

**SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS  
BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE CRÍTICA**

**Maria da Glória Arrais Peter**

Brasil, Universidade Federal do Ceará

e-mail: [gloria@arrais.com](mailto:gloria@arrais.com)

**Maria Naiula Monteiro Pessoa**

Brasil, Universidade Federal do Ceará

e-mail: [naiula@acep.org.br](mailto:naiula@acep.org.br)

**Ruth Carvalho de Santana Pinho**

Brasil, Universidade Federal do Ceará

**Fábio Arrais Peter**

Brasil, Universidade Federal do Ceará

**Palavras chave:** Gestão de Custos; Educação Superior; Universidades Federais Brasileiras

**Tema do trabalho:** Costos Y Gestión de las Administraciones Públicas

## **SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE CRÍTICA**

**Palavras chave:** Gestão de Custos; Educação Superior; Universidades Federais Brasileiras

**Tema do Trabalho:** Costos Y Gestión de las Administraciones Públicas

### **RESUMO**

Face as atuais dificuldades inerentes à gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), abrangendo desde a escassez de recursos à rigidez da estrutura administrativa, associada à escassa literatura acerca de trabalhos na área, o propósito do presente estudo é fazer uma descrição e análise do Sistema de Apuração de Custos (SAC), concebido pela Secretaria de Administração Superior (SESu) como um instrumento auxiliar de gestão, direcionado a gerar informações que permitam a administração conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado, sua composição ou estrutura. Através do SAC se buscou dar condições a cada uma das IFES de coletar dados referentes a seu desempenho gerencial, transformando-os em indicadores confiáveis de apoio à tomada de decisão e ao aprimoramento da qualidade gerencial das mesmas. A análise do SAC, a despeito da sua relevância, evidenciou, de uma forma geral, algumas deficiências que dificultam sua utilização para fins de gestão.

## 1. INTRODUÇÃO

Por se tratar de tema relevante no contexto do ensino, bem como da administração pública, a problemática da determinação de custos das Universidades Federais Brasileiras vem sendo discutida nas mais diversas instâncias. O grau de dificuldade que envolve o assunto também é grande, em decorrência de as universidades públicas serem organizações extremamente complexas. Comprovam essa afirmativa os esforços que têm sido desenvolvidos tanto por parte das próprias instituições, através de seus pesquisadores, como também do Ministério da Educação, através da Secretaria de Educação Superior, no sentido de desenvolver um eficiente sistema de custos a ser utilizado pelas Universidades Federais Brasileiras.

A bibliografia sobre custos na área de educação ainda é bastante reduzida. Alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das Universidades públicas têm tratado do assunto, sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente as públicas.

Campino (1989) procurou estabelecer uma tipologia de custos para o ensino superior, classificando-os em custos diretos, que seriam subdivididos em correntes – salário, material, transporte e alimentação – e capital – valor dos investimentos, depreciação e juros implícitos; e custos indiretos. Propõe ainda uma classificação quanto ao agente que paga efetivamente os custos: se o indivíduo – custos individuais, ou a sociedade - custos sociais. Em seu trabalho questiona a inclusão, no cálculo do custo de educação, de serviços como segurança e atendimento médico.

Para reforçar seu questionamento, Blaug (apud Campino, 1989) afirma que os custos desses serviços, que não são inerentes ao objetivo da instituição, só deveriam ser incluídos no caso de serem maiores por serem providos pela própria Universidade, e, neste caso, apenas pelo diferencial em relação a outros meios. Outro problema considerado nesse estudo é o denominador “aluno” na determinação de custos unitários, que na sua visão necessita ser corretamente qualificado. Preocupa-se também com a ausência de estudos referentes à existência de economia de escala.

Paul (1990) apresenta estudo sobre os custos do aluno nas Universidades Federais Brasileiras, comparando-os com as Universidades Nacionais Americanas.

Gaetani e Schwartzman (1991) apresentam o conceito de “aluno-equivalente” - o que resolveria em parte as preocupações de Campino (1989) – de “docente-equivalente” e técnico administrativo, a fim de estabelecer relações entre esses três grupos. Propõem algumas exclusões no cálculo dos custos, tais como: pensionistas e inativos; investimentos em área física e hospitais universitários. Sugerem a construção de um “orçamento de ensino”, que incluísse todas as despesas correntes, depois de excluídas as destinadas à pesquisa e aos serviços públicos, aos restaurantes, moradias universitárias e hospitais. Acrescentam ainda que seria necessária a existência, em cada Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), de um adequado sistema de apropriação de custos. “Esta é uma empreitada ainda incipiente em nosso sistema educacional, mas que deve ser perseguida pelas possibilidades que tem de iluminar questões ainda obscuras” (Gaetani e Schwartzman, 1991, p. 9).

Peñazola (1999) apresenta uma classificação de custos semelhante à de Gaetani e Schwartzman. Em seu estudo propõe uma função *translog* para a estimação dos custos, aplicando à Universidade de São Paulo.

Apesar dos esforços acadêmicos empreendidos na tentativa de solucionar o problema do custeamento nas universidades, dos quais alguns foram citados a título de ilustração, muitas questões ainda continuam sem resposta. A busca por uma metodologia de fácil compreensão e operacionalização, que produza informações confiáveis e comparáveis

ao longo do tempo, e que ao mesmo tempo seja uma ferramenta útil para os gestores, ainda demandará muita dedicação dos estudiosos dessa área.

## **2. O SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

A Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC) desenvolveu um programa voltado para a avaliação gerencial das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), cuja metodologia permite coletar dados referentes ao desempenho gerencial das instituições e transformá-los em indicadores que apoiem a tomada de decisão, melhorando a gestão.

O Sistema de Informação Gerencial (SIG) compõe-se de seis subsistemas: Sistema de Apuração de Custos (SAC), Sistema de Atividade Docente (SAD), Sistema de Acompanhamento Acadêmico (SAA), Sistema de Administração de Pessoal e Recursos Humanos (SARHU), Sistema de Administração Patrimonial (SAP) e Sistema de Administração de Material (SAM).

Cada um dos seis subsistemas do SIG possui seu próprio escopo, sendo que são desenvolvidos em plataforma cliente-servidor, compartilhando uma mesma base de dados, com estrutura relacional. Algumas informações sobre cada um serão a seguir apresentadas, aprofundando a análise do SAC, tendo em vista os objetivos do presente trabalho.

O Sistema de Atividades Docentes coleta dados relativos às atividades do corpo docente das IFES, realizando cálculos a partir de ponderações e percentuais, tendo como objetivos demonstrar o resultado do esforço docente nos diversos níveis de atuação e avaliar e comparar os dados obtidos.

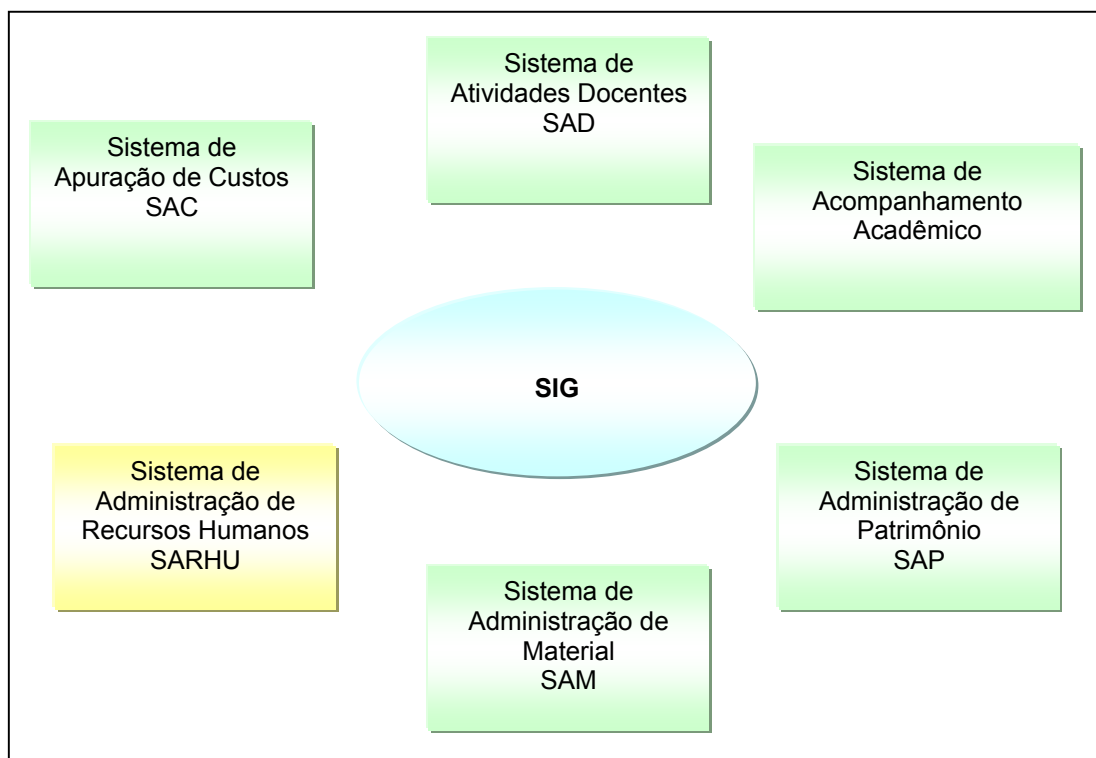
O Sistema de Acompanhamento Acadêmico, por sua vez, coleta dados relativos às atividades do corpo discente, realizando cálculos de ponderações e percentuais, visando demonstrar os resultados das atividades realizadas, em função da estrutura de oferta de ensino disponibilizada.

O Sistema de Administração Patrimonial coleta dados relativos à gestão patrimonial mobiliária, realizando cálculos de depreciação e reavaliação de cada item do Ativo Permanente, visando evidenciar o aspecto financeiro dos investimentos realizados em cada processo produtivo, permitindo orientar nos processos de compra, realocação de capital de giro, manutenção preventiva e corretiva, guarda e segurança do acervo.

O Sistema de Administração de Material coleta dados relativos à compra, estocagem e distribuição de materiais, realizando cálculos de atualização de cada item de consumo a fim de evidenciar o aspecto financeiro dos insumos utilizados em cada processo produtivo. Seu principal objetivo é otimizar os processos de compra, realocação e dinamização de estoques, guarda e conservação dos materiais.

O Sistema de Administração de Pessoal e Recursos Humanos trata da coleta de dados relativos ao pessoal técnico-administrativo, procurando demonstrar o esforço desenvolvido pelo pessoal em seus diversos níveis de atuação; realiza cálculos de ponderações e percentuais, comparando e avaliando, a fim de encontrar a alocação ótima de pessoal. Esse sistema ainda não se encontra disponível.

O Sistema de Apuração de Custos coleta dados relativos aos processos produtivos e aos produtos da instituição, realizando cálculos de análise de custo, utilizando o método de múltiplos rateios, visando gerar indicadores reais de custo final. Pretende 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. A Figura 1 mostra o relacionamento e a composição do SIG.



**Figura 1 – Sistema de Informações Gerenciais – SIG**

Fonte: MEC/SESu

## 2.1. Sistema de Apuração de Custos ( SAC)

O SAC foi concebido como instrumento auxiliar de gestão, direcionado a colaborar com o processo de planejamento, avaliação e correção dos procedimentos administrativos. Com a implantação desse sistema se “objetiva conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado – pré-requisito importante à gestão de qualidade – e, com isso, dotar as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) de informações comparáveis, permitindo que o custo de ações semelhantes seja racionalizado” (MEC/SESu, 1994, p.3).

Durante vários anos, diversos esforços isolados foram desenvolvidos visando a instituir indicadores que avaliassem o desempenho das IFES. No entanto, esses trabalhos não se consolidaram institucionalmente. Em março de 1988, foi realizada uma reunião entre representantes da SESu/MEC e de algumas Universidades Federais, para se estudar a viabilidade da implantação de um Sistema de Apuração de Custo das IFES. Na ocasião foi discutida a experiência de algumas universidades sobre custo, e debatida a idéia de se desenvolver e implantar um Sistema Único de Apuração de Custos.

### 2.1.1. Fundamentação Teórica do SAC

A Fundamentação teórica, apresentada no Manual do SAC, subdivide-se em quatro aspectos:

1. terminologia;
2. classificação dos custos;
3. abordagem sobre os diferentes sistemas de custeio;
4. critério de rateio dos custos indiretos.

### **2.1.1. 1. Terminologia**

A terminologia utilizada no Manual do SAC faz a distinção entre os termos Despesa e Custo e fornece o conceito de Perda.

Despesa é definida como a aplicação de recursos na aquisição de bens ou serviços. O SAC apresenta como exemplos de despesa, a compra de materiais e serviços e o pagamento de pessoal. Custo é conceituado como efetivo consumo ou aplicação de bens ou serviços, na produção de novos bens ou serviços. Perda foi conceituada como consumo intencional ou fortuito de bens ou serviços sem reflexo produtivo (MEC/SESu, 1994, p.13).

De acordo com essa terminologia, as despesas podem apresentar quatro destinações:

1. aos Ativos, ou imobilizações técnicas, compondo os meios de produção;
2. ao Ativo, na forma de estoque, para posterior consumo;
3. ao consumo imediato;
4. à perda.

No que se refere à perda, é feita uma observação, distinguindo a perda anormal, que é definida no Manual como “desperdício ou fatos acidentais” (MEC/SESu, 1994, p.3), das perdas normais, consideradas inevitáveis. A perda normal poderia assim, ser incorporada ao custo. Em relação ao custo e à perda, acrescenta ainda que só são fatos econômicos por implicar no consumo efetivo de insumos, embora apresentem uma diferença fundamental: o custo é recuperável pelo produto, bem ou serviço gerado, enquanto a perda não permite recuperação econômica.

### **2.1.1.2. Classificação dos Custos**

O segundo ponto abordado na fundamentação teórica apresentada no Manual do SAC é a classificação dos custos, que é apresentada sob os seguintes aspectos:

- ✓ quanto ao elemento;
- ✓ quanto à sua relação com o nível de atividade;
- ✓ quanto à incidência;
- ✓ quanto ao objeto.

Quanto ao elemento, o custo de um período é classificado por espécie, para facilitar a respectiva apropriação, permitir o controle sobre cada um dos itens de custo, a análise da sua participação no custo total e sua evolução no tempo. Como exemplos de classificação de custo quanto ao elemento são citados: material de expediente, reagentes de laboratório, gêneros alimentícios, vencimentos e encargos sociais e trabalhistas.

A relação do custo com o nível de atividade apresenta a classificação do custo em fixo, variável e misto. Um custo é definido como fixo quando, em dado período, o seu montante não sofre alteração em função do nível de atividade, como por exemplo, vencimentos e vantagens e contratos de manutenção. Os custos que, no período considerado, aumentam na proporção em que aumenta o volume de atividade, como os combustíveis, gêneros alimentícios e reagentes para laboratório, foram definidos como custos variáveis. Os custos mistos, por sua vez, são definidos como os que contêm uma parcela fixa e outra variável, tais como: tarifas de serviço telefônico e de água.

Na classificação quanto à incidência, os custos foram definidos como diretos e indiretos em relação aos produtos. Definiu-se como custo direto ao produto “as espécies de custo aplicadas diretamente aos produtos” (MEC/SESu, 1994, p.15) e que possam, portanto, ser controladas individualmente para cada produto em particular, como material aplicado em experimento de pesquisa. Os custos indiretos aos produtos são os que “incidem indiretamente nos produtos, como energia elétrica consumida na unidade de ensino, ou que, mesmo incidindo diretamente nos produtos, apresentam dificuldades de

controle individualizado por produto, como tempo de trabalho docente destinado a cada aluno” (MEC/SESu, 1994, p.15).

Os custos indiretos ao produto são classificados, por sua vez, em custos diretos e indiretos aos Centros de Custo. Um custo indireto ao produto é definido como direto aos Centros de Custo quando permite controle e apropriação direta a cada Centro de Custo em particular. Quando a incidência do custo é comum a diversos Centros de Custo, como o custo com pessoal e materiais de consumo para limpeza, manutenção, etc., o custo é classificado como indireto aos Centros de Custo. Acrescenta-se ainda que “esse tipo de atividade é, então, caracterizada como Centro de Custo específico, para posterior rateio do seu custo aos demais centros que dele se utilizaram” (MEC/SESu, 1994, p.15).

A classificação quanto ao objeto divide os custos em operacionais e não-operacionais. Um custo é considerado como operacional quando decorre de manutenção das atividades fins da organização, ou seja, os custos incorridos na realização das atividades de ensino, pesquisa e extensão. Podem ser subdivididos em aplicáveis e inaplicáveis. Os operacionais aplicáveis são os custos estritamente relacionados aos produtos produzidos no período de apuração. Os inaplicáveis “estão relacionados a atividades não essenciais à obtenção dos produtos produzidos no período de apuração, e a atividades relacionadas à produção de outros períodos, bem como à manutenção da capacidade ociosa. Os não-operacionais decorrem da manutenção, pela organização, de atividades diversas daquelas que constituem suas finalidades específicas” (MEC/SESu, 1994, p.6).

### **2.1.1.3. Sistemas de Custeio**

A fundamentação teórica apresentada no Manual do SAC considera que os diferentes sistemas de custeio podem apresentar características diversas quanto à formalização, essência e forma de custeamento dos produtos.

No que se refere ao aspecto essencial, a preocupação se volta para a estrutura interna do sistema. Considerando esse aspecto, são citados três tipos de sistemas: Sistema de Custeio Pleno, Sistema de Custeio por Absorção e Sistema de Custeio Variável. É ressaltada a inexistência de uniformidade sobre a classificação nesses três sistemas, mas afirma o Manual que de modo geral, a bibliografia sobre o tema se reporta a esses.

O Sistema de Custeio Pleno é aconselhado pelo Manual do SAC como o mais adequado às Instituições de Ensino Superior, por apropriar ao produto a totalidade dos custos de um período incorridos em todas as funções de gestão, quer esses custos sejam diretos ou indiretos.

Na definição do Custeio por Absorção, a única diferença apontada em relação ao Sistema de Custeio Pleno é o fato de que, no Custeio por Absorção, a apropriação dos custos incorridos limita-se aos custos do processo de fabricação, observando que o mesmo seria mais adequado à produção industrial.

O Custeio Variável foi definido como “um sistema de custeio de produto, que só apropria os custos variáveis, relegando os fixos ao segundo plano, por serem do período” (MEC/SESu, 1994, p.17). Essa característica é vista, pelos autores do Manual do Sistema de Apuração de Custos das IFES, como uma forte limitação à aplicação desse sistema àquelas instituições, pela existência de uma pesada estrutura de custos fixos.

Quanto ao custeamento dos produtos, tem-se que o custeio pode ser por ordem ou por processo. A forma de a empresa trabalhar seria o fator determinante do tipo de custeio a ser adotado. O custeamento por ordem de produção é aplicado às organizações que trabalham de forma escalonada, porque essa forma de trabalho permite que os produtos ou lotes de produção sejam identificados em cada ordem específica e que os custos sejam acumulados separadamente para cada uma das ordens emitidas. O custo de cada ordem representa o custo específico de cada produto.

De acordo com o Manual do SAC, as empresas que trabalham com produtos padronizados, operando de forma contínua, fazem uso do custeio por processo, onde “os elementos de custo se acumulam no processo, por período, permitindo a determinação de custos médios unitários do produto, naquele período” (MEC/SESu, 1994, p.17).

Os custos diretos devem ser apropriados aos produtos, pois constituem seus custos específicos, enquanto os indiretos incidem na estrutura da organização, constituindo custos de processo. Esses custos devem ser repassados por rateio, aos produtos, através de uma “Taxa Única de Rateio” para o processo como um todo ou de “Taxas Diferenciadas, Setoriais, de Rateio”, estabelecidas para cada subdivisão da estrutura da organização. Taxas diferenciadas devem ser utilizadas para estruturas organizacionais mais complexas (MEC/SESu, 1994, p.18).

#### **2.1.1.4. Rateio dos Custos Indiretos**

No que se refere ao rateio dos custos indiretos, são trabalhados conceitos em relação a Centros de Custo, Métodos de Rateio e Unidades de Mensuração.

Os Centros de Custo, considerados como compartimentos onde são agregadas atividades específicas, normalmente homogêneas, tendo como um dos propósitos o controle, são definidos como “uma conta de registro contábil destinada a agrupar as parcelas dos elementos de custo que, em cada período, incorram no centro de atividades que ele representa no sistema” (MEC/SESu, 1994, p.18). Esses Centros podem ser classificados de acordo com a finalidade dos centros de atividades que representam, o que permitiria sua hierarquização dentro do sistema. Argumenta-se que esse processo de hierarquização, além de facilitar o rateio dos custos indiretos, minimiza as distorções no rateio desses custos.

Definidos e hierarquizados os Centros de Custos, são estabelecidos os métodos de rateio para transferência dos custos contidos nesses centros, de forma que, na fase final do processo de transferência, os custos indiretos, em sua totalidade, estejam concentrados nos diversos produtos ou serviços oferecidos pela instituição. No processo de transferência de custos entre Centros são citados cinco diferentes métodos:

- ✓ Método do Rateio Direto – determina que os custos de um Centro só podem ser rateados para os Centros subseqüentes, ignorando as inter-relações entre os Centros;
- ✓ Método do Rateio por Redução Escalar – permite que se transfira, por rateio, o custo de um Centro a todos aqueles a que tenha prestado serviços, permitindo transferências entre Centros do mesmo nível hierárquico, mas não admitindo que o Centro que já teve seus custos rateados receba rateios dos demais Centros;
- ✓ Método de Rateios Duplos – utiliza duas etapas, sendo que a primeira corresponde à utilização do Método por Redução Escalar e a segunda aplica a Método do Rateio Direto para a transferência dos valores residuais de cada Centro;
- ✓ Método de Rateios Múltiplos - os Centros de custos são submetidos a etapas sucessivas de rateio até que os valores residuais se tornem insignificantes, finalizando com o rateio desse valor residual pelo Método do Rateio Direto; e
- ✓ Método Algébrico – utiliza Programação Linear para transferir o custo aos Centros que tenham recebido serviços, consistindo de acordo com o Manual do SAC na “...fórmula perfeita de atender àquilo a que se propõe o método dos rateios múltiplos” (MEC/SESu, 1994, p.20).

Para a operacionalização do processo de transferência de custos indiretos entre Centros é ressaltada, no Manual do SAC, a necessidade de se quantificar as diversas atividades desenvolvidas, introduzindo-se, então, o conceito de unidade de mensuração. A



unidade de mensuração é definida como a unidade de quantificação escolhida para expressar, de forma mais adequada no sistema de custo, o volume de produção de um centro, devendo apresentar maior grau de correlação com os custos variáveis daquele Centro.

### **2.1.2. Descrição do Sistema de Apuração de Custos**

Na estruturação do SAC foi adotada como premissa básica 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).

A possibilidade de que as informações geradas em uma instituição sejam comparáveis com as entidades congêneres e, inclusive, capazes de fornecer algum grau de comparação entre as IFES e a rede particular de ensino superior foi também levada em conta. Enquanto instrumento de avaliação interna de desempenho, o sistema deve gerar informações que permitam medir a eficiência e o custo da capacidade ociosa. Foram ainda estabelecidas as seguintes diretrizes para o desenvolvimento do sistema:

- ✓ que seja aplicável como metodologia única a todas as IFES, respeitadas as particularidades de cada uma;
- ✓ que contemple critérios idênticos de levantamento de dados e rateios, a fim de permitir a obtenção de indicadores comparáveis;
- ✓ que permita evidenciar as ações e procedimentos merecedores de mensuração e de avaliação quanto aos resultados alcançados;
- ✓ que destaque a utilização de recursos que não devam ser considerados como custo aplicável aos produtos do período;
- ✓ que, além de apropriar o custo pela estrutura organizacional, permita apurar o custo das funções de ensino, pesquisa e extensão, produção de bens e serviços e da atividade administrativa;
- ✓ que possibilite a apropriação do custo por produto do sistema universitário;
- ✓ que identifique, inicialmente, o quanto for de imediato identificável, deixando para o futuro o aprofundamento da análise; e
- ✓ que deva ser extra – contábil, sem perder de vista o objetivo final da integração com a contabilidade pública.

Para o atendimento dessas diretrizes, foi adotado no SAC o sistema de custeio pleno, onde todos os custos incorridos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são apropriados aos produtos ou atividades, independentemente 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. Quanto 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 cessão e materiais ou serviços recebido sem ônus para a instituição. 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, licença sabática e décimo terceiro salário proporcional (MEC/SESu, 1994).

A depreciação dos equipamentos e instalações não é registrada pela contabilidade pública, embora se constitua em um custo operacional. Apesar disso, na filosofia do SAC se sugere que o custo com depreciação seja computado, na medida em que as IFES disponham de informações patrimoniais organizadas.

### **2.1.2.1 Planos de Contas Sugerido pelo SAC**

No Manual do SAC é apresentado, a título ilustrativo, um plano de contas por elemento de despesa, em categorias compatíveis com o Plano de Contas da União, e um plano de contas por Centros de Custo.

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”, que serão explicitados nos parágrafos seguintes.

Na conta Custos com Pessoal e Encargos Sociais, sugere 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 os valores referentes a salários e encargos de pessoal afastado que não esteja contribuindo para a produção do período.

O custo com material de consumo deve ter seu controle efetuado através das requisições ou ordens de fornecimentos específicos.

Os custos com serviços e outros encargos, por sua vez, devem ser apropriados obedecendo ao regime de competência, ou seja, no período em que efetivamente ocorreram, mesmo que não tenham cumprido as fases requeridas de empenho, liquidação e pagamento. Este é outro ponto em que o SAC diferencia-se da contabilidade pública financeira, onde só são considerados como efetivos os valores de despesa legalmente empenhadas.

No cálculo do custo de uma Instituição Federal de Ensino Superior, o SAC sugere que, além dos custos resultantes da execução orçamentária e financeira, sejam considerados também os custos “calculatórios”. Essa modalidade de custo, segundo o Manual do SAC, 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, objeto de provisão, pela sua inclusão como custo dos períodos em que seus efeitos produtivos se fizeram sentir” (MEC/SESu, 1994, p.24-25). São citados como exemplos desses custos 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.

Para definir o plano de contas por Centro de Custos, o SAC adotou como referência o princípio de contabilidade por área de responsabilidade, reunindo os custos em sete grandes grupos, que passaram a funcionar como unidades agregadoras dos custos de cada uma das atividades identificáveis e controláveis, e de cada produto final.

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, excluindo-se os órgãos de execução vinculados à Administração Central, que estejam identificados em outro agrupamento.

Os serviços que são comuns a toda estrutura organizacional da IFES, como, Departamento de Pessoal, Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Material e Patrimônio, 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, conseqüentemente, 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 agrupadas as atividades de Ensino, Pesquisa, Extensão e Avaliação de Pessoal docente e técnico-administrativo. De acordo com a estrutura do SAC, os Centros de Custo de Ensino, Pesquisa e Extensão recebem custos, que são alocados de forma direta, e custos indiretos que são repassados dos Departamentos na proporção da carga horária despendida a cada um desses centros em particular.

As disciplinas e os cursos são considerados como produtos da Atividade Ensino, portanto, as disciplinas recebem custos diretos mais os indiretos dos Departamentos, repassando-os, em um estágio seguinte, aos cursos que delas se utilizam; os cursos, por serem considerados como uma atividade de produção contínua, são custeados por processo, levando à apuração de custo médio da unidade produzida.

A Pesquisa, por ser considerada uma atividade desenvolvida de forma intermitente, é custeada por ordem de produção, de forma que o resultado da apuração é o custo de cada um dos produtos de pesquisa, que são os diversos projetos desenvolvidos.

A atividade de Extensão, por sua vez, foi subdividida em ações permanentes e temporárias; portanto, foram estabelecidas duas formas de custeamento dos produtos resultantes dessa atividade: custeamento por processo para os projetos desenvolvidos de forma permanente, e por ordem de produção, para os resultantes de atividades temporárias.

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.

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.

### **2.1.2.2. Operacionalização do SAC**

Na operacionalização de um sistema de custos de qualquer natureza, do mais simples ao de maior nível de complexidade, é de grande relevância a interação do mesmo com os demais subsistemas que compõem a organização. Apesar disso os idealizadores do SAC aconselham sua implantação “com um mínimo de condições necessárias para se chegar aos custos com precisão razoável” (MEC/SESu, 1994, p.51).

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.

O processo de implantação estabelece quatro etapas a saber:

- ✓ a primeira que compreende a classificação dos centros de custos em sete grupos hierarquizados, já apresentados no Quadro 3 do item anterior;
- ✓ a segunda, que consiste na apropriação dos “custos diretos”<sup>1</sup>, de cada centro de custo;

---

<sup>1</sup> De acordo com o Manual do SAC os custos diretos são aqueles cujos controles existentes permitem identificar em que centro de custo ele de fato ocorreu (MEC/SESu, 1994, p.53).

- ✓ a terceira, quando ocorre a transferência de custos de um centro para outro, em virtude de alocações indevidas, consistindo, na verdade, em um ajuste da segunda etapa;
- ✓ a quarta e última etapa, que compreende o processo de rateio, onde os custos diretos de cada centro são rateados aos demais centros, considerando-se critérios específicos de rateio.

Deve ser observado que na apropriação dos custos diretos de cada Centro de Custo, a discriminação pelas diversas rubricas fica a critério de cada instituição. O Manual do SAC recomenda que sejam discriminadas pelo menos as três grandes rubricas: Pessoal, Custeio e Capital, incluindo todas as fontes, quer sejam orçamentárias ou extra-orçamentárias. 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.

Quando se trabalha com Centros de Custos, podem ocorrer alocações indevidas de custo direto, como também um Centro pode ceder recursos 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 os ajustes necessários, o que é realizado na terceira etapa.

Os idealizadores do SAC sugerem que, na última etapa seja utilizado o 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, independentemente de hierarquia entre centros, até que os valores residuais sejam insignificantes. Na fase final do processo, os valores residuais são rateados aplicando-se o “Método Direto”, ou seja, hierarquizando-se os Centros de Custo, de forma que aquele que tiver seus custos distribuídos não receba rateio de nenhum outro.

## **2.2. Algumas Considerações Sobre o SAC**

Apesar de consistir em um avanço na questão da determinação dos custos nas Instituições Federais de Ensino Superior e, mais especificamente, das Universidades Federais, o SAC apresenta algumas dificuldades. Um dos principais problemas consiste em tratar-se de mais uma ferramenta de controle externo às instituições, uma vez que o sistema é alimentado em cada uma delas, mas consolidado pela Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação, embora não exista nenhum dispositivo que obrigue as IFES a repassarem as informações geradas pelo Sistema.

De acordo com informações de fevereiro de 2001, da SESu/MEC, apenas 54% das IFES iniciaram a utilização do SAC, não havendo, até o momento, informações precisas sobre os resultados obtidos.

Outra dificuldade diz respeito à 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.

Com relação à terminologia, há que se considerar que na literatura existente sobre contabilidade e custos podem ser encontradas definições mais apropriadas de “Despesa” do que “aplicação de recursos na aquisição de bens ou serviços”, uma vez que aquisições podem ser ativadas, constituindo investimentos ou estoques (Martins, 2000a, p. 25).

Ainda de acordo com Martins (2000a, p.26), despesa pode ser definida como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Ludícibus (1997, p.149) afirma que “despesa no sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas”. O autor afirma, ainda, que despesa “...pode referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro.”

Hendriksen & Breda (1999, p. 232) consideram que o termo despesa é um conceito de fluxo, definido mais precisamente como "...uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas."

Das definições citadas pode-se concluir que a despesa é gerada no esforço de se obter receita e não simplesmente pelo desembolso de recursos, como fica implícito na definição do Manual do SAC. Embora se reconheça que nas instituições públicas a receita é originada do orçamento, ou seja, não há uma contraprestação direta pela "venda" dos produtos ou serviços gerados por elas, no caso das IFES, para uma melhor utilização do Sistema como ferramenta gerencial, poderia ser considerada despesa o consumo ou a utilização de recursos que levaria à geração de receita se esta de fato ocorresse, fazendo-se analogia com instituições particulares que desenvolvem atividades semelhantes.

Quanto à definição de "custo", esta pode ser melhor elaborada, embora não apresente impropriedades como na definição de despesa. Martins (2000a, p. 25) conceitua custo como "gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços".

Segundo Atkinson et al (2000, p.125), custo pode ser definido como "valor monetário de bens e serviços consumidos para se obter benefícios reais ou futuros".

Considera-se nas definições acima, que o conceito de custo sempre está relacionado ao esforço de produção de bens ou serviços. Nas IFES, são considerados produtos e serviços, de acordo com o SAC, o Ensino, a Pesquisa e a Extensão, portanto, podem ser considerados custos os consumos de recursos – dinheiro, pessoal, tecnologia, materiais, etc. – aplicados na sua produção.

No conceito de Martins (2000a, p. 26), "perda é o consumo de bem ou serviço ocorrido de forma anormal e involuntária. Não é sacrifício feito com intenção de obtenção de receita nem de produção". Ressalta ainda Martins (2000a, p. 27) que perdas normais do processo produtivo devem ser incorporadas ao custo "...já que são valores sacrificados de maneira normal no processo de produção."

Para Horngren (2000, p.462) há que se distinguir a "perda normal, que ocorre em condições eficientes de operação, dentro de taxas aceitáveis, podendo ser incorporada ao custo" da perda anormal, "que é aquela que não se espera que ocorra em condições eficientes de operação".

Hendriksen & Breda (1999, p. 234) afirmam que a perda "resulta de eventos externos e exógenos não previstos como necessários ao processo de produção ou geração de receitas".

Iudícibus (1997, p. 156) faz várias considerações sobre o tema, concluindo por considerar como perda o "...efeito líquido desfavorável que não surge das operações normais do empreendimento".

Essas afirmativas conflitam de certa forma com a definição do Manual do SAC, onde a perda é considerada como o consumo intencional ou ocasional sem reflexo produtivo. A perda, como se pode inferir da literatura citada sobre o assunto, tem como principal característica a impossibilidade de ser prevista no processo, caso contrário seria classificada como custo ou despesa. Portanto, esta "perda intencional", fica bastante confusa, nesse contexto. Observe-se que a perda normal, como já citado, faz parte do custo, embora devendo ser segregado o valor.

Ao fazer menção a custos não operacionais, ocorre uma impropriedade, pois como o custo, como já citado em parágrafos anteriores, se refere ao consumo para produção, consiste, portanto, em um item eminentemente operacional. Deveriam estes custos, chamados não operacionais, ser classificados como despesas não-operacionais, o que seria mais adequado.

Quanto ao que se denominou sistema de custeio, pode-se observar, inicialmente, alguma confusão entre os conceitos de métodos de custeio e sistemas de custeio, Centro de Custos e atividades.

Um sistema de custos, de acordo com Martins (2000a, p. 28), é composto principalmente de pessoas, além de números, rotinas e fluxos. As pessoas alimentam o sistema e o fazem funcionar. Se não forem devidamente sensibilizadas para a importância do trabalho, poderão ocorrer falhas na inserção dos dados e todo o sistema poderá falir.

De acordo com Martins (2000a, p. 41), método de custeio pode ser definido como a “forma de atribuição dos custos aos objetos de custo, que podem ser produtos, centros de custos, atividades, etc.” São considerados métodos de custeio tradicionais o custeio por absorção e o custeio variável, sendo os demais adaptações ou extensões destes. Assim, tem-se o método de custeio pleno, direto, por atividades, RKW, além dos já citados.

A abrangência que é dada no Manual do SAC, ao termo sistema de custeio não pode ser considerada adequada, pois utiliza-o como equivalente a sistema de acumulação e método de custeio.

Quanto à estruturação do SAC em Centros de Custos, trata-se de uma questão crucial para a qualidade das informações geradas, quando associada ao método de custeio pleno. Algumas observações serão tratadas neste item, embora se procure abordar esse tema com maior profundidade no Capítulo IV.

Para Martins (2000a, p. 72), Centro de Custos é a “...unidade mínima de acumulação de custos indiretos de produção” podendo não ser necessariamente uma unidade administrativa pertencente à estrutura organizacional da entidade. Enquanto atividade “... é uma combinação de recursos humanos, materiais tecnológicos e financeiros para se produzir bens ou serviços” (Martins, 2000a, p. 100). Os Centros de Custos podem reunir mais de uma atividade, ou uma atividade pode envolver mais de um Centro de Custos, portanto estes conceitos necessitam ser bem sedimentados.

Além do problema conceitual, podem ser observadas outras dificuldades, no que se refere à acumulação por Centro de Custos. Toda forma de distribuição de custos indiretos contém sempre, em maior ou menor grau, uma certa “dose” de subjetividade. Martins (2000a, p.316) comenta que distorções no custeio dos produtos podem ser provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos.

Segundo Horngren (2000, p. 109-110) quanto maior for a variedade de produtos e de escala, maiores serão as distorções da abordagem por Centro de Custos, onerando os custos indiretos de produção de forma acentuada em bens de grande volume de produção e de forma leve nos de pequena produção.

A pouca homogeneidade dos custos acumulados nos centros, principalmente quando se trata de uma organização complexa como uma universidade, onde um número reduzido de centros de custo pode ocasionar que os critérios de rateio escolhidos não sejam os reais direcionadores dos custos, deve também ser considerada.

Ao trabalhar com Centros de Custos, o SAC aloca, em um primeiro estágio, os custos indiretos aos Centros Produtivos (incluídos os custos recebidos dos Centros de Apoio) e, num segundo estágio, rateia esses custos entre bens e serviços produzidos, considerando critérios que nem sempre guardam relação com o consumo de recursos ocorrido, como será exemplificado mais adiante.

Johnson e Kaplan (1991) ratificam as observações sobre essa metodologia quando afirmam que, segundo a mesma, os 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 (2000) 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 padrão 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.

Atkinson et al (2000, p. 306), corroboram as considerações já citadas quando afirmam que a alocação de custos em dois estágios pode distorcer os custos, pois ocorre a quebra do vínculo entre a causa dos custos dos centros de apoio e a base para a atribuição dos custos aos centros de produto. Comentam ainda os autores que “ as distorções serão maiores quando a diferença entre a proporção relativa do direcionador de custo para a atividade e a proporção relativa da base para a atribuição de custos de apoio do segundo estágio for maior. “

Segundo Atkinson et al. (2000, p.307), “poderiam ser eliminadas tais distorções se projetássemos um sistema de custeio que usasse o direcionador de custo real, de cada atividade de apoio, para atribuir os custos diretamente aos produtos. Essa é a lógica subjacente ao desenvolvimento de sistemas de custeio baseados em atividades” .

O SAC admite distribuições de custos recíprocas, por reconhecer as interações entre os centros de custo, recomendando que se passe ao método direto quando o saldo não alocado se tornar desprezível. Esse mesmo resultado poderia ser obtido de forma bastante simplificada usando-se a aproximação algébrica do método de distribuição recíproca.

Embora se considere que o maior problema do SAC reside na acumulação por Centros de Custos, além das observações já efetuadas, poderiam ainda ser acrescentados outros pontos, como a própria classificação dos Centros de Custos utilizada, unidades de mensuração e critérios de rateio.

Os Centros de Custos Inaplicáveis não deveriam ser classificados como agregadores finais. Na verdade, não deveriam nem mesmo fazer parte do sistema. O Centro de Custos Inativos e Pensionistas, por exemplo, não tem nenhum reflexo sobre a atual produção de bens e serviços da instituição, pois refere-se ao pessoal que participou do processo produtivo no passado.

Quanto ao Centro de Custos Capacidade Ociosa, apesar de considerar-se importante o conhecimento da existência de capacidade ociosa na instituição, trata-se de um problema gerencial e não de um Centro de Custos. A ociosidade deveria ser apurada em cada Centro de Custo, ou atividade.

Quanto aos Centros de Custos Não Operacionais, Obras e Instalações, por exemplo, representam valores dos investimentos efetuados no período e que devem ser ativados e não serem considerados como Centros de Custos. Da mesma forma, a Produção de Bens e Serviços, onde se poderiam considerar as publicações das editoras universitárias, ou outros produtos de fabricação própria, constituem estoques que devem ser ativados.

Quanto à unidade de mensuração e aos critérios de rateio escolhidos para os diversos centros de custos, observam-se algumas inconsistências que comprometem a utilidade das informações geradas pelo sistema.

Nos Centros de Administração Central e em alguns Centros de Serviços de Apoio Geral, a unidade de mensuração corresponde, na realidade, a uma taxa de alocação do custo daqueles Centros aos outros Centros que recebem seus serviços. O Departamento de Pessoal tem como unidade de mensuração o seu custo total dividido pelo número de servidores da instituição. Ora, se for feito esse cálculo, encontra-se a taxa do Centro por servidor e não a unidade de mensuração, que poderia ser o número de servidores cadastrados da instituição. Quanto ao critério de rateio, tanto neste Centro quanto nos demais Centros classificados como Administração Central e Serviços de Apoio Geral, foi utilizada a proporcionalidade, que assim como a maioria dos critérios de rateio, possui

alguma dose de subjetividade, não pela proporcionalidade em si, mas pela base sobre a qual é calculada.

Em outros casos, são indicadas unidades de mensuração que não guardam nenhuma relação com o Centro de Custo a que se referem, como é o caso da escolha do número de licitações processadas no período, para o Centro de Custo Departamento de Material e Patrimônio. Este Centro trata da administração e controle dos bens móveis e imóveis pertencentes ao patrimônio da instituição, como também da compra, armazenamento e distribuição de materiais, que podem ser adquiridos com ou sem licitação. Portanto, o número de licitações não é uma unidade de mensuração adequada, nem tampouco o critério de rateio – proporcional ao número de licitações processadas para cada Centro.

Outro exemplo que pode ser citado é o Centro Telefonia, onde é sugerido como unidade de mensuração o número de ramais instalados, e como critério de rateio o número de ramais instalados em cada Centro. Podem existir ramais que pouco são utilizados, portanto gastam menos pulsos e outros de uso intenso, que pela sugestão do modelo teriam o mesmo custo. Este tratamento distorce completamente a informação.

O SAC também não explica como se chega ao custo por aluno, se considera somente o produto Ensino, ou se agrega a Pesquisa e a Extensão no cálculo, como também não indica qual o denominador a ser utilizado, se é o conceito de aluno equivalente, já comentado neste Capítulo, ou algum outro.

A complexidade em uma organização como a universidade é tão grande que, mesmo com alguns refinamentos, ainda seria bastante difícil comparar o custo por aluno. Os alunos matriculados nas universidades 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, alguns autores têm procurado trabalhar com o conceito de aluno equivalente, como já citado neste capítulo.

Entretanto, mesmo usando o conceito de aluno equivalente, os problemas relacionados ao denominador da fórmula para se chegar ao custo por aluno ainda não ficaram totalmente solucionados. Têm-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 constatam-se 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 Tabela 1 apresenta informações sobre o custo médio por aluno nas Universidades Federais a partir de dados de 1998, em trabalho feito por Durham (1998). Entretanto, no trabalho citado não fica evidenciado se o cálculo do custo médio por aluno utilizou o SAC, pois, como já citado, nem todas as Universidades apresentaram suas informações e sabe-se que não existe relatório oficial divulgado. O resultado apresentado nessa tabela apresenta 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 um do Rio Grande do Norte custa quase R\$ 12.000,00? Ou por que 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. Além disso há que se considerar o fato de que cada uma dessas instituições possui uma realidade própria.



**Tabela 1 - Estimativa do Custo Médio Anual por Aluno nas Universidades Federais- Período:1998 (em R\$)**

UNIVERSIDADE	TOTAL DE RECURSOS	CUSTO MÉDIO POR ALUNO		
		Com Precatórios e Inativos	Sem Inativos	Sem Precatórios e Inativos
Universidade Federal do Pará	180.555.685	9.061	6.816	6.269
Fundação Univ. Federal do Amapá	5.653.018	2.810	2.810	2.810
Fundação Univ. Federal de Roraima	13.691.508	3.671	3.603	3.603
Fundação Univ. Federal de Rondônia	20.240.095	4.889	4.707	4.178
Fundação Univ. Federal do Amazonas	78.524.427	8.852	7.129	6.614
Fundação Univ. Federal do Acre	43.945.988	16.422	14.322	11.493
Universidade Federal de Alagoas	133.150.788	19.608	15.866	11.747
Universidade Federal de Pernambuco	183.332.182	10.474	6.389	6.370
Univ. Federal Rural de Pernambuco	65.771.393	11.330	7.424	7.411
Fundação Univ. Federal do Maranhão	152.355.662	14.708	12.135	6.949
Univ. Federal do Rio Grande do Norte	310.873.959	28.548	23.587	11.997
Universidade Federal do Ceará	219.223.757	17.320	12.288	11.772
Universidade Federal da Bahia	208.781.933	11.072	7.121	7.114
Universidade Federal da Paraíba	304.582.603	16.762	12.708	12.142
Fundação Univ. Federal do Piauí	76.007.412	10.250	8.061	8.057
Universidade Federal de Sergipe	55.333.373	8.981	6.978	6.978
Fundação Universidade de Brasília	176.754.200	10.839	8.549	7.570
Universidade Federal de Goiás	130.821.302	11.943	8.288	8.276
Fundação Univ. Fed. de Mato Grosso	104.457.319	10.876	8.755	8.567
Fundação Univ. Fed. de Mato Grosso do Sul	118.188.669	15.377	13.741	12.845
Fundação Univ. Fed. de Santa Catarina	211.459.292	11.172	8.351	8.191
Universidade Fed. do Rio Grande do Sul	245.434.780	11.215	7.544	6.945
Universidade Federal do Paraná	231.985.173	13.605	9.271	7.612
Universidade Federal de Santa Maria	169.777.878	16.742	12.501	10.039
Fundação Univ. Fed. Do Rio Grande	65.743.368	14.003	10.992	10.981
Fundação Univ. Fed. de Pelotas	82.534.662	14.309	10.287	9.985
Universidade Federal de Minas Gerais	299.819.219	14.562	9.475	9.307
Universidade Federal de Juiz de Fora	84.453.238	11.153	7.417	7.409
Universidade Federal de Lavras	25.481.539	12.123	9.487	9.487
Fundação Univ. Fed. de Uberlândia	128.579.729	13.147	10.930	10.763
Fundação Univ. Fed. de Ouro Preto	36.730.249	15.272	12.107	11.583
Fundação Univ. Fed. de Viçosa	94.076.528	15.581	11.810	11.791
Universidade Federal do Rio de Janeiro	572.769.053	17.385	13.110	13.105
Universidade Federal Fluminense	256.891.224	13.803	9.335	9.079
Univ. Federal Rural do Rio de Janeiro	81.027.474	15.036	11.016	11.003
Universidade do Rio de Janeiro	56.286.822	10.793,25	8.189	8.038,99
Univ. Federal do Espírito Santo	118.398.797	41.690	35.454	35.373
Fundação Univ. Fed. de São Carlos	50.474.120	9.550	7.984	7.983

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

No que se refere ao numerador da tradicional fórmula para se chegar ao custo por aluno há também certas restrições. No total de recursos destinados às universidades, há uma parcela reservada aos pensionistas e inativos; como foi destacado na Tabela 7, que corresponde a compromissos puramente previdenciários, não possuindo 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 desse custo. 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, ainda existem as fundações de apoio que, embora juridicamente autônomas, usam, em certas situações, tanto funcionários como a estrutura física da universidade, podendo haver, também, situações diversas em que as fundações, além de injetarem recursos, também contratam servidores para que dêem suporte às atividades desenvolvidas na universidade.

Uma aplicação do SAC na Universidade Federal do Ceará, com dados do exercício de 1997, apresentou o resultado demonstrado na Tabela 2, onde se informa o custo médio por aluno nos cursos de Graduação por ordem crescente desse custo.

**Tabela 2 – Custo Médio por Aluno Matriculado na Universidade Federal do Ceará - Período 1997 (Em US\$)**

<b>Recursos Apropriados (Graduação)</b>	<b>Centros de Custos (Cursos)</b>	<b>Recursos por Centro de Custo</b>	<b>Custo Médio por Aluno</b>
<b>71.837.754</b>	Ciências Contábeis Noturno	539.207	2.428,85
	Administração Noturno	170.623	2.891,92
	Administração Diurno	1.500.119	2.952,99
	Ciências Econômicas Noturno	996.591	2.983,81
	Ciências Contábeis Diurno	1.419.218	3.182,10
	Ciências Atuariais	357.327	3.308,59
	Secretariado Executivo	320.970	3.308,97
	Engenharia Civil	2.170.519	4.190,19
	Ciências Econômicas Diurno	1.471.739	4.341,41
	Engenharia Mecânica	1.789.212	5.924,54
	Engenharia Elétrica	2.229.620	6.335,04
	Medicina	7.422.714	7.551,08
	Estilismo em Moda	1.049.535	9.808,74
	Odontologia	4.136.389	11.030,37
	Enfermagem	3.098.812	12.596,80
	Química Industrial	1.582.818	13.081,14
	.	.	.
.	.	.	.
.	Geologia	.	13.981,60

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

Segundo esses dados, o custo por serviços de ensino 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 Tabela 8 leva a alguns questionamentos, tais como: por que o custo médio do aluno matriculado no Curso de Geologia é quase 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? Todos esses questionamentos ficam sem respostas, porque o Custeio por Centros de Custo oculta o valor das atividades exercidas nos estabelecimentos universitários.

O Quadro 1 faz um resumo das principais considerações sobre o SAC, reconhecendo-se que embora consista em um avanço na questão da apuração dos custos nas Universidades Federais brasileiras, não apresenta soluções para os problemas gerenciais dessas instituições.

**Quadro 1 – Resumo das Principais Considerações Sobre o SAC**

<b>Aspecto</b>	<b>Considerações</b>
Quanto ao Nível de Controle	Considera-se como uma ferramenta de controle externo às instituições universitárias.
Quanto à Operacionalização do Sistema	Apresenta grande complexidade, considerando-se o suporte existente nas universidades para sua operacionalização.
Quanto à Terminologia Adotada	Observam-se impropriedades e alguma confusão, na definição dos principais conceitos de um sistema de custos, tais como: despesa, custo, perda, centro de custo, método e sistema de custeio, bem como atividade.
<b>Aspecto</b>	<b>Considerações</b>
Quanto à Estruturação do Sistema	A estruturação em Centros de Custos, como entidade acumuladora de custo, não se constitui na opção mais adequada, devido à grande diversidade de produtos/serviços e a elevada parcela de custos fixos das Universidades Federais brasileiras, como também pela pouca homogeneidade desses centros e a não consideração das atividades neles desenvolvidas.
Quanto ao Método de Custeio	Ao adotar o método de custeio Pleno, o SAC trata de forma adequada os custos nessas instituições.
Quanto à Classificação dos Centros de Custos	Observa-se uma classificação inadequada, no que diz respeito, principalmente aos centros de custos Inaplicáveis, capacidade ociosa e não-operacionais.
Quanto à Unidade de Mensuração dos Centros de Custo	Em vários Centros de Custos observa-se que a unidade de mensuração não guarda relação com o Centro a que se refere.
Quanto ao Critério de Rateio dos Custos Acumulados nos Centros de Custos	Em vários Centros de Custos observa-se que o critério de rateio não guarda relação com o Centro a que se refere.
Quanto ao Objeto de Custeio	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.

### **3. CONCLUSÕES**

O Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (SAC) foi desenvolvido e distribuído, gratuitamente, a todas as instituições de ensino interessadas na utilização de custos para fins de gestão. A Secretaria de Administração Superior (SESu) buscou, através do SAC, dotar as IFES de um instrumento auxiliar de gestão, voltado ao processo de planejamento, avaliação e correção dos processos administrativos.

A análise do SAC tem evidenciado um certo grau de desconhecimento das IFES em relação a existência e operacionalização desse sistema. A despeito dessa questão, bem como da relevância do SAC, deve-se acrescentar também alguns problemas detectados.

Dentre o principal problema há que se ressaltar 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 Instituições Federais de Ensino Superior.

#### **4. BIBLIOGRAFIA**

- ATKINSON, Anthony A. et al. *A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement*. Sloan Management Review, 1997.
- CAMPINO, Antônio C. *Custos do Ensino Superior*. Série: Documento de Trabalho. São Paulo: USP/NUPES, abril de 1989.
- GAETANI, Francisco e SCHWARTZMAN, Jaques (1991). *Indicadores de Produtividade nas Universidades Federais*. Série: Documentos de Trabalho. São Paulo: USP/NUPES, 01/91.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert. *A Relevância da Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custos e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2003.