

# Método de Custeio de Instituições Federais de Ensino Superior: a Metodologia do Tribunal de Contas da União & Metodologia do MEC

**ELVIS MAGNO DA SILVA**

(FADMINAS/UFLA) elvismagno@uol.com.br

**FRANCISVAL DE MELO CARVALHO**

(UFLA) francarv@dae.ufla.br

**GIDEON CARVALHO DE BENEDICTO**

(UFLA) gideon.benedicto@gmail.com

**TIAGO HENRIQUE DE PAULA ALVARENGA**

(UTFPR) thpalvarenga@hotmail.com

**Resumo:** Sistema de Apuração de Custos é parte do sistema contábil aplicado à apuração dos custos de uma organização, de forma a evidenciar o custo de cada uma das atividades internas, de cada um dos produtos, em seus diferentes estágios de elaboração, bem como o detalhamento da participação de cada elemento na formação do custo final. Assim sendo, este trabalho tem o objetivo de apresentar aos leitores os dois métodos oficiais de custeio para Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), a saber, método do Tribunal de Contas da União (TCU), e o método do Ministério da Educação e Cultura (MEC). Utilizou-se o método de pesquisa bibliográfica para confecção deste trabalho. Por fim, foi concluído que ambas as metodologias representam um progresso quanto à gestão de custos no setor público, e que a metodologia do MEC é a de melhor eficácia no atendimento às necessidades de uma instituição de ensino.

**Palavras-chave:** Método de Custeio. Metodologia TCU. Metodologia MEC. IFES.

## Method of costing, federal institutions of higher education: the court of audit method & MEC method

**Abstract:** Cost Calculation System is part of the accounting system applied to the calculation of the costs of an organization, in order to highlight the cost of each of the inner workings of each of the products in their different stages of development, as well as the detailed participation of each element in the formation of the final cost. Therefore, this paper aims to introduce readers to the two official methods of funding for universities, namely, Method Court of Audit (TCU), and the method of the Ministry of Education and Culture (MEC). We used the method of literature for making this work. Finally it was concluded that both methods will represent progress as are the costs in the public sector, and that the methodology of the MEC is the best effectiveness in meeting the needs of an educational institution.

**Key words:** Costing Method, Methodology TCU; Methodology MEC; IFES

## INTRODUÇÃO

O atual ambiente econômico mundial criou a necessidade de uma reestruturação da administração, e em especial a administração de custos. Isso devido às pressões competitivas advindas com a globalização e abertura de mercado por parte de vários países ao redor do mundo. Conjuntamente, seguem o crescimento do setor de serviços e os avanços tecnológicos, de informação, e de manufatura, que mudaram a natureza da economia. Assim, devido a esses pontos, existe a necessidade da gestão de custos com o fim de minimizar os custos, proporcionando a otimização dos recursos existentes.

Bruni e Famá (2004, p. 25-28) colocam que, para eles, custos representam “os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Como exemplo, pode ser mencionado gastos com matérias-primas, embalagens, mão-de-obra e seguros de instalações fabris, entre outros. Ainda segundo os autores, os custos estão relacionados ao processo de produção dos bens ou serviços.

Um Sistema de Apuração de Custos é parte do sistema contábil aplicado à apuração dos custos de uma organização, de forma a evidenciar o custo de cada uma das atividades internas, de cada um dos produtos, em seus diferentes estágios de elaboração, bem como o detalhamento da participação de cada elemento na formação do custo final. (BRASIL, 1994).

Em específico para este trabalho, objetiva-se apresentar aos leitores os dois métodos oficiais de custeio para Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), a saber, método do Tribunal de Contas da União, e o método do Ministério da Educação e Cultura.

Para isso, utilizou-se o método de pesquisa bibliográfica. Oliveira (1999, p. 119) diz que a pesquisa bibliográfica não deve ser confundida com a pesquisa de documentos. O levantamento bibliográfico é mais amplo do que a pesquisa documental, e que normalmente o levantamento bibliográfico é realizado em bibliotecas públicas, faculdades, universidades e, especialmente, naqueles acervos que fazem parte do catálogo coletivo e das bibliotecas virtuais.

Medeiros (2007, p. 49) ainda diz que pesquisa bibliográfica se constitui num procedimento formal para a aquisição de conhecimento sobre a realidade. E ainda, que exige pensamento reflexivo e tratamento científico. Este se aprofunda na procura de resposta para todos os porquês envolvidos pela pesquisa.

Conforme Gil (2000, p. 63), pesquisa bibliográfica “é aquela em que os dados são obtidos de fontes bibliográficas, ou seja, de material elaborado com a finalidade explícita de ser lido”.

Este trabalho foi dividido em outras três partes, a seguinte sobre contabilidade de custo e suas definições, na sequência a metodologia do Tribunal de Contas da União, e uma terceira com a metodologia do MEC. Por fim, foi feita uma breve discussão.

## CONTABILIDADE DE CUSTO

Leone (1991, p. 17) define contabilidade de custos como sendo “uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações”. E que esse centro recebe ou adquire dados organizando-os de forma a possibilitar a análise e interpretação, produzindo assim, informações úteis para os diversos níveis gerenciais. A Figura 1, que se segue, mostra essa função da contabilidade de custos:

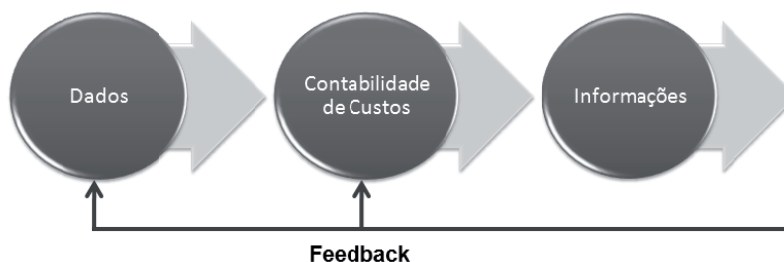


Figura 1: A contabilidade de custos como centro processador de informações.

Fonte: Adaptado de Leone (1991, p.17).

Ainda dentro do conceito de contabilidade de custos, Crepaldi (2009, p. 2) coloca que contabilidade de custos “é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços”. O autor ainda menciona que ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões e é voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. Em outras palavras, Crepaldi (2009 p. 2) diz que:

A Contabilidade de Custos planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos. Uma organização necessita ter uma contabilidade de custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e globalizado.

Na opinião de Horngren, Datar e Foster (2004, p. 2-3), a contabilidade de custos vem fornecer informações para a contabilidade gerencial e para a contabilidade financeira. Informações estas relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização.

Nesta parte do trabalho são apresentados alguns conceitos pertinentes ao estudo proposto. Conceitos como a

diferença entre custo e despesa, classificação dos custos (direto, indireto, fixo e variável), sistemas de custeio e métodos de custeio, entre outros.

## TERMINOLOGIAS RELEVANTES PARA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para uma melhor compreensão deste trabalho, é fundamental que algumas definições e padronizações em termos técnicos sejam apresentadas. Para isso, buscaram-se subsídios de definições em termos técnicos de Horngren, Datar e Foster (2004), e Padoveze (2006).

### Conceitos e definições

A primeira diferenciação a ser apresentada são os conceitos de “gasto”, “custo”, e “despesa”. Isso se faz necessário, pois estes termos serão utilizados neste trabalho.

**Gasto:** para Padoveze (2006, p. 17), gasto “são todas as ocorrências de pagamentos ou de recebimentos de ativos, custos ou despesas”. Assim, para o autor, o gasto é identificado quando da entrega ou promessa de entrega de ativos. Em outras palavras, “no momento que existe o reconhecimento da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento e são divididos em investimento, custo e despesa”.

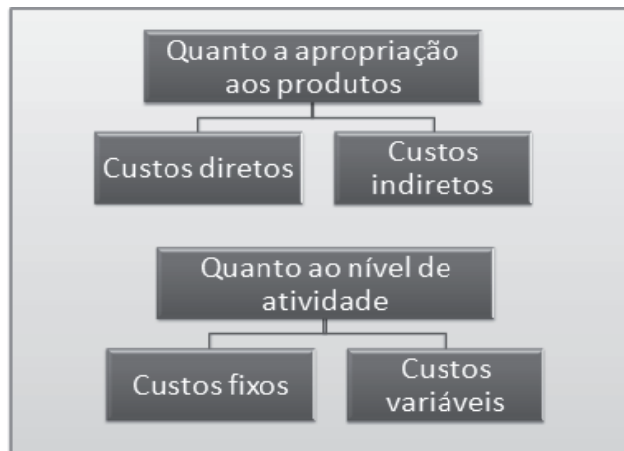
**Custo:** para Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26), custo é um recurso sacrificado com o fim de alcançar um objetivo específico (recurso sacrificado ou renunciado). Para os autores, um custo é corriqueiramente mensurado como “a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços”. Um **custo real** é “o custo incorrido em comparação a um custo orçado (ou previsto)”.

**Despesa:** “são os gastos necessários para vender e distribuir os produtos”. De forma generalizada, pode-se dizer que as despesas são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O autor ainda explica que “o custo dos produtos, quando vendidos, transforma-se em despesas.” (PADOVEZE, 2006, p. 17).

Outros pontos destacados por Padoveze (2006 p. 17-18) quanto à nomenclatura, são as definições de **investimento, pagamentos, perdas e prejuízos**. Para o autor, investimentos são “gastos efetuados em ativos ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos”. Já os pagamentos são “atos financeiros de pagar uma dívida”, é a “execução financeira dos gastos e investimentos da empresa”. Perdas são “fatos ocorridos em situações excepcionais, que fogem à normalidade das operações da empresa”. E, por fim, prejuízos “é o resultado negativo de uma transação ou de um conjunto de transações. Considerado o conjunto de transações de um período”.

## Classificação de Custos

No tocante à classificação de custos, Grepaldi (2009, p. 8) apresenta uma figura que ilustra bem as duas principais classificações, e, as quais, são abordadas neste trabalho. A Figura 2 apresenta essas duas classificações:



**Figura 2: Classificação de custos.**  
Fonte: Adaptado de Grepaldi (2009, p. 8).

### Custos Diretos e Indiretos

A primeira classificação vista é a de custos **diretos e indiretos**. Martins (2003), e Leone (1997, p. 49) dizem que os custos diretos são aqueles custos (ou despesas, no caso despesas diretas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. “São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio”.

Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26-27) colocam ainda que o custo direto de um dado objeto de custo são os custos alocados diretamente ao objeto, e pode ser rastreado para aquele objeto de forma viável. Já o custo indireto é relativo ao objeto de custo, contudo, não pode ser rastreado para aquele produto em particular.

Bertó e Beulke (2005, p. 22-23) trazem alguns exemplos de custos diretos, são eles: “custos relativos à aquisição da mercadoria” ou relativos ao emprego de material direto no processamento industrial dos bens; “despesas relativas às vendas, como ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), PIS/Cofins, comissões sobre vendas, franquias, valores de locação proporcionais às vendas e despesas financeiras do giro, entre outros”.

Mais especificamente nesse estudo sobre instituições de ensino, os custos diretos podem ser o gasto com o salário dos professores em cada curso. Pois ambos podem ser alocados diretamente aos departamentos e/ou cursos.

Já no tocante aos custos indiretos, são outros custos que realmente não oferecem condição de uma medida ob-

jetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária, como aluguel, a supervisão, as chefias, entre outros. Um exemplo é o custo de energia elétrica. Esses são relevantes, mas não são tratados como diretos. Existe a necessidade da existência de um sistema de mensuração do quanto é aplicado a cada produto ou serviço produzido. Assim, é necessário utilizar um fator de rateio para a apropriação do uso desse recurso. Utilizando desse recurso de rateio, diz-se que o custo é indireto. (MARTINS, 2003, p. 49).

Bertó e Beulke (2005, p. 23) colocam que custos e despesas indiretas dão sustentação ao funcionamento das atividades e “apresentam como característica, em geral, a impossibilidade de serem medidos, identificados, quantificados diretamente em cada unidade comercializada”. Alguns exemplos simples são: locações de prédios, equipamentos, alguns serviços de terceiros, água, seguros, material de limpeza, de manutenção, despesas administrativas, entre outros.

Leone (1991, p. 55) traz um exemplo para melhor compreensão desses dois conceitos:

Desejamos apurar o custo de determinado curso oferecido por uma faculdade. O salário do chefe da secretaria dessa faculdade será considerado como indireto porque é comum a outras atividades-fins da faculdade e porque vamos necessitar empregar parâmetros para fazer essa apropriação.

Entretanto, se quisermos determinar o custo da secretaria, o salário do chefe será imediatamente, e sem nenhum esforço burocrático adicional, debitado ao custo da secretaria, identificado, portanto, como um custo direto. Logo se vê, do exemplo, que o mesmo item de custo tanto pode ser um custo direto como um custo indireto, dependendo apenas do objeto que se deseja custear.

## Custo Fixo e Variável

Outra classificação importante, além de custo direto e indireto, é a de **custo fixo e variável**. Essa distinção entre fixo e variável está relacionada com uma base de volume do custo. Martins (2003, p. 49-50) comenta que dentro de uma unidade de tempo, como mês, o “valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são custos variáveis”. Por exemplo, o consumo dos materiais de escritório e fotocópia por mês depende diretamente do volume de produção. Por outro lado, os salários pagos pela locação de professores e funcionários técnico-administrativos em certo mês é de determinado valor já estipulado em orçamento, independente de aumentos ou diminuições no volume da produção. A esse custo, dá-se o nome de custo fixo.

Hansen e Mowen (2003, p. 88-89) ainda afirmam que os “custos fixos são custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante, enquanto o nível do dire-

cionador de atividade varia”. Os próprios autores ainda respondem à seguinte questão: “Podem os custos fixos mudar?”. A resposta é sim. Contudo, isso não torna o custo fixo um custo variável. Pois eles passam a ser fixos em uma nova taxa mais alta ou mais baixa. Isso tendo por base que os custos variáveis são definidos como “custos que no total variam em proporção direta às mudanças em um direcionador de atividade”.

## CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES)

No tocante à Contabilidade de Custos nas entidades públicas, esse não é um diálogo novo, nem tão pouco recente. Uma das primeiras forças para se ter uma gestão de custos na administração pública vem da Lei Federal número 4.320, de 1964, que “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

O Capítulo III da Lei 4.320/64 trata das despesas. Faz-se separação entre despesas correntes e despesas de capital (art. 12). Dentre as despesas correntes estão as despesas de custeio e transferências correntes. Já no tocante às despesas de capital, elas são: investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Magalhães (2007, p. 39) esclarece que as Instituições de Ensino Superior, de forma geral, são encontradas na forma de “universidades, centros universitários, institutos de ensino e instituições isoladas”. Essas instituições são formadas para oferecer benefícios de natureza social, cultural, educativa, econômica e tecnológica a toda sociedade.

Rosa (2004, p. 42) afirma que, para conhecer o modelo de gestão adotado pelas universidades públicas brasileiras, é necessário conhecer um pouco da história de sua concepção. Pois “a universidade brasileira só poderá encontrar definitivamente o seu caminho quando tiver plena consciência do seu passado”.

No ano de 1808, foram instituídos os primeiros cursos superiores no Brasil, que foram as escolas de medicina e cirurgia da Bahia e do Rio de Janeiro. Sob o apoio do Príncipe Regente, a Carta-Lei de 04 de Dezembro de 1810 criou a Academia Real Militar da Corte. Anos mais tarde criou-se também o curso de Engenharia, que posteriormente se tornou a Escola Politécnica. (ROSA, 2004, p. 43).

O que se percebe é que o ensino superior no Brasil teve seu nascedouro advindo de necessidades técnicas para a manutenção da nação (engenharia militar e medicina aplicada). Isso ao contrário do modelo Europeu, que se deu por organização de mestres e estudantes com o fim de um desenvolvimento intelectual (científico) e político.

Nesse modelo, as universidades instituídas no Brasil não tiveram a tradição de assumir um papel “universitário” nem tão pouco uma “preocupação de definir-se previamente



te um modelo de gestão”. Sabendo-se que a maioria das universidades foram estabelecidas pela mesma sistemática de agrupamento de faculdades profissionais, sem um centro integrador e sem preocupação com as ciências fundamentais e as investigações e pesquisa. (ROSA, 2004, p. 45).

Amaral (2005, p. 4-5) lembra que em dias mais contemporâneos (1990), o governo do então presidente da república Fernando Collor de Melo instituiu mudanças políticas em vários setores públicos, inclusive nas IFES. O autor destaca:

[...] implantação do “terror” da demissão em massa, no início do governo Collor; o incentivo financeiro às instituições privadas e o apoio à expansão de vagas nesse setor; o fomento à contraposição entre os gastos realizados com o ensino superior e outros níveis de ensino; a divulgação sistemática de elevados valores para o custo dos alunos das IFES; o incentivo às aposentadorias; o congelamento de salários; a redução dos recursos financeiros das instituições; constante pressão para que as IFES encontrem fontes alternativas de financiamento no “quase-mercado” educacional; a valorização dos resultados quantitativos alcançados pelas instituições; a implantação da Gratificação de Estímulo à Docência (GED); a renitente apresentação de propostas para a regulamentação da autonomia universitária, que prevêem a assinatura de um Contrato de Gestão, associado à ideia da implantação de Organizações Sociais etc.

Os itens ‘fomento à contraposição entre os gastos realizados com o ensino superior’ e outros níveis de ensino, e a ‘divulgação sistemática de elevados valores para o custo dos alunos das IFES’ foram, sem sombra de dúvidas, as duas ações que mais provocaram um desgaste das instituições de ensino superior no Brasil frente à opinião pública. (AMARAL, 2005, p. 5).

Outro ponto que cabe destaque nesta seção é que:

Por desenvolverem um conjunto de atividades que pode ser considerado complexo, as instituições de ensino superior propiciam a obtenção dos mais variados custos: Custo por Estudante; Custo do Aluno (ensino fundamental, médio, graduação e pós-graduação); Custo da Pesquisa; Custo da Extensão; Custo do Hospital Universitário; Custo das Atividades Administrativas etc.

Os custos que, em geral, aparecem nas discussões e que tomam conta da opinião pública são: o “custo por estudante” – que simplesmente divide o volume total de recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos – e o “custo do aluno”, que procura apurar quanto custou a formação de um estudante, ou seja, o custo do aluno com o ensino. (AMARAL, 2005, p.6).

Frente a esta última colocação, faz-se necessário que sejam demonstrados, nos próximos itens deste trabalho, quais têm sido os métodos adotados para o cálculo do custo do ensino superior. Serão apresentadas as duas metodologias oficiais, a do Ministério da Educação e Cultura – MEC, e a do Tribunal de Contas da União – TCU.

## METODOLOGIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU)

O Tribunal de Contas da União (TCU), anualmente, aprecia as contas das IFES. No Relatório de Gestão são apresentados e avaliados os indicadores de gestão das IFES. Esses indicadores foram elaborados em consonância com a orientação desse Tribunal com vistas à obtenção de uma maior transparência na implementação e operacionalização das ações das IFES. (BRASIL, 2011).

A metodologia do Tribunal de Contas da União está orientada pela Decisão Plenária nº 408/2002, revisada em março de 2004. Nessa Decisão Plenária ficou decidido o acompanhamento das Instituições Federais de Ensino Superior baseada em indicadores de desempenho. Tais indicadores são (BRASIL, 2002b, p. 4):

- a)Custo corrente por aluno;
- b)Aluno em tempo integral por professor;
- c)Aluno em tempo integral por funcionário;
- d)Funcionário por professor;
- e)Grau de participação estudantil;
- f) Grau de envolvimento com pós-graduação;
- g)Conceito CAPES/MEC para pós-graduação;
- h)Índice de qualificação do corpo docente; e
- i) Taxa de sucesso na graduação.

Em 28/06/2006, mediante Acórdão TCU n.º 1043/2006 – Plenário, foram ampliados os indicadores das IFES para os seguintes:

- a)9.1.1. componentes:
  - b)9.1.1.1. custo corrente incluindo 35% das despesas Hospitais Universitários - HUs;
  - c)9.1.1.2. custo corrente excluindo as despesas dos HUs;
  - d)9.1.1.3. número de alunos tempo integral e número de alunos equivalentes; (Nova redação dada pelo Acórdão 254/2007 Plenário - Ata 08.)
  - e)9.1.1.4. número de professores equivalentes;
  - f) 9.1.1.5. número de funcionários equivalentes incluindo aqueles a serviço nos HUs; e
  - g)9.1.1.6. número de funcionários equivalentes excluindo aqueles a serviço nos HUs;
- h)9.1.2. indicadores:
  - i) 9.1.2.1. custo corrente/número de alunos equivalentes (a ser apresentado em dois valores: um calculado com os 35% das despesas dos HUs e outro excluindo essas despesas); (Nova redação dada pelo Acórdão 254/2007 Plenário - Ata 08.);

- j) 9.1.2.2. número de alunos tempo integral / número de professores equivalentes;
- k) 9.1.2.3. número de alunos tempo integral / número de funcionários equivalentes (a ser apresentado em dois valores: um incluindo funcionários a serviço nos HUs e outro excluindo esses funcionários);
- l) 9.1.2.4. número de funcionários equivalentes / número de professores equivalentes (a ser apresentado em dois valores: um incluindo funcionários a serviço nos HUs e outro excluindo esses funcionários);
- m) 9.1.2.5. Grau de Participação Estudantil (GPE);
- n) 9.1.2.6. Grau de Envolvimento com Pós-Graduação (GEPG);
- o) 9.1.2.7. Conceito CAPES;
- p) 9.1.2.8. Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD);
- q) 9.1.2.9. Taxa de Sucesso na Graduação (TSG);
- r) 9.1.2.10. Taxa de Sucesso na Pós-Graduação;
- s) 9.1.2.11. Recursos orçamentários recebidos e efetivamente aplicados na atividade-fim da Instituição.

Nessa mesma deliberação foi determinado às Instituições Federais de Ensino Superior que informem, na página da Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação, na internet, em formulário próprio, os dados listados nos subitens 9.1.1 a 9.1.2.9.11 supra, para acompanhamento e análise setorial a ser elaborada por aquela Secretaria – item 9.2 do Acórdão TCU n.º 1043/2006-Plenário – (Brasil, 2011, p. 2).

Também foi recomendado às IFES vinculadas à Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação que apresentem, nos respectivos relatórios de gestão das contas anuais, análises sobre os dados (indicadores e componentes) mencionados nos subitens 9.1.1 a 9.1.2.11 acima, consideradas as séries históricas a partir do exercício de 2002, com exame dos aspectos relevantes da evolução constatada - item 9.3 do citado Acórdão - (Brasil, 2011, p. 2).

Do primeiro índice (custo corrente / aluno) sabe-se que o custo corrente é obtido pelas seguintes contas e operações apresentadas na fórmula abaixo (BRASIL, 2002b, p. 4):

- (+) Despesas correntes da Universidade;
- (-) 65% (com hospital universitário) ou 100% (sem hospital universitário) das despesas correntes do Hospital Universitário;
- (-) Aposentadorias e reformas;
- (-) Pensões;
- (-) Sentenças Judiciais;
- (-) Despesa com pessoal cedido – docente;

- (-) Despesa com pessoal cedido – técnico-administrativo;
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente;
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – técnico-administrativo.

---

(=) Custo Corrente. (1)

O número de servidores e docentes cedidos ou afastados deve ser o número apurado no dia 31/12 de cada exercício. O custo corrente será aquele realizado entre 01/01 e 31/12 do exercício, independentemente do ano letivo. Devem ser subtraídas as despesas com os afastamentos para servir em outro órgão ou entidade, mandato eletivo, e estudo ou missão no exterior (Título III, Capítulo V, da Lei nº 8.112/90), incluindo-se, se for o caso, afastamento para estudo no país. Não devem ser subtraídas despesas de pessoal em licença para capacitação (Título III, Capítulo IV, Seção VI, da Lei nº 8.112/90), ou em licença para tratamento de saúde, licença gestante, adotante ou paternidade e licença por acidente em serviço (Título VI, Capítulo II, Seções IV, V e VI, da Lei nº 8.112/90). Não devem ser subtraídas as despesas com pessoal cedido que forem reembolsadas pela entidade a qual foi cedido o servidor. (BRASIL, 2002b, p. 4-5).

## METODOLOGIA DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA – MEC

Morgan (2004, p. 60) comenta que no ano de 1973, o MEC, em convênio com a então Assessoria de Planejamento e Controle da UnB (Universidade de Brasília), propôs um estudo de custos e alocação de recursos, baseado no modelo desenvolvido pelo *National Center for Higher Education Management Systems* do Colorado, Estados Unidos. O estudo tinha como objetivo alcançar um conjunto de procedimentos a serem usados na contabilidade e estatísticas das universidades brasileiras para “identificação de custos e alocação de recursos”.

Esse modelo compreende seis fases, a saber (UnB, 1973):

- a) Padronização institucional das universidades;
- b) Especificação da matriz-peso (peso médio por aluno crédito-hora, por curso e por disciplina);
- c) Cálculo do professor equivalente e remuneração;
- d) Cálculo de outros custos das disciplinas: material de consumo, remuneração de serviços de pessoais, remuneração de serviços de terceiros, encargos diversos, salário do pessoal de apoio do departamen-

to e salário do chefe de departamento, entre outros. Esses custos são apurados por departamento e distribuídos para as disciplinas com base em algum parâmetro, como por exemplo, salário do chefe do departamento pelo número de professores equivalentes;

- e) Cálculo de outros custos da universidade, separando em: despesas indiretas atribuídas ao ensino e despesas não apropriadas ao ensino. Na primeira, atribuiu as despesas com a administração central e biblioteca, entre outras não especificadas. Como despesas não apropriadas ao ensino consideram-se aquelas relacionadas à pesquisa, extensão, assistência ao estudante, hospital, entre outras;
- f) Preparação dos relatórios (UnB, 1973).

Morgan (2004, p. 62) ainda expõe que chegando em 1994, o Ministério da Educação delineou um manual intitulado “Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (SAC)”, que orientava as Instituições Federais de Ensino Superior a apurarem o custo. “O sistema adotado, único para todas as instituições, baseava-se na aplicação do método direto”. Esse método se deu pela utilização de um *software* fornecido pelo MEC, “e cada instituição definia a fonte de informação, bem como as bases de rateio adotadas”, conforme consta em BRASIL (1994).

O Sistema de Apuração de Custo (SAC) é o subsistema do Sistema de Informação da Instituição, que tem por finalidade gerar informações que permitam à Administração Universitária conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado pela instituição, sua composição ou estrutura, a fim de auxiliá-la no processo de planejamento, acompanhamento e avaliação. (BRASIL, 1994).

O SAC se integra com os diversos sistemas para buscar os dados necessários para a apuração dos custos. Dentre esses sistemas, destaca-se: o Sistema de Execução Orçamentária, que fornece as despesas executadas em custeio e capital; o Sistema de Recursos Humanos fornece as despesas executadas na rubrica de pessoal; o Sistema de Almoxarifado fornece os custos dos materiais transferidos para os diversos centros de custo; o Sistema de Controle Acadêmico provê os dados referentes aos produtos do ensino; o Sistema de Atividades Docentes fornece os dados do esforço dos docentes nas diversas atividades; além de outros sistemas que possam fornecer dados sobre as demais atividades. (BRASIL, 1994).

Essa metodologia prevê as seguintes etapas (BRASIL, 1994, p. 50-53):

- a) **Centros de Custo.** Classificam-se os Centros de Custo em sete grupos hierarquizados: Administração Central; Órgãos de Apoio Geral; Órgãos de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão; Departamentos Acadêmicos; Produtos das Atividades Fim; Custos Inaplicáveis e Custos Não-Operacionais;

- b) **Custos Diretos.** Apuração dos Custos Diretos de cada Centro de Custo. Os “custos diretos” são os custos cujos controles existentes permitem identificar em qual Centro de Custo ele de fato ocorreu (salário de pessoal lotado em cada órgão, gêneros alimentícios consumidos no Restaurante Universitário etc). A discriminação das despesas em cada Centro de Custo, pelos diversos elementos de despesa, fica a critério de cada instituição. Entretanto, pelo menos os três grandes itens, Pessoal, Custeio e Capital, deveriam ser discriminados, incluindo todas as fontes orçamentárias e extra-orçamentárias. O item capital, por não compor o custo operacional das atividades, deve ser alocado nos Centros de Custo Inaplicáveis. Recomenda-se destacar, em Centros de Custo próprios, “Livros” e “Periódicos”;

- c) **Transferência.** É considerada ainda como custo direto de cada Centro de Custo aquela parcela proveniente das transferências de custos de um centro para outro, em virtude de alocações indevidas ou de cedência de recursos de um para outro. Por exemplo: o custo de pessoal alocado em um órgão que tenha parte de seu tempo cedido para exercício em outro órgão, deverá ter a parcela correspondente de custo direto transferida para o órgão requisitante;

- d) **Rateios.** Uma vez obtidos os Custos Diretos, passa-se ao processo de rateio. “Rateio” significa “divisão proporcional”. Por exemplo, o custo do Departamento de Pessoal é rateado aos demais Centros de Custo na proporção do número de pessoas lotadas em cada Centro de Custo. A “lotação de pessoal” é a “base de rateio”. O conjunto formado com o número de pessoas lotadas em cada Centro de Custo, respeitando a ordem com que estão classificados os Centros de Custo, constitui o que se denomina “vetor de rateio” do Departamento de Pessoal. Outro exemplo: o vetor de rateio do Setor de Transportes poderá ser constituído pelo conjunto de números de quilômetros que os veículos do Setor rodaram para os Centros de Custo; e

- e) **Custo Indireto.** A parcela do custo de um Centro de Custo, proveniente dos rateios do custo dos outros Centros de Custo, denomina-se “custo indireto do Centro de Custo”. O custo total é a soma dos custos diretos e indiretos.

Brasil (1994, p. 52) descreve vários métodos de rateio. O mais simples apresentado é o “método de rateio direto”, que

segundo o SAC, é o indicado quando se quer reduzir a quantidade de cálculos do processo de rateio, já que o custo do Centro de Custo de um grupo só é rateado para os Centros de Custo dos grupos subsequentes. Contudo, no “método dos rateios múltiplos”, o custo de cada Centro de Custo é rateado a todos os Centros de Custo aos quais tenha prestado serviço, e isso, independentemente de hierarquia, num processo de vai e vem, até que os valores residuais tornem-se insignificantes. Em uma última parte do processo, os valores residuais são rateados aplicando-se o método direto. Como se percebe, o último método exige maiores recursos computacionais. Os *softwares* disponíveis utilizam o Método dos Rateios Múltiplos.

## DISCUSSÃO E CONCLUSÃO

O Tribunal de Contas da União (TCU), anualmente, aprecia as contas das IFES. No Relatório de Gestão são apresentados e avaliados os indicadores de gestão das IFES. Esses indicadores foram elaborados em consonância com a orientação desse Tribunal, com vistas à obtenção de uma maior transparência na implementação e operacionalização das ações das IFES.

Magalhães (2007, p. 45) comenta que tanto a metodologia do TCU quanto a do MEC são padronizadas, não levando em conta certas especificações individualizadas de cada instituição. Contudo, a autora ressalta que essas instituições apresentam grandes diferenças, ou seja, “características específicas, o que dificulta a aplicação de um único método para cálculo do custo por aluno”. Ainda sobre essa questão, a autora diz que a metodologia do MEC, “além de ser única para as IFES de um país com grandes diferenças regionais, parece não estar atendendo às necessidades de informações de custos dos gestores públicos”.

Outro ponto, é que a metodologia do MEC não esclarece o modo como se chega ao custo por aluno, pois contempla somente a atividade de ensino ou a atividade de pesquisa e extensão na apuração desse custo. Entretanto, baseado na estrutura de centro de custos, definida anteriormente, segrega-se o custo do ensino das demais atividades, o que não acontece com a metodologia do TCU. (MAGALHÃES, 2007, p. 46).

Sobre o assunto, Morgan (2004, p. 64), comentando a metodologia do TCU e a do MEC, diz que: utilizando-se das despesas correntes executadas em um determinado período, refere-se aos gastos totais da universidade em suas diversas atividades, e não necessariamente no custo de ensino.

Ressalta-se também que os orçamentos executados nas universidades federais são a base das duas metodologias. Leva em conta o gasto financeiro, advindo em um dado período, caracterizando o regime de caixa. Assim, utilizando o regime de caixa, pode ocorrer a superavaliação do custo, porque considera-se o que foi efetivamente

executado, deixando de levar em conta que um gasto do período corrente trará benefícios para períodos futuros e, portanto, não correspondendo à realidade da instituição. (MAGALHÃES, 2007, p. 46).

Comentando sobre essa aplicação do regime de caixa nas IFES, Morgan (2004, p. 64) expõe que em relação à metodologia do MEC, especificamente, “a inclusão das despesas de capital pelo total pode superavaliar o custo, caso a instituição esteja fazendo investimento de capital, em virtude de se referir a bens permanentes que beneficiarão vários períodos”.

Outro ponto abordado por Morgan (2004, p. 66) é a não inclusão do custo de depreciação dos bens permanentes. Sendo o custo de um objeto composto por todos os elementos sacrificados para a sua obtenção e a depreciação o declínio do potencial de serviços de um ativo, o objeto à medida que está sendo utilizado, consome os recursos que deverão ser despendidos para a sua reposição. Dessa forma, torna-se, para o autor, cabível na apuração de custos a sua inclusão.

De forma geral, para Magalhães (2007, p. 47), comparando-se as duas metodologias em questão, pode ser verificado que ambas representam um progresso quanto à gestão de custos no setor público. Contudo, sendo a metodologia do TCU um indicador, e por sua natureza considera um número menor de variáveis para o cálculo do custo por aluno, ressalta-se que a metodologia do MEC é de melhor eficácia no atendimento às necessidades de uma instituição de ensino.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Nelson Cardoso. **Evolução do Custo do Aluno das IFES: eficiência**. 2005. Disponível em: <[www.anped.org.br/26/trabalhos/nelsoncardosoamaral.doc](http://www.anped.org.br/26/trabalhos/nelsoncardosoamaral.doc)>. Acesso em: 21 fev. 2011.
- AMARAL, N. C. (2000). **Custo do aluno das IFES**. Mimeografado. Citado quase na íntegra em: GAZETA MERCANTIL. (2000). Ensino Superior: Síntese das Informações. Panorama Setorial. São Paulo-SP.
- ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: Da Teoria à Prática**; São Paulo; Ed. Saraiva: 2004.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**; São Paulo; Ed. Saraiva: 2005.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964.
- \_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Educação e do Desporto. Secretaria de Educação Superior. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília, Jan. 1994.
- \_\_\_\_\_. Lei-Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002.
- \_\_\_\_\_. Decisão Plenária nº 408/2002b, Revisada em Março de 2004.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 11.107, de 06 de Abril de 2005.
- \_\_\_\_\_. TESOURO NACIONAL. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index.asp>>. Acesso em: 12 mai. 2011.



- \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União Acórdão TCU n.º 1043/2006.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Disponível em: <[http://www.inep.gov.br/imprensa/noticias/censo/superior/news03\\_03.htm](http://www.inep.gov.br/imprensa/noticias/censo/superior/news03_03.htm)>. Acesso em: 18 abr. 2011.
- \_\_\_\_\_. Ouvidoria Tribunal de Contas da União; Manifestação Nr 35567. 2011.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**; 3ª edição; São Paulo; Ed. Atlas: 2004.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**; 3ª edição; São Paulo; Ed. McGraw Hill do Brasil: 1983.
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, de 1988.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de contabilidade de Custos**; 4ª edição; São Paulo; Ed. Atlas: 2009.
- CRUZ, Helio Nogueira da; DIAZ, Maria Dolores Montoya; LUQUE, Carlos Antonio. **Metodologia de Avaliação de Custos nas Universidades Públicas: Economias de Escala e de Escopo**. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 58, n.1, p.45-66, Jan./Mar. 2004.
- DIAS, João Castanho. **A Terra Prometida de Lavras**. São Paulo; Ed. Barleus: 2009.
- DIAS, Elaine Aparecida; PADOVEZE, Clóvis Luís. **Os Diferentes Métodos de Custeio e Sua Implicação na Apuração de Custo do Produto: Um Estudo de Caso em Empresa de Graxas e Óleos Industriais**. Revista Eletrônica Gestão e Sociedade Edição 2 de 2007-01-12. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/gestaoesociedade/article/view/564>>. Acesso em: 10 mai. 2011.
- FELGUEIRAS, José Antônio. **Contabilidade Pública**; Rio de Janeiro; Ed. Freitas Bastos: 2007.
- GIL, Antonio C. **Técnicas de Pesquisa em Economia**; São Paulo; Ed. Atlas: 2000.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**; São Paulo; Ed. Thomson: 2003.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**; 11ª edição; São Paulo; Ed. Pearson/Prentice Hall: 2004.
- KAZMIER, Leonard J. **Estatística Aplicada À Administração e Economia**. 4ª edição. Porto Alegre; Ed. Bookman: 2007.
- KOSHAL, Rajindar; KOSHAL, Manjulika; GUPTA, Ashok. **Multi-product total cost function for higher education: a case of bible colleges**. Economics of Education Review 20 (2001) 297-303. Disponível em: <<http://ideas.repec.org/a/eee/eecoedu/v20y2001i3p297-303.html>>. Acesso em: 10 mai. 2011.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos: Um enfoque administrativo**; 11ª edição; Rio de Janeiro; Ed. Fundação Getulio Vargas: 1995.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**; 2ª edição; São Paulo; Ed. Atlas: 1991.
- LEONE, George S. Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**; São Paulo; Ed. Atlas: 1997.
- MAGALHÃES, Elizete Aparecida de. **Custo do Ensino de Graduação em Instituições Federais de Ensino Superior: O Caso da Universidade Federal de Viçosa**. 2007. Dissertação (Mestre em Administração); Universidade Federal de Viçosa.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**; 9ª edição; São Paulo; Ed. Atlas: 2003.
- MEDEIROS, José Adelino. **Estruturas e espaços voltados à inovação e parceria: papel dos pólos e parques tecnológicos**. In: PALADINO, G., MEDEIROS, L. A. (Orgs.) Parques tecnológicos e meio urbano: artigos e debates. Curitiba: Anprotec: 1997.
- MIGNOTI, Sueli Aparecida. **Análise de Dados Através de Métodos de Estatística Multivariada: Uma Abordagem Aplicada**. Belo Horizonte; Ed. UFMG, 2005.
- MORGAN, Beatriz Fátima. **A Determinação do Custo do Ensino na Educação Superior: o caso da Universidade de Brasília**. 2004. 161fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília. Brasília/DF.
- OLIVEIRA, Silvio L. de. **Tratado de Metodologia Científica**; São Paulo; Ed. Pioneira: 1999.
- OLIVEIRA, Wagner de Oliveira. **Instituto Presbiteriano Gammon**. 2000. 99fls. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade Vale do Rio Verde. Três Corações/MG.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica**; São Paulo; Ed. Pioneira: 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2ed; São Paulo; Thompson: 2006.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração financeira Pública**; 11ª edição; São Paulo; Ed. Atlas: 2010.
- REINERT, José Nilson; REINERT, Clio. **Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior**. In: IX Congresso Internacional de Custos. 2005, Florianópolis/SC.
- ROSA, Paulo Moreira da. **Proposta de Modelo de Gestão por Atividades para Universidades Públicas Brasileiras**. 2004. 227fls. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. Disponível em: <<http://www.tede.ufsc.br/teses/PEPS4576.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2011.
- SILVA, Elvis Magno. **Proposta de um Modelo de Programação Linear para Maximização da Receita de uma Academia de Ginástica**; Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Administração. Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Sul de Minas; 2009.
- SILVA, Elvis Magno da; MARTINS, Sibila Fernanda; URBANAVICIUS JR, Vladas. **Como Obter Ações Ambientais de Baixo Custo**; In: V Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia; Resende; 2009.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. **Apuração do Custo de Ensino por Aluno: aplicação a uma Instituição Federal de Ensino Superior**. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2004; Curitiba/PR: ENANPAD, 2004, CD-ROM.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal**; 2ª edição; São Paulo; Ed. Atlas: 2009.
- SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**; São Paulo; Ed. Atlas: 2005.
- UnB. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Assessoria de Planejamento e Controle. **Modelo para estimar custos e alocar recursos nas universidades**. Brasília, 1973. Disponível em: <[http://www.spl.unb.br/documentos/Custo/Custo\\_UnB.pdf](http://www.spl.unb.br/documentos/Custo/Custo_UnB.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2011.
- UFLA. Disponível em: <[www.ufla.br/Universidade](http://www.ufla.br/Universidade)>. Acesso em: 01 abr. 2011.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**, 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- YIN, Robert k. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2 ed.; Porto Alegre; Bookman: 2001.