, mas com a definição e implantação de novos sistemas de informação, consistentes processos de gestão e de planejamento, com os quais não tiveram, até o momento, oportunidade de lidar. A adoção do modelo ora proposto facilitará a consecução desse objetivo.

BIBLIOGRAFIA

- BRIMSOM, James A. Contabilidade por atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDÁ, Michael F. Van Teoria da Contabilidade. - São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. 5. Ed. Rio de Janeiro Editora Prentice- Hall do Brasil, 1999.
- IBRACON. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Curso sobre Contabilidade de Custos. São Paulo, Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, Atlas, 1981.
- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert. Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MATZ, Adolph, CURRY, Othel & FRANK, George W. Contabilidade de Custos. São Paulo, Atlas, 1974. 3 v.
- MEC/SESu. Análise dos Dados de Custo das Instituições Federais de Ensino Superior. Mimeo. MEC/SESu - Divisão de Programação Orçamentária. Rio Grande do Sul, Santa Maria. 1995.
- MIRANDA, Nair. Os Recursos Destinados às Instituições de Ensino Superior no Orçamento Geral da União: 1989/93. (Mimeo). Brasília, junho de 1996.
- UnB - DECANATO DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS. O Orçamento das UnB e das Instituições de Ensino Superior Federais: uma Análise Comparativa. Mimeo, Brasília, julho de 1986.
- UnB - SECRETARIA DE PLANEJAMENTO. Sistema de Apuração de Custos - SAC: Ano de 1995. Mimeo. Brasília, junho de 1997.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio & TRISTÃO, Gilberto. Contabilidade Básica. São Paulo: Atlas, 1999.
- VIEIRA, Eduardo Tadeu. Considerações a Respeito do Desenvolvimento de um Procedimento para Mensurar o Custo Aluno: O Custo do Aluno dos Cursos de Graduação. Mimeo, Instituto de Gestão e Liderança Universitária/ Organização Universitária Interamericana/Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras, setembro de 1998.