



UFRPE

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

ROBSON BENTO SANTOS

CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL: UMA ANÁLISE
DOS MODELOS DE APURAÇÃO APLICÁVEIS ÀS
UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

RECIFE

2017

ROBSON BENTO SANTOS

**CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL: UMA ANÁLISE DOS MODELOS DE
APURAÇÃO APLICÁVEIS ÀS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes

RECIFE

2017

ROBSON BENTO SANTOS

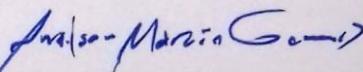
**CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL: UMA ANÁLISE DOS MODELOS DE
APURAÇÃO APLICÁVEIS ÀS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

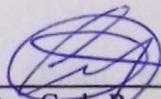
Linha de Pesquisa: Planejamento, Controle e Análise Financeira.

Aprovada em: 23 de fevereiro de 2017.

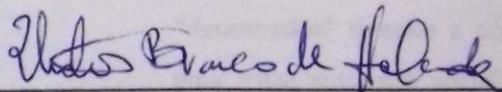
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Profª Dra. Carla Renata Silva Leitão
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof. Dr. Victor Branco Holanda
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Dedico este trabalho aos meus pais MARIA LUZINETE BENTO DOS SANTOS e JOSÉ MANOEL DOS SANTOS, *in memoriam*, pois embora “desarmados” tiveram a coragem de lutar contra toda uma triste realidade social para me legarem os bens mais preciosos: a vida e a educação.

AGRADECIMENTOS

Ao meu grande amigo, que tem me acompanhado em todos os momentos da vida, sempre acolhedor, sábio, simples, sincero, presente, paciente, justo, orientador, etc. Ele é o alicerce de minha existência: Muito obrigado Jesus Cristo!

Às minhas duas maiores riquezas, minha filha Alice (que nasceu junto com o mestrado) e minha esposa Keila, pois são elas quem dão sentido à minha vida.

Ao meu pai José Manoel dos Santos, *in memoriam*, que nas primeiras semanas deste mestrado foi diagnosticado com câncer e, infelizmente, não conseguiu em vida ver seu primogênito se tornar mestre, mas, apesar de homem simples me deixou um legado de educação que nenhum título acadêmico jamais me dará! Muito obrigado, paiho!

À minha segunda família que herdei de minha esposa: Minha mãe: Sílvia; meus irmãos: André, Ana, Ada e Eliezer; minhas filhas: Larissa, Geovana e Alana. Todos são importantíssimos em minha vida.

Aos meus grandes companheiros do mestrado que choraram, sorriram e, sobretudo, lutaram comigo nessa batalha e me ensinaram o que é ser forte nos momentos de tormenta. Muito obrigado Elanuza, Livania, Thayse, Melina, Hidalgardo, Gilson, Nicolau, Ricardo, Saulo, Eugenio, Suely, Gleidson e, em especial, Luís que infelizmente não pôde concluir o mestrado, mas, sem os seus conselhos certamente eu teria desistido (Valeu, Luis!).

A todos os meus professores, nobres profissionais que transformaram completamente minha vida. Entre eles: Linda (Pré-escolar), Xôxa (1ª série), Liliane (2ª série), Elizabete (3ª série), M^a de Jesus (4ª série), Sandra (5ª série), Álvaro (6ª série), Willames (7ª série), Aureliano (8ª série), Jair (1º ano), Ilvoir (2º ano), Delane e Zau (3º ano), Christiane Calado, Josenildo, Tarcísio Patrício, Álvaro, Fábio e Joaquim Liberalquino (Graduação), André e João Eudes (Especialização), Anailson, Rossana, Rezilda, Yumara, Adilson, Carla e, em especial, ao professor André Calado que me ensinou na essência o sentido da RESILIENCIA, sem seus ensinamentos tanto intra quanto extra classe, certamente eu não teria conseguido concluir este mestrado. Muito obrigado!

À Maria Helena Padilha e Dayvson Spindola, grandes companheiros de profissão sem os quais seria impraticável conciliar o mestrado com a vida profissional, muito obrigado! Vocês são

grandes exemplos práticos de zelo e perfeição no desempenho ético e transparente de nossa profissão!

“No mundo passais por aflições, mas, tende bom ânimo, eu venci o mundo”.

Jesus Cristo

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo investigar na literatura qual dos modelos de apuração da informação de custos disponíveis atendem à essência contábil e possa ser utilizado pelas universidades federais brasileiras. Para tanto foi considerado como Essência Contábil as preconizações da *International Federation of Accountants (IFAC)*, que representa o padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público. Por meio de um estudo do universo, caracterizado pelas 66 universidades federais existentes no Brasil em 2015, procedeu-se com a pesquisa de base Bibliográfica, Descritiva, Empírica e Aplicada, sendo feita uma análise crítica dos modelos de apuração por meio da confrontação entre as variáveis consideradas em cada modelo e os fundamentos conceituais previstos pela *IFAC*. Os dados das universidades se referem ao ano de 2015 e foram extraídos do sistema oficial de contabilidade da União (SIAFI), por meio do subsistema Tesouro Gerencial. Os resultados desta pesquisa apontam que, sob a ótica do objeto de custos “Custo do Órgão”, o modelo de apuração de Machado (2002) é o que apresentou os resultados mais próximos das preconizações da *IFAC*. O modelo de Reinert (2005) se mostrou mais efetivo para fins de apuração do objeto “Custo das Atividades-Fim”. No que diz respeito ao objeto “Custo dos Programas e Ações Orçamentárias”, nenhum modelo se mostrou eficaz e efetivo no fornecimento das premissas básicas a serem consideradas na apuração.

Palavras-chave: Custos. Universidades Federais. Modelos de Apuração.

ABSTRACT

The present research had as objective to investigate in the literature among the available models of cost information calculation which one meets the accounting essence and can be use by the Brazilian federal university. For that it was considered as Accounting Essence the International Federation of Accountants (IFAC) recommendations which represents the international accounting standard applied to the public sector. Through a study of the universe, characterized by 66 federal universities existing in Brazil in 2015, it was proceeded with a bibliographical, descriptive, empirical and applied research, being a critical analysis to the calculation models by means of the confrontation between the variables considered in each model and the conceptual foundations provided by IFAC. The university datas refer to the year of 2015 e was extracted from the official accounting system of União (SIAFI), through the Tesouro Gerencial subsystem. This research results indicate that, from the point of view of the cost object "Cost of the Agencies", the Machado (2002) model is the one wich points out the closest results to the IFAC recommendations. The Reinert (2005) model proved to be more effective for purposes of calculating the object "Cost of Activities-End". Regarding the object "Cost of Programs and Budgetary Actions", none model showed effective in providing the basic assumptions to be considered in the calculation.

Keywords: Costs. Federal Universities. Models of Calculation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Execução Orçamentária versus Benefício Econômico.....	125
---	-----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Linha do Tempo da Criação das Universidades Federais.....	19
Tabela 2 – Evolução da Quantidade de Vagas Ofertadas nas Universidades Federais (2003 a 2011).....	19
Tabela 3 - Participação da Educação Superior no Orçamento Total em Educação.....	20
Tabela 4 – Evolução dos Regimes contábil e Orçamentário no Mundo.....	78
Tabela 5 – Distribuição Geográfica das Universidades Federais e suas Unidades	86
Tabela 6 – Apuração do Custo da Universidade 2015 (Custo do Órgão) Sob a Perspectiva Original dos Modelos de Apuração.....	151
Tabela 7 – Apuração do Custo da Universidade 2015 (Custo do Órgão) Sob a Perspectiva Ajustada dos Modelos de Apuração.....	153
Tabela 8 – Relação Entre os Custos com Pessoal e Encargos e o Custo Total das Universidades Federais em 2015.....	155
Tabela 9 – Relação Entre os Custos com Assistência Estudantil e o Custo Total das Universidades Federais em 2015.....	157

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Modelo de Apuração de Custos Proposto por Wolynech (1990).....	24
Quadro 2 – Modelo de Apuração de Custos Proposto pela SESU/MEC (1994)	32
Quadro 3 – Classificação dos Custos nas Universidades por Peñaloza (1999).	34
Quadro 4 – Classificação dos Centros de Custos por Peñaloza (1999)	35
Quadro 5 - Modelo de Apuração de Custos Proposto por Peñaloza (1999).....	37
Quadro 6 - Modelo de Apuração de Custos Proposto pelo TCU (2002).....	41
Quadro 7 - Modelo de Apuração de Custos Proposto por Machado (2002).....	46
Quadro 8 - Modelo de Apuração de Custos Proposto por Peter et al (2003).....	57
Quadro 9 - Modelo de Apuração de Custos Proposto por Amaral (2004).....	61
Quadro 10 – Modelo de Apuração de Custos Proposto por Morgan (2004).....	69
Quadro 11 – Modelo de Apuração de Custos Proposto por Reinert (2005).....	71
Quadro 12 – Variáveis Utilizadas nos Modelos de Apuração de Custos.....	92
Quadro 13 - Perspectivas dos Modelos para Apuração dos Custos das Universidades.....	94
Quadro 14 – Proposta de Estrutura de Apuração do Custo das Universidades (Contribuições e Limitações dos Modelos).....	116

LISTA DE SIGLAS

<i>ABC</i>	<i>Activity Based Costing</i>
EaD	Educação à Distância
FTE	Aluno Equivalente de Tempo Integral
HU	Hospital Universitario
<i>IFAC</i>	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
<i>IPSAS</i>	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEC	Ministerio da Educação
MF	Ministerio da Fazenda
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
<i>PwC</i>	<i>Pricewaterhouse Coopers</i>
RP	Restos a Pagar
RPPS	Regime Proprio de Previdencia Social
SAC	Sistema de Apuração de Custos
SCDP	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens do Governo Federal
SESU	Secretaria de Educação Superior
SFC	Secretaria de Controle Interno
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais do Governo Federal
SICONV	Sistema de Convênios do Governo Federal
SIGEPE	Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal
SIC	Sistema de Informação de Custos do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul

UNB	Universidade de Brasilia
UNIVASF	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco
USP	Universidade Estadual de São Paulo
VPA	Varição Patrimonial Aumentativa
VPD	Varição Patrimonial Diminutiva

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 JUSTIFICATIVA	14
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.3 OBJETIVOS	22
2. REVISÃO DA LITERATURA	23
2.1 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE WOLYNEC (1990).....	23
2.2 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DA SESU/MEC (1994).....	27
2.3 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE PEÑALOZA (1999).....	32
2.4 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DO TCU (2002)	40
2.5 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE MACHADO (2002).....	44
2.6 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE PETER ET AL. (2003)	51
2.7 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE AMARAL (2004)	59
2.8 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE MORGAN (2004).....	64
2.9 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE REINERT (2005).....	70
2.10 PARA QUE APURAR CUSTOS?.....	74
2.11 POR QUE APURAR CUSTOS A PARTIR DO ORÇAMENTO?.....	76
2.12 DEFINIÇÃO DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS	80
3. METODOLOGIA	83
3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA	83
3.2. ESCOPO DA PESQUISA	85
3.3. UNIVERSO DE ESTUDO	86
3.4 VARIÁVEIS.....	89
3.4.1 Modelos de Apuração de Custos	91
3.4.2 Custo da Universidade	93
3.5 COLETA DE DADOS	95
3.5.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)	96
3.6 TÉCNICA ESTATÍSTICA.....	99
4. RESULTADOS DA PESQUISA	101
4.1 CUSTO DA UNIVERSIDADE (CUSTO DO ÓRGÃO/ENTIDADE)	101
4.1.1 Variáveis Orçamentárias	103
4.1.2 Variáveis Patrimoniais	109
4.1.3 Proposta de Ajustes aos Modelos de Apuração de Custos	116
4.1.4 Variáveis não Consideradas na Proposta de Ajustes aos Modelos de Apuração de Custos	120
4.2 CUSTO DOS PROGRAMAS E AÇÕES ORÇAMENTÁRIAS	123
4.2.1 Identificação do Critério de Alocação dos Custos	124
4.2.1.1 Alocação dos Custos Com Base Nos Benefícios Econômicos.....	126
4.2.1.2 Alocação dos Custos com Base na Origem Orçamentária	127
4.2.2 Variáveis Orçamentárias	127
4.2.3 Variáveis Patrimoniais	128
4.3 CUSTO DAS ATIVIDADES-FIM (ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO)	131
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	142
REFERÊNCIAS	145
ANEXOS	151

1. INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

O Orçamento Público Brasileiro, a partir da perspectiva preconizada pela Constituição Federal de 1988, pode ser tido como uma peça autorizativa que permite ao Estado captar recursos da sociedade, por meio da arrecadação tributária e financiamentos, para aplicá-los no atendimento das funções do Estado (saúde, educação, segurança, por exemplo). Trata-se, portanto, de um "importante instrumento de planejamento de qualquer entidade [...] e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicação de recursos em determinado período". (BRASIL, 2008, p.21)

Ratificando a importância dada pelo setor público ao Orçamento, o tratamento dado pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos eventos, tradicionalmente, tem se focado apenas em aspectos orçamentários, os quais diferem bastante das preconizações da Essência Contábil para reconhecimento, registro e evidenciação.

Na área pública (...) o enfoque está no orçamento e nas finanças. O orçamento é a própria essência do gasto público e as finanças bem controladas asseguram as condições para o cumprimento dos compromissos assumidos. Não se quer dizer com isso que, no setor público, não sejam apurados o balanço patrimonial e o de resultado. Mas eles não representam as preocupações principais da área pública. (CASTRO & GARCIA, 2004, p. 39)

Esse fato tem levado a Contabilidade a exercer, sob o aspecto econômico, tratamentos que geram informações inadequadas sobre o desempenho da gestão:

A contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais. Em decorrência disso, não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores. (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 961)

A gestão dos recursos públicos deve ser focada no atendimento das demandas sociais de forma eficiente, eficaz e efetiva, devido ao fato de que basicamente esses recursos são oriundos da própria sociedade, por meio da arrecadação coercitiva de tributos. Independentemente do foco dado pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público ao fenômeno da despesa, tanto a Essência quanto a Forma corroboram que a gestão dos recursos deve ser focada em resultados e que a informação de custos é uma ferramenta fundamental na verificação desses resultados:

[...] a contabilidade de custos é um importante instrumento gerencial para a promoção da qualidade na gestão do serviço público, especialmente ao ser vista como subsídio metodológico para a concepção de um sistema de gestão que considere a eficiência dos gastos da Administração Pública sempre aliada à eficácia e à efetividade de suas ações. (FERNANDES & SLOMSKI, 2011, p. 2)

O objetivo do sistema de custo do setor público [...] é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e avaliação da eficiência, eficácia e efetividade. (MACHADO, 2002, p. 146)

A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. (BRASIL, 1967)

A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, 2000)

Portanto, para fins de verificação do desempenho da gestão, a implementação da informação de custos se torna necessária no contexto do setor público. No entanto, a informação de custos é essencialmente patrimonial e, conforme discutido anteriormente, não guarda uma relação direta com a informação orçamentária, que é a principal informação gerada pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Surgiu, assim, a necessidade de estabelecimento de uma relação entre a execução orçamentária da despesa e a informação de custos. Essa relação foi apresentada por Machado (2002), quando foram estabelecidas similaridades conceituais entre os estágios da despesa orçamentária e a essência da informação de custos.

Nessa metodologia tem-se o estágio de Liquidação da despesa como o ponto de partida para a apuração da informação de custos uma vez que, segundo Machado (2002), é o momento da execução orçamentária da despesa que mais se aproxima do conceito contábil de gasto.

A fase de liquidação cria os "valores liquidados", significando que foi analisado o direito a receber do credor, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. Essa fase equivale ao conceito de "Gasto", uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer. (MACHADO, 2002, p.120)

As despesas orçamentárias liquidadas serão custo quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros. O investimento, da mesma forma que no setor privado, transformam-se posteriormente em custos. (MACHADO, 2002, p. 121)

Partindo da despesa orçamentária liquidada, Machado (2002) propôs ajustes orçamentários que visam expurgar do montante os valores que não se enquadram

conceitualmente como custos, nos termos da essência contábil; também são propostos ajustes patrimoniais que visam incluir os efeitos patrimoniais que se enquadram no conceito de custo, mas que não foram contemplados na execução orçamentária da despesa.

De acordo com Machado e Holanda (2010, p. 806), "a necessidade de ajustes reflete em grande parte a atual fragilidade da contabilidade, ainda muito influenciada pelo controle orçamentário em detrimento do controle do patrimônio".

A efetiva implementação da informação de custos no setor público só ocorrerá quando for efetiva a cultura patrimonial na gestão pública e, conseqüentemente, for adotada a contabilidade por competência. De acordo com Holanda et al. (2010, p. 826):

[...] uma contabilidade que não leve em conta a competência econômico-patrimonial resume-se a registros incompletos. A necessidade de apuração de resultados e avaliação de desempenhos conduz ao conceito de regime de competência [...].

Assim, adoção do Princípio da Competência torna-se um importante alicerce para a efetivação da cultura patrimonial no setor público e, conseqüentemente, para a implementação da informação de custos, uma vez que o reconhecimento, registro e evidenciação da informação de custos está relacionada com o efetivo consumo de recursos que guarda uma vinculação mais próxima com aspectos relacionados à Competência do que a eventos orçamentários ou financeiros, que guardam uma proximidade com o Regime de Caixa.

Competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime e competência são ativos, passivos, patrimônio líquido/ativos líquidos, receitas e despesas. (IFAC, 2012, p. 38)

Corroborando a importância dada pela IFAC ao Regime de Competência para o reconhecimento e registro dos eventos contábeis no setor público, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público preconizam que "na geração de informação de custos, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados alguns ajustes quando algum registro for efetuado de forma diferente" (BRASIL, 2012, p. 50)

A partir do modelo do proposto por Machado (2002), diversas experiências práticas de apuração da informação de custos foram apresentadas no setor público, entre elas, verifica-se o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) e em alguns estados como

Pernambuco e Santa Catarina. Também se verifica uma ampla discussão sobre os desafios de se implementar efetivamente a informação de custos no setor público brasileiro. A exemplo pode-se citar o Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, que vem sendo realizado desde 2011, além dos seminários regionais de custos e a literatura que está se formando sobre o tema.

Além da metodologia de Machado, que está sendo adotada pela Secretaria do Tesouro Nacional e aplicada no âmbito da União, se verifica a existência de outras metodologias de apuração da informação de custos, especificamente no âmbito da Educação, como é o caso, por exemplo, dos modelos de Wolynec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Morgan (2004), Reinert (2005), entre outros. Esses modelos foram desenvolvidos e aplicados para uma finalidade em comum que é a verificação da performance das Instituições Federais de Ensino Superior. Porém, os critérios utilizados na apuração dos custos são, muitas vezes, divergentes entre si, gerando dificuldades no que diz respeito à comparabilidade entre as IFES.

O modelo apresentado pela SESU/MEC, chamado de Sistema de Apuração de Custos das IFES (SAC), apura a informação de custos basicamente a partir da verificação dos montantes orçamentários dispendidos no exercício, não sendo realizado nenhum ajuste orçamentário ou patrimonial. Esse modelo foi apresentado em 1994.

O modelo utilizado pelo Tribunal de Contas da União avalia a performance das Instituições Federais de Ensino Superior com indicadores de desempenho que se valem da informação de custos calculada a partir da despesa orçamentária executada, onde são feitos alguns ajustes de cunho orçamentário e, entre os indicadores, se propõe a calcular o "Custo por Aluno" (BRASIL, 2002). Esses indicadores são peças componentes do Relatório de Gestão, que é apresentado como prestação de contas da gestão aos órgãos de controle e à sociedade.

Entretanto, verifica-se uma necessidade de estudos de cunho voltado não só para os desafios de implementação, mas, também, para uma análise do uso que está sendo dado à informação de custos, nas diferentes propostas de apuração e evidenciação. Assim, justifica-se o desenvolvimento de estudos voltados ao aprimoramento das discussões sobre a informação de custos no âmbito das IFES no intuito de se efetivar a promoção da apuração dessa informação a fim de que sejam possíveis a comparabilidade e a verificação da performance das universidades brasileiras, pois, conforme preconiza Gaetani e Schwartzman (1991), um eficiente sistema de apropriação de custos permitirá que sejam feitas comparações que são realmente relevantes.

As preocupações com a gestão de custos nas IFES são extremamente oportunas e parecem cada vez maiores. Porém os sistemas de apuração existentes até então parecem não satisfazer às necessidades das próprias instituições, de seus administradores, do governo e da sociedade em geral.

A situação parece ainda ser mais complicada quando se pretende fazer comparações entre instituições, pois a maioria dos sistemas não apresenta padronização mínima necessária para possíveis confrontações. Enquanto alguns pontos são considerados relevantes por um determinado autor ou em uma determinada proposta, não o são em outro e, mais do que isso, algumas vezes esses fatores sequer são mencionados. (REINERT, 2005, p. 27)

Portanto, o desenvolvimento de novos estudos acadêmicos, voltados para o aperfeiçoamento das metodologias, é de fundamental importância, especialmente pela escassez de literatura sobre gestão de custos nas universidades federais brasileiras, podendo, deste modo, contribuir para avanços na apuração de custos e, conseqüentemente, para a melhoria no processo de controle, tomada de decisão e avaliação de desempenho das instituições de ensino. (MAGALHÃES et al., 2006, p. 14)

Desta forma, espera-se que este trabalho dissertativo possa contribuir para o avanço na apuração da informação de custos nas universidades federais por meio do aperfeiçoamento das metodologias disponíveis na literatura, de forma a contribuir com uma uniformização mínima nas informações geradas e, conseqüentemente, contribuir para que se possa instrumentalizar mecanismos de comparação, controle e desempenho dessas universidades.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

No Brasil a formal introdução da educação superior, por meio da criação de universidades, se mostrou presente apenas no início do século XX. Conforme se pode verificar na Tabela 1, nesse quase um século desde a criação da primeira universidade no Brasil, foram criadas mais 65 universidades, onde os dois períodos em que se verifica uma intensificação na expansão das universidades foram de 1956 a 1961 e no período de 2003 a 2010.

A expansão do período de 1956 a 1961, com a criação de 11 universidades, representou um aumento de 137,5% na quantidade de universidades no Brasil da época, passando de 8 para 19. Já a expansão universitária verificada no período de 2003 a 2010, onde foram criadas 14 universidades federais, representou um aumento de cerca de 30% na quantidade de universidades, passando de 48 para 62 universidades federais.

Tabela 1 – Linha do Tempo da Criação das Universidades Federais

Período	Universidades Criadas	Período	Universidades Criadas
1919-1922	1	1970-1974	1
1930-1945	1	1975-1979	1
1946-1951	4	1980-1985	3
1954-1955	2	1986-1990	2
1956-1961	11	1992-1995	2
1962-1964	2	1995-2002	6
1965-1967	3	2003-2010	14
1968-1969	6	2011-2014	4

Fonte: Elaboração do autor com base no MEC (2012)

Assim, de acordo com a Tabela 1, recentemente o Brasil viveu o período de maior expansão das universidades federais de sua história. Como consequência dessa expansão, pôde ser verificado um considerável aumento na população universitária (estudantes), conforme se pode observar na variação da quantidade de matrículas nas universidades federais evidenciado na Tabela 2.

Tabela 2 – Evolução da Quantidade de Vagas Ofertadas nas Universidades Federais (2003 a 2011)

Ano	Nº de Matrículas*
2003	596.219
2004	606.492
2005	623.171
2006	636.831
2007	672.136
2008	726.372
2009	850.793
2010	939.591
2011	1.029.141

* EAD, Graduação Presencial e Pós-Graduação

Fonte: Elaboração do autor com base no MEC (2012)

Entretanto, apesar dessa acentuada expansão universitária, os recursos para a manutenção da Educação Superior não se comportaram de forma proporcional à essa expansão, conforme se pode verificar na participação percentual da Educação Superior no investimento público direto em educação, demonstrada na Tabela 3.

Tabela 3 - Participação da Educação Superior no Orçamento Total em Educação

Ano	%	Ano	%
2000	20,1	2007	16,8
2001	19,6	2008	15,9
2002	20,4	2009	16,2
2003	19,4	2010	16,4
2004	18,3	2011	17,6
2005	19,2	2012	17,3
2006	16,7	2013	18,2

Fonte: Elaboração própria com base no INEP/MEC

Assim, nos últimos anos os recursos a serem empregados em Educação Superior no Brasil sofreram uma queda de cerca de 16,5%, entre os anos de 2000 e 2013, em relação ao montante total investido em Educação.

Desta forma, a demanda por eficiência na gestão dos recursos, especificamente em educação, se apresenta de forma latente no setor público.

A avaliação da eficiência da aplicação dos recursos públicos é algo que normalmente não é mensurada ou que muitos autores acreditam ser de difícil mensuração e avaliação devido a característica dos serviços prestados pelos entes públicos. A verificação da eficiência faz-se necessária no sentido de coibir o desperdício dos recursos públicos [...] além de subsidiar a administração pública na tomada de decisão e proporcionar a avaliação da performance do setor público. (VIEIRA, 2009, p. 22)

A dificuldade apontada por Vieira (2010) também pode ser associada ao fato de que, devido à influência dos instrumentos legais, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tradicionalmente, esteve focada na gestão dos recursos públicos sob aspectos relacionados à execução orçamentária. De acordo com Liberalquino *in* Machado et al. (2012), essa é uma barreira a ser superada pela contabilidade aplicada ao setor público brasileiro:

A geração de informações por parte da contabilidade aplicada ao setor público deve romper as barreiras do enfoque meramente financeiro e orçamentário, incluindo os aspectos físicos e a apuração de custos para revelar à sociedade a aplicação correta do seu sacrifício para a construção de um país mais justo social e economicamente [...]. (LIBERALQUINO *in* MACHADO et al., 2012, p. 106)

Slomski (2010, p. 939) aponta para o fato de que os "controles exclusivamente orçamentários deixam de captar o grau de eficiência com que são prestados os serviços públicos". Nesse contexto, a apuração da informação de custos no setor público ganha considerável

importância, no intuito de preencher essa lacuna, tendo em vista que essa informação é vital para se verificar a eficiência da gestão.

As medidas de custo e de eficiência estão diretamente ligadas. Sem medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência. (REINERT *apud* ALONSO, 2005, p.12)

Os principais objetivos do sistema de informação de custos são prover informações que permitam avaliar a eficiência do uso dos recursos, a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas e a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade. (MACHADO, 2002, p. 211)

Desta forma, a verificação da eficiência permite que seja promovida uma avaliação do desempenho da gestão sobre os recursos públicos previstos no Planejamento, fazendo-se necessária tanto para fins gerenciais quanto para o aprimoramento do controle social.

A análise de desempenho faz-se necessária por ser um meio de avaliação da gestão pública, como também um meio de demonstrar ao cidadão de forma transparente e clara a qualidade do serviço ofertado pelo administrador público, além de proporcionar à administração meios de avaliar e rever suas decisões, caso seja necessário. (VIEIRA, 2009, p. 42)

Na verdade, o planejamento deve ser orientado para resultados desde sua concepção. Controle social e participação popular, na formulação do plano de longo prazo no setor público, constituem requisito indispensável para a legitimação das metas e políticas públicas a serem definidas. (RIBEIRO FILHO *in* MACHADO et al., 2012, p. 10)

Diante da relevância que tem o tema relacionado à apuração e evidenciação da informação de custos com a finalidade de se verificar, efetivamente, os resultados da gestão no setor público, a Educação se destaca dentro deste contexto, por ser um dos alicerces do desenvolvimento de um país. Desta forma, é verificável o papel de destaque da "variável" educação na gestão pública, sendo, portanto, necessária a utilização de mecanismos efetivos de verificação da performance da gestão dos recursos aplicados nessa variável.

A variável educação se faz presente [...] por ser um importante indicador de desenvolvimento social de uma população e desta forma o investimento efetivo e eficiente nesta variável tem o papel de promover mudanças locais, como também, gerar maior qualidade de vida para a população a médio e longo prazo. (VIEIRA, 2009, p. 66)

Entretanto, diante dessa diversidade de modelos aplicáveis à educação, especificamente Educação Superior, em princípio, ainda persiste o questionamento sobre qual dos modelos de apuração de custos pode ser capaz de atender às necessidades das IFES e, ao mesmo tempo,

servir de padrão básico para que seja efetivada a comparabilidade, contribuindo para a verificação da performance.

As metodologias propostas, na busca por apurar os custos nas IFES, em sua grande maioria ainda não demonstram ser suficientes para atender às necessidades dos gestores públicos, tornando difícil o controle, o processo decisório e a avaliação do desempenho das instituições. Além do mais, o fato de cada instituição utilizar uma metodologia diferente, prejudica possíveis comparações entre os seus resultados. (MAGALHÃES et al., 2006, p. 14)

Portanto, nesse contexto onde se verifica a importância de que a gestão dos recursos públicos em Educação Superior seja com o foco em resultados (eficiência, eficácia e efetividade), sendo a informação de custos um alicerce importante na apuração e verificação desses resultados, surge o seguinte questionamento: **Qual(is) modelo(s) de apuração de custos propostos para as instituições federais de ensino superior (IFES) atendem à essência contábil e as especificidades das universidades federais brasileiras?**

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral desta pesquisa é identificar modelos de apuração de custos que, em aspectos gerais, atendam à essência contábil e possam ser utilizados pelas universidades federais brasileiras.

Os objetivos específicos propostos para esta pesquisa são:

- Analisar os modelos disponíveis na literatura para apuração da informação de custos aplicáveis às universidades federais brasileiras;
- Discutir a base conceitual de cada modelo de apuração de custos;
- Aplicar os modelos de apuração de custos nas universidades federais brasileiras, comparando os custos apurados sob a perspectiva de cada modelo;
- Analisar comparativamente as variáveis consideradas em cada modelo com à definição de custos apresentada pela IFAC;
- Propor, se necessário, ajustes nos modelos de apuração, verificando os impactos nas informações apuradas.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE WOLYNEC (1990)

O modelo de apuração de custos desenvolvido por Wolyneec (1990), apresentado em seu trabalho intitulado "O Uso de Indicadores de Desempenho para a Avaliação Institucional", se propõe a atingir o objetivo de instrumentalizar ferramentas de avaliação institucional com o foco em se verificar o nível de qualidade das atividades desenvolvidas pela instituição, uma vez que, de acordo com Wolyneec (1990), a avaliação institucional deve necessariamente correlacionar a qualidade com custos.

Wolyneec (1990) partiu da premissa de que a aferição do nível de qualidade institucional deve iniciar no estabelecimento de indicadores de desempenho e a confrontação desses com os custos apurados. Neste caso, o modelo considera como custo o orçamento executado. Aplicabilidade do modelo foi testada a partir de um estudo de caso com a Universidade Estadual de São Paulo (USP).

Neste trabalho apresentamos alguns indicadores de desempenho da USP tais como a produção técnico científica, a carga didática do corpo docente, tanto a nível de graduação como de pós-graduação, bem como a taxa de formados por vaga. Através do cruzamento desses indicadores com outros referentes ao orçamento executado obtém-se o custo do aluno formado, o custo de um mestrado, o custo de um doutorado e o custo da pesquisa, nas diferentes áreas de atuação da USP. (WOLYNEC, 1990, p. 1)

No que diz respeito à apuração da informação de custos e a sua correlação com o desempenho institucional, Wolyneec (1990, p.5) aponta como uma das bases de sustentação do modelo a necessidade de se comparar "[...] o custo do aluno formado, o custo de um mestrado e de um doutorado, entre unidades que formam o mesmo tipo de profissional", permitindo, desta forma, a comparabilidade entre universidades.

Na apuração da varável física, para fins de obtenção do custo unitário por aluno, o modelo se vale do conceito de Aluno Equivalente de Tempo Integral (FTE), tanto para a apuração do custo por aluno da graduação quanto da pós-graduação.

No que se refere à apuração do custo do aluno em nível de graduação, de acordo com Wolyneec (1990, p.6), "[...] os alunos de graduação foram convertidos em alunos equivalentes de tempo integral (FTE), utilizando-se 1 FTE = 30 créditos por semestre".

Para a obtenção do custo do aluno formado na graduação, calculou-se o custo FTE para cada Unidade de Ensino e Pesquisa e multiplicou-se esse custo pela taxa de

formados/vaga (média dos últimos 3 anos) e pelo número médio de anos para obtenção do diploma. (WOLYNEC, 1999, p.6)

Em relação aos cálculos do aluno equivalente (FTE) em nível de Mestrado e Doutorado, "[...] utilizou-se o número médio de teses de Mestrado e Doutorado [...], considerou-se como tempo médio de Mestrado 3 anos e de Doutorado 5 anos" (WOLYNEC, 1990, p. 6). Assim, de acordo com o modelo proposto, a apuração dessa variável física que comporá o cálculo do custo unitário deverá ser obtida a partir da multiplicação entre o número de teses pelo tempo médio de cada pós-graduação, ou seja, "[...] o número de FTE de mestrado é obtido multiplicando-se o número de teses de mestrado (média dos últimas 3 anos) por 3 e para os FTE de doutorado multiplica-se a média de teses por 5" (WOLYNEC, 1990, p. 6).

No que diz respeito ao cálculo do custo unitário por aluno da pós-graduação, "[...] um aluno de Mestrado foi suposto 1,5 vezes maior e o de Doutorado duas vezes maior que o custo anual de um FTE de graduação" (WOLYNEC, 1990, p. 6). Assim, a obtenção do custo unitário do aluno da pós-graduação se efetiva a partir do custo apurado para a graduação.

A apuração da informação de custos (variável financeira), de acordo com o modelo proposto, foi feita a partir da definição básica de quatro grupos de apuração: Orçamento Executado, Despesas com Inativos e Despesas de Capital. O Quadro 1 demonstra a estrutura de apuração do Custo da Universidade:

Quadro 1 – Modelo de Apuração de Custos Proposto por Wolyneec (1990)

Orçamento Mensal Executado
(-) Despesas com Inativos
(-) Despesas de Capital (Aquisição de Equipamentos e Construção de Edifícios)
(-) Despesas com Hospital Universitário
= Custo da Universidade

Fonte: Elaboração própria com base em Wolyneec (1990, p. 5)

Orçamento Mensal Executado: Se constitui no ponto de partida do modelo para a apuração da informação de custos. De acordo com a Lei nº 4.320/1964, a execução do orçamento público, sob a ótica da despesa, deve percorrer a três estágios intitulados Empenho, Liquidação e Pagamento.

Tendo por base o artigo 58 e 60 da Lei nº 4.320/1964, pode-se dizer que o Empenho é a fase em que ocorre a efetiva autorização formal para que um fornecedor disponibilize bens ou preste serviços à entidade pública.

É o principal instrumento com que conta a administração pública para acompanhar e controlar a execução de seus orçamentos. Empenhar a despesa significa

enquadrá-la no crédito orçamentário apropriado e deduzi-la do saldo da dotação do referido crédito. Além de possibilitar tal controle, o empenho constitui numa garantia ao credor de que os valores empenhados têm respaldo orçamentário. (GIACOMONI, 2008, p. 301)

O estágio da Liquidação, tendo por base o artigo 63 da Lei nº 4.320/1964, pode ser entendido como a fase em que formalmente ocorre o reconhecimento e registro do efetivo direito do fornecedor, anteriormente contratado por meio do Empenho, pelo efetivo cumprimento das obrigações assumidas de fornecimento de bens ou prestação de serviços ao ente público.

É bem verdade que o Empenho gera obrigações entre partes, ou seja, a administração pública, ao contratar, tem que emitir o Empenho, pois somente assim estará reservando os créditos orçamentários para aquela despesa específica. No entanto, a efetiva obrigação a pagar só é reconhecida após o ato de liquidação, após a administração constatar a efetiva entrega do bem ou serviço, em conformidade com as especificações contratuais. (ALBUQUERQUE, 2008, p.321)

O estágio do Pagamento, de acordo com o artigo 64 da Lei nº 4.320/1964, se constitui na fase em que o ente público quita sua dívida perante o fornecedor de bens ou serviços, assumida na fase de Liquidação.

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa. [...] A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade. (BEZERRA FILHO, 2012, p.172)

Portanto, deve-se considerar como Orçamento Executado o montante do orçamento aprovado para a Universidade que, no mínimo, passou pelo estágio do Empenho. Essa regra pela qual as Universidades subordinam seus orçamentos está preconizada no artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, que considera como despesas de um exercício financeiro o orçamento que foi efetivamente empenhado.

Despesas com Inativos: De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO-2015), se constituem na despesa orçamentária executada para fins de pagamento de aposentadorias e reformas. De acordo com o modelo proposto por Wolyneec (1990), esse tipo de gasto deve ser deduzido do Orçamento Executado. Em princípio, entende-se que esse ajuste deve ocorrer devido ao fato dos gastos com inativos, em princípio, não guardarem nenhuma relação direta ou indireta com as atividades fim da Universidade e, por isso, não podem ser considerados como custos dessas atividades. Na aplicação prática do modelo, Wolyneec (1990) identificou que os gastos com

inativos, no caso da USP, representaram um impacto de 12% sobre o Orçamento Total, revelando que a não utilização desse ajuste poderia interferir significativamente no custo apurado.

Despesas de Capital: De acordo com Giacomoni (2008), no Setor Público brasileiro as Despesas de Capital são despesas orçamentárias relacionadas a gastos com aquisição, produção ou construção de bens classificáveis como ativos do tipo Imobilizados e para revenda, assim como a concessão e amortização de empréstimos de financiamentos.

As Despesas de Capital são classificadas, de acordo com a Lei nº 4.320/1964, em Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

Investimentos são despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

Inversões Financeiras são despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.

Amortização da Dívida são despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária. (GIACOMONI, 2008, p. 110)

Desta forma, pelo fato das despesas de capital se relacionarem mais com ativos e passivos do que com a definição de custos, estas não devem ser consideradas para fins de apuração da informação de custos nas Universidades Federais, de acordo com o modelo proposto por Wolyneec (1990).

Despesas com Hospital Universitário: No diz respeito ao tratamento a ser dado aos gastos com os hospitais universitários, no modelo apresentado por Wolyneec (1990) esses gastos, em princípio, deveriam ser alocados às unidades de Ensino e Pesquisa por meio da adoção de um critério de rateio que considerou a participação dessas unidades no orçamento total da Universidade.

Ao adotar esse critério estamos cometendo um erro de ~10%, uma vez que o custo dos Hospitais (8%) deveria ser distribuído pelas Unidades que o utilizam para treinamento de seus alunos: Medicina, Enfermagem, Odontologia, Farmácia e Saúde Pública. Esse rateio é complicado porque os Hospitais prestam serviços à população e dão atendimento a docentes e funcionários. Naturalmente, o custo das Unidades que utilizam o Hospital para treinamento de seus alunos fica subestimado. (WOLYNEEC, 1990, p.6)

Por conta do erro apontado por Wolyneec (1990), esses gastos não devem ser considerados para fins de apuração da informação de custos da Universidade. Essa mesma discussão em relação aos gastos com hospitais universitários também são identificadas em outros modelos de

apuração de custos para as Universidades Federais, como é o caso, por exemplo, dos modelos do TCU (2002) e Amaral (2004). Nesses modelos, conforme ver-se-á oportunamente, é estipulado um percentual de 65% do valor dos gastos dos hospitais que devem ser excluídos dos cálculos da informação de custos da Universidade.

Como resultado da aplicação prática do modelo na USP, Wolyneec (1990) apresentou em linhas gerais que o custo de formação de um aluno na maioria dos cursos ficava em torno de 20 e 30 mil dólares. Um ponto que merece ser levado em consideração diz respeito ao fato do modelo de Wolyneec (1990) levar em conta a apuração da informação de custos das atividades de Ensino e Pesquisa, não sendo considerada a atividade de Extensão. De acordo com Wolyneec (1990, p. 8), "uma das falhas mais graves na análise de correlação de custos com produtividade, aqui apresentada, é a não inclusão das atividades de extensão. Estas só estão indiretamente computadas através de trabalhos em decorrência dessas atividades".

Desta forma, enquanto a não inclusão dos gastos dos hospitais universitários pode subavaliar a apuração dos custos das Unidades que se beneficiam dos hospitais, a não inclusão das atividades de extensão no cálculo dos custos das atividades impactará numa superavaliação dos custos do Ensino e Pesquisa, tendo em vista que estes receberão cargas de custos que, originalmente, deveriam ser alocadas à Extensão. Oportunamente, esta discussão será retomada de maneira pormenorizada.

2.2 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DA SESU/MEC (1994)

O Sistema de Apuração de Custos das IFES (SAC), foi desenvolvido pela Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESU/MEC) a partir da constituição de uma comissão composta por membros das universidades federais do Mato Grosso do Sul (UFMS) de Pernambuco (UFPE), de Goiás (UFG), de Brasília (UNB), do Ceará (UFCE), Fluminense (UFF), do Rio Grande do Sul (UFRGS), de Minas Gerais (UFMG).

O SAC surgiu a partir do estudo das experiências das universidades no intuito de se implementar um sistema de custos padrão para todas as instituições federais de ensino superior, sendo consideradas oito premissas básicas para a concepção da metodologia:

- a) que seja aplicável, com metodologia única, a todas as IFES, respeitadas as peculiaridades de cada uma;
- b) que contemple critérios idênticos de levantamentos de dados e rateios, a fim de permitir a obtenção de indicadores comparáveis;

- c) que permita evidenciar as ações e procedimentos merecedores de mensuração e de avaliação quanto aos resultados alcançados;
- d) que destaque a utilização de recursos que não devam ser considerados como custo aplicável aos produtos do período;
- e) que, além de apropriar o custo pela estrutura organizacional, permita apurar o custo das funções de Ensino, Pesquisa, Extensão, Produção de Bens e Serviços e da Atividade Administrativa;
- f) que possibilite a apropriação do custo por produto do sistema universitário;
- g) que identifique, inicialmente, o quanto for de imediato identificável, deixando para o futuro o aprofundamento da análise; e
- h) que deva ser extra contábil, sem perder de vista o objetivo final da integração com a contabilidade pública. (SESU/MEC, 1994, p. 23-24)

O objetivo central da metodologia é proceder com uma uniformização conceitual e prática, de forma a se ter bases para a comparabilidade entre as instituições federais de ensino. Desta forma, de acordo com o Manual do SAC, o modelo se propõe a:

[...]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. (SESU/MEC, 1994, p.3)

Na busca pelo atingimento desse objetivo central, o Ministério da Educação defende ser "indispensável que todas as instituições adotem a mesma metodologia" (SESU/MEC, 1994, p.23).

No que diz respeito à terminologia utilizada pelo modelo, são apresentadas definições básicas onde se verifica uma abordagem focada em se mostrar a distinção entre despesas, custos e perdas, que foram assim definidos:

A Despesa é a aplicação de recursos na aquisição de bens ou serviços.

Custo é o efetivo consumo ou aplicação de bens ou serviços, na produção de novos bens ou serviços.

Perda é o consumo intencional ou fortuito de bens ou serviços sem reflexo produtivo.

[...] Assim, a despesa é um fato meramente de repercussão orçamentário-financeira. [...] O custo e a perda são fatos econômicos, pois ambos implicam no consumo efetivo de insumos. O custo, porém, tem esta característica fundamental: é recuperável pelo produto gerado (bem ou serviço). A perda não permite recuperação econômica, afetando diretamente o patrimônio líquido. (SESU/MEC, 1994, p. 13 e 14)

O SAC apresenta como forma de custeamento dos produtos e serviços das IFES o Sistema de Custeio Pleno, que foi assim definido pela SESU/MEC (1994, p. 17):

O Sistema de Custeio Pleno apropria ao produto a totalidade dos custos do período, diretos e indiretos, incorridos em todas as funções de gestão. Para tanto,

apropria os custos indiretos no processo que é, normalmente, subdivididos em setores de atividade que irão constituir, no sistema, os Centros de Custo. É aplicável às atividades de prestação de serviços e, como tal, às instituições de ensino superior. (SESU/MEC, 1994, p. 17)

O SAC apresenta cinco etapas a serem seguidas para se proceder com o reconhecimento e alocação dos custos. Primeiramente, o reconhecimento e alocação dos custos é feito em relação aos centros de custos e, depois, aos produtos e serviços. As cinco etapas descritas pelo Ministério da Educação são: Centros de Custo, Custos Diretos, Transferência, Rateios e Custos Indiretos (SESU/MEC, 1994, p. 52-54).

No que diz respeito aos **Centros de Custos**, esses foram assim definidos pela (SESU/MEC, 1994, p. 18):

Centro de Custo é 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. Nesse sentido, a totalidade das parcelas de custo, agrupadas em um Centro de Custo, forma o custo total do centro de atividade representado.

O reconhecimento, classificação e alocação dos custos são feitos, primeiramente, a partir da relação destes com os centros de custos. Por exemplo, no caso dos custos que possam ser diretamente identificáveis aos centros de custo, serão reconhecidos e alocados como custos diretos, embora que, em alguns casos, sejam indiretos aos produtos e serviços. Quando um custo incidir sobre mais de um centro de custo e não é possível fazer a relação direta individualmente com cada centro de custo, o SAC cria um centro de custos específico para que os custos sejam alocados neles e, posteriormente, por meio de critérios de rateio, são alocados aos centros de custos correspondentes.

Os centros de custos previstos pela SESU/MEC (1994, p. 52-53) são divididos em sete grupos hierarquizados entre si, sendo eles: "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".

A lista de Centros de Custo não é exaustiva e tem caráter apenas exemplificativo, podendo as IFES adotar estruturas que melhor se adequem as suas peculiaridades.

Em relação aos **Custos Diretos**, conforme citado anteriormente, se referem aos gastos que podem ser associados diretamente aos centros de custos aos quais os custos foram incorridos. No

que diz respeito à discriminação dos gastos, o SAC faz uma associação ao tratamento dado à despesa sob a ótica orçamentária, fato que demonstra ainda uma forte vinculação com as premissas aplicáveis à execução orçamentária da despesa, que são de cunho legalista.

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 Centro de Custo Inaplicáveis. (SESU/MEC, 1994, p.53)

Em relação à etapa da **Transferência**, esta se refere aos custos que foram identificados a um centro de custos, porém, parte ou a totalidade desses custos estão associados a produtos ou serviços consumidos por outro centro de custos ou outro órgão. Nesses casos deve ocorrer a Transferência dos custos para o centro de custos ou órgãos que efetivamente consumiram os produtos ou serviços.

É considerada ainda como custo direto de cada Centro de Custo aquela 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 locado 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. (SESU/MEC, 1994, p.53)

A etapa de **Rateio**, de acordo com a SESU/MEC, corresponde ao processo de "divisão proporcional", ou seja, se constitui num processo de identificação de uma variável que será constituída como um direcionador dos custos comuns aos centros de custos aos quais não foi possível fazer uma relação direta com os custos incorridos. A SESU/MEC, de forma exemplificativa, assim caracterizou a etapa de Rateio:

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. (SESU/MEC, 1994, p.53)

No que diz respeito aos métodos de rateio, entre outros, são apresentados dois métodos principais: Método de Rateio Direto e o Método dos Rateios Múltiplos.

[...]O mais simples, "método de rateio direto", 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. Por outro lado, 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, independentemente de hierarquia, num processo de vai e vem, até que os valores residuais se tornem insignificantes. Numa última etapa do processo, os valores residuais são rateados aplicando-se o método direto. (SESU/MEC, 1994, p. 54)

A etapa do **Custo Indireto**, nos termos do SAC, se constitui na parcela dos custos que não foi possível fazer a alocação direta aos centros de custo, ou seja, se constitui na parcela resultante dos custos totais da IFES, depois de alocados dos custos diretos aos centros de custo.

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. (SESU/MEC, 1994, p. 53-54)

Basicamente, como em qualquer Metodologia de Apuração da informação de custos, a coleta de dados é feita a partir de variáveis físicas e financeiras. Em relação às variáveis físicas, basicamente, são obtidas de sistemas estruturantes internos das IFES (patrimônio, pessoal, etc.). Por outro lado, apesar das IFES possuírem seus sistemas estruturantes individuais, adaptados às suas peculiaridades, o SIAFI, que é o sistema oficial de administração financeira da União, se destaca como principal base de dados para composição da variável financeira.

Os dados que alimentam o sistema estão entre dois grandes grupos: financeiros e físicos. Os dados financeiros são classificados em três grandes itens: Pessoal, Custeio e Capital. A instituição verificará até que ponto os sistemas existentes poderão ser adequados para fornecer estes dados. [...] Os dados físicos são utilizados especialmente no processo de rateio e na determinação do custo unitário de cada produto[...]. (SESU/MEC, 1994, p.56-57)

A apuração da informação de custos é feita a partir dos dados da execução orçamentária da despesa, sendo feitos alguns ajustes de cunho orçamentário, como é o caso da despesa orçamentária do tipo Capital e os gastos relacionados aos pagamentos de aposentados e pensionistas.

O orçamento das Instituições Universitárias é a base para o cálculo. Nas despesas correntes executadas no orçamento da Universidade estão incluídos todos os gastos da Instituição. Com exceção daqueles gastos com bene permanentes, que são tidos como despesas de capital, todos os outros são considerados no cálculo do custo do ensino. (REINERT, 2005, p.38)

O Quadro 2 apresenta a estrutura de cálculo da informação de custos de acordo com a metodologia da SESU/MEC.

Quadro 2 – Modelo de Apuração de Custos Proposto pela SESU/MEC (1994)

+ Despesa Orçamentária Executada
(-) Despesas de Capital
(-) Fração destinada ao pagamento de aposentados e pensionistas
+ Depreciação/Amortização
= Custo

Fonte: Elaboração do autor com base em REINERT (2005, p. 38) e Metodologia da SESU/MEC (1994)

As despesas de capital, por se tratarem de gastos relacionados às aquisições de ativos ou amortizações de passivos, são expurgadas do cálculo por não se referirem, no momento da execução orçamentária, a custos. Enquanto o orçamento considera como despesa o momento da autorização das aquisições de ativos, pela metodologia da SESU/MEC (1994) deverá ser computado como custo apenas no momento em que se verificar a depreciação/amortização dos ativos.

[...] o registro das depreciações não se caracteriza como usual entre os procedimentos contábeis das entidades públicas da administração direta, autárquica e fundacional. Na medida em que a IFES dispuser de informações patrimoniais organizadas, pode computar seu custo com depreciações. (SESU/MEC, 1994, p.24)

As despesas orçamentárias relacionadas com o pagamento de aposentados e pensionistas são subtraídas do cálculo por não se relacionarem direta ou indiretamente às atividades fim das IFES (ensino, pesquisa e extensão).

Após esses ajustes, a informação resultante é a que, de acordo com a metodologia da SESU/MEC (1994), se aproxima mais do conceito de custo que a despesa orçamentária executada. Essa informação de custo se constitui na variável financeira que compõe a base de rateio dos custos indiretos e da apuração dos custos unitários dos produtos e serviços disponibilizados pelas IFES.

2.3 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE PEÑALOZA (1999)

A Universidade de São Paulo (USP), semelhantemente ao ocorrido na proposta de apuração de custos de Wolynech (1990), foi utilizada por Peñaloza (1999) como estudo de caso para a aplicação do modelo desenvolvido.

Basicamente, esse modelo de apuração de custos se propõe a estimar os custos das entidades de ensino superior por meio da utilização de técnicas matemáticas complexas, como é o caso das Funções Translogarítmicas.

Num primeiro momento, Peñaloza (1999) estabeleceu as bases conceituais da proposta, por meio da definição das terminologias que foram utilizadas no desenvolvimento do modelo. A necessidade de se estabelecer uma padronização terminológica, de acordo com Peñaloza (1999), se dá porque há uma heterogeneidade muito grande de conceitos para um mesmo elemento, bem como se verificam com certa frequência que muitos autores confundem os conceitos de Custo do Ensino com Custo Total da Instituição.

Como as instituições, especialmente as universidades, possuem múltiplas funções, o custo total é, obviamente, mais elevado do que o custo do ensino, propriamente dito. A não ser que seja possível distinguir os custos do ensino do custo total, as comparações entre as instituições se tornam distorcidas pois, quanto maior o número de atividades que a universidade desenvolve (ensino, pesquisa, prestação de serviços, extensão), maior o custo total, mesmo que o custo do ensino seja muito elevado. (PEÑALOZA, 1999, p.2)

Os custos foram considerados sob duas perspectivas básicas, sendo elas a Perspectiva Contábil-Econômica e a Perspectiva do Agente.

No que diz respeito à Perspectiva Contábil-Econômica, os custos são classificados em Monetários ou Diretos e de Oportunidade ou Indiretos. Peñaloza (1999) considerou, para fins do desenvolvimento do modelo de apuração, que os Custos Monetários ou Diretos são os gastos associados à Universidade que geram desembolsos, presentes ou futuros.

Neste caso, pode-se considerar que se enquadram nesse conceito às Despesas Orçamentárias Empenhadas, uma vez que, sob a ótica do setor público brasileiro, considera-se como despesa orçamentária os gastos que, de alguma forma, geram ou gerarão desembolsos, como é o caso de aquisições de material de consumo, contratação de prestações de serviços, salários de pessoal, etc.

Já no que diz respeito aos chamados Custos de Oportunidade ou Indiretos, foram considerados como os custos das oportunidades alternativas de utilização dos recursos. Esses custos também foram considerados como Indiretos, tendo em vista que não se relacionam diretamente com o consumo de bens ou serviços que geram ou gerarão algum desembolso por parte da Universidade. “Decorrem do fato de os recursos de uma sociedade se caracterizarem por serem escassos e de uso alternativo, e na medida em que são alocados na produção de um bem (Educação no caso) deixam de estar disponíveis para outros fins” (PEÑALOZA, 1999, p.3).

Sob a Perspectiva do Agente, se considerou como base de identificação dos custos a origem dos recursos (Agente), ou seja, quem paga pelos gastos. Desta forma, os custos foram classificados em Privados e Sociais. Considerou-se como Custos Privados, basicamente, os gastos dos alunos (transporte, alimentação, moradia, etc.); já em relação aos Custos Sociais, foram considerados os recursos públicos disponibilizados pelo governo para execução dos gastos em Educação. De acordo com Peñaloza (1999) há uma tendência de relação inversa entre os Custos Privados e os Custos Sociais, ou seja, quanto maior forem os custos sociais (subsídio do governo), os Custos Privados tenderão a ser menores¹.

Subsídios aos estudantes não devem ser considerados como despesas sociais. Eles correspondem à simples transferências entre grupos da sociedade e não devem ser considerados custo alternativo. As transferências não implicam custos educacionais, porquê não representam um desvio de recursos da produção de outros bens e serviços. (JOHNSTONE *apud* PEÑALOZA, 1999, p. 4)

De acordo com Peñaloza (1999), os custos sob as perspectivas do Agente e Contábil-Econômica se relacionam entre si, conforme se pode verificar no Quadro 3.

Quadro 3 – Classificação dos Custos nas Universidades por Peñaloza (1999)

CUSTO	CUSTOS PRIVADOS	CUSTOS SOCIAIS
Custos Monetários ou Custos Diretos	Gastos realizados pelos alunos em taxas de matrícula, livros, transporte e outras despesas relativas à atividade	Financiamento das despesas em que incorre a unidade de ensino.
Custo de Oportunidade ou Custos Indiretos	Renda que o indivíduo deixa de receber enquanto estuda.	Custo alternativo dos recursos utilizados e da capacidade instalada.

Fonte: PEÑALOZA (1999, p. 3)

O foco do modelo apresentado por Peñaloza (1999) se restringiu ao estudo para apuração dos Custos Sociais Monetários.

¹ Esse aspecto da participação do Estado na concessão de benefícios assistenciais, bem como a interferência desses gastos assistenciais na apuração dos custos da Universidade, também foram abordados no modelo desenvolvido por uma comissão do Congresso Estadunidense e se mostram um ponto importante a ser considerado na apuração da informação de custos nas Universidades, uma vez que tanto para o modelo de Peñaloza (1999) quanto para o modelo estadunidense, que será discutido oportunamente, o foco da apuração deve ser os custos essencialmente Sociais, excluídas as parcela de custos que, embora custeados pelo Estado, se configuram como essencialmente Privados. No entanto, há que se considerar o fato da educação pública no Brasil não ter características de mercado, como se verifica nos Estados Unidos e, portanto, as discussões acerca da consideração ou não dos gastos relacionados aos subsídios do governo no processo de apuração dos custos das Universidades se mostra um ponto importante a ser verificado no processo de apuração dos custos.

Após a definição da terminologia a ser utilizada no modelo, Peñaloza (1999) aponta que a Universidade, no processo de apuração dos seus custos, deve se valer da utilização de uma estrutura baseada em Centros de Custos, os quais devem ser constituídos a partir da estrutura administrativa da Universidade.

A Universidade funcionaria como um conglomerado de centros, onde os departamentos ou unidades acadêmicas constituiriam as unidades que dariam origem aos produtos finais e os demais órgãos seriam as unidades prestadoras de serviço de apoio. Alunos, docentes e funcionários, além de outros recursos materiais, corresponderiam aos insumos que dariam origem, simultaneamente, a mais de um produto. (PEÑALOZA, 1999, p. 6)

O Quadro 4 evidencia, de forma genérica, como devem ser classificados os centros de custos nas Universidades.

Quadro 4 – Classificação dos Centros de Custos por Peñaloza (1999)

TIPO	ATIVIDADES DESEMPENHADAS
Centros de Custos Finais	Atividades diretamente relacionadas com o objetivo final da instituição, por exemplo, unidades de ensino e pesquisa, etc.
Centros de Custos Intermediários	Realizam atividades complementares e representam gastos que não podem ser diretamente atribuídos ao produto final, ainda que sejam indispensáveis ao mesmo, por exemplo, hospitais e centros de informática, etc..
Centros de Custos Gerais	Realizam atividades destinadas a facilitar a produção e não desempenham atividades específicas do setor educação. Por exemplo: Reitoria, prefeituras, administração geral, etc.

Fonte: Elaboração do autor com base em PEÑALOZA (1999, p. 6)

Um ponto limitante no tratamento dos custos sob uma estrutura de centros de custos nas universidades brasileiras se dá principalmente na dificuldade de tratamento contábil para os gastos relacionados às despesas com pessoal que, de acordo com Peñaloza (1999), impactam entre 80 e 90% de todo o custo das universidades. Para Peñaloza (1999), essa dificuldade reside no fato de que não há um tratamento contábil que possibilite estimar objetivamente as parcelas dos gastos com pessoal nas diferentes áreas de atuação da universidade.

A grande dificuldade que se apresenta trabalhar com a metodologia de centro de custos, decorre do fato que a contabilidade da universidade não segue as normas de um orçamento-programa e suas despesas correntes não são classificadas segundo a finalidade: ensino, pesquisa ou outras. Isto impossibilita sua identificação com um determinado centro de custos [...]. PEÑALOZA (1999, p. 10)

Partindo da premissa de que as universidades se constituem em unidades de produção de multiprodutos e serviços, Peñaloza (1999) discutiu o tratamento que deve ser dado aos Custos Conjuntos ou Custos de Multiprodutos².

De acordo com Peñaloza (1999), em princípio, uma grande motivação para as universidades se constituírem como unidades de produção diversificada, reside no fato de existir a chamada Economia de Escopo, que ocorre quando o custo para se produzir vários produtos é inferior ao somatório dos custos para produzir esses produtos de forma individualizada.

Assim, partindo dessa premissa, as universidades estariam gerando eficiência ao atuarem como instituições multiprodutos, tendo em vista que, em princípio, seria maior o custo para ofertar esses produtos de forma individualizada. Em análise à literatura sobre custos multiprodutos em instituições de ensino superior, Peñaloza (1999) identificou que alguns estudos apontam que as entidades que desenvolvem multiprodutos (ensino e pesquisa, por exemplo) podem ser mais eficientes que as instituições que desenvolvem apenas um produto.

No que diz respeito à identificação dos produtos considerados no modelo, Peñaloza (1999) considerou apenas as atividades de Ensino e Pesquisa, não sendo considerada a atividade de Extensão pois, de acordo com PEÑALOZA (1999, p.15), “as atividades de Extensão dificilmente são incluídas como produtos, visto que este tipo de atividade, pelas suas próprias características, apresentam para a instituição séria dificuldade de mensuração do produto”.

Os resultados da pesquisa de Peñaloza (1999) demonstraram que a USP possuía economia de escopo entre o Ensino e a Pesquisa, porém, essa economia só foi observada considerando a existência da pós-graduação, ou seja, “não existindo à pós-graduação, talvez seja mais eficiente a especialização, a separação do ensino de graduação, da pesquisa” (PEÑALOZA, 1999, p.26).

Para se chegar a esses resultados, Peñaloza (1999) partiu da seguinte metodologia de apuração de custos:

² “A expressão custos conjuntos é utilizada quando um mesmo insumo participa na geração de vários produtos ou serviços. Característico dos custos conjuntos é a dificuldade para determinar a contribuição precisa de um insumo em cada produto, resultando muito difícil estabelecer quanto custa produzir um bem em particular”. (PEÑALOZA, 1999, p. 10)

Quadro 5 – Modelo de Apuração de Custos Proposto por Peñaloza (1999)

+ Despesa Correntes (Pessoal e Encargos + Custeio)
(-) Despesas Oriundas de Recursos Descentralizados (Convênios, etc.)
+ Custo de Investimento (Depreciação)
= Custo

Fonte: Elaboração do autor com base em Peñaloza (1999)

Despesas Correntes: De acordo com Bezerra Filho (2002), a execução da despesa orçamentária, sob a ótica Econômica, é classificada em Corrente e de Capital. Ainda de acordo com o autor, o que diferencia essas categorias de despesa é o fato de estarem diretamente ou não associadas à aquisição ou formação de um bem de capital (ativo). Quando é verificada essa associação direta, as despesas são ditas de Capital, caso contrário, ou seja, quando não se verifica essa associação direta, as despesas são consideradas Correntes.

Giacomoni (2008) preconiza que as Despesas Correntes são compostas, basicamente, das despesas orçamentárias com Pessoal e Encargos, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes. Já as Despesas de Capital são compostas de Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

Pessoal e Encargos Sociais: Despesas de natureza salarial[...], proventos de aposentadorias, reformas e pensões [...].

Juros e Encargos da Dívida: Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

Outras Despesas Correntes: Despesas com aquisições de material de consumo, diárias [...].

Investimentos: Despesas com o planejamento e execução de obras [...], aquisições de materiais permanentes.

Inversões Financeiras: Despesas com aquisições de imóveis ou bens de capital já em utilização [...].

Amortização da Dívida: Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida interna e externa, contratual ou mobiliária. (GIACOMONI, 2008, p. 109)

Assim, Peñaloza (1999) desconsiderou as Despesas de Capital para fins de apuração da informação de custos, uma vez que esses tipos de despesas orçamentárias, por se referirem a gastos relacionados com aquisições de ativos (Investimentos e Inversões Financeiras) ou

liquidações de passivos (Amortização da Dívida), não guardam relação com o conceito de custo da universidade.

O primeiro item das Despesas Correntes, considerado na metodologia de Peñaloza (1999), foram as despesas com pessoal e encargos sociais por se constituírem nos insumos de maior representatividade na estrutura de custos das universidades brasileiras, atingindo entre 80 e 90% do custo total das universidades. No caso específico da USP, Peñaloza (1999, p. 17) aponta que “[...] a parte do orçamento que vai para despesas de pessoal é de 95% no caso das unidades de ensino”.

Um ponto que merece ser levado em consideração diz respeito ao tratamento que deve ser dado aos gastos relacionados ao pessoal inativo (aposentadorias), Peñaloza (1999) considera que esses gastos devem ser incluídos no cálculo de apuração da informação de custos.

Com relação ao pessoal inativo ou aposentado, embora os gastos com estes não sejam recursos destinados especificamente à produção, estas despesas não foram excluídas do estudo, devido a que elas representam uma parte importante na folha de pagamentos da Universidade. [...] Mais ainda, há duas questões importantes que não devem ser esquecidas quando se incluem os aposentados. Primeiro é que essas despesas com pessoal têm a tendência a aumentar no tempo, por causa do envelhecimento do pessoal docente e da falta de criação de novas vagas e, segundo, que o salário médio é maior, devido principalmente, no caso dos docentes, à titulação média do pessoal aposentado ser maior. (PEÑALOZA, 1999, p. 17)

No entanto, nesse aspecto, verifica-se que a maior parte dos modelos de apuração de custos aplicáveis às universidades brasileiras, como é o caso de Wolynech (1990), SESu/MEC (1994), TCU (2002), Peter et al. (2003), Amaral (2004) e Reinert (2005), não considera que essas despesas orçamentárias devam compor o processo de apuração dos custos da universidade, considerando que esses gastos não guardam relação com as atividades-fim das universidades.

As Despesas Correntes, do tipo Custeio, por se referirem às despesas orçamentárias com a manutenção/custeio da instituição e que, em princípio, guardam uma certa relação com o conceito de custo, foram igualmente consideradas na metodologia de Peñaloza (1999). “São incluídas nas despesas de custeio, despesas correntes de consumo de administração, material de consumo, serviços de utilidade pública, água, luz, esgoto, gastos de limpeza, telefone, etc.” (PEÑALOZA, 1999, p. 18).

Despesas Oriundas de Recursos Descentralizados (Convênios, etc.): Recursos Descentralizados se constituem em créditos orçamentários e recursos financeiros que originalmente pertencem a um ente público ou privado, mas, este transfere esses recursos para que as universidades os executem nas suas atividades, geralmente Ensino, Pesquisa e Extensão.

A metodologia de Peñaloza (1999) considera, para fins de estimativa do ensino na universidade, apenas os recursos que são originários do próprio orçamento da universidade, sendo excluídos os gastos oriundos de descentralizações de recursos.

Embora as unidades e também os docentes de forma individual, tenham outras formas de captação de recursos, como convênios com instituições públicas, bolsas de estudo, recursos de fundações e outras instituições privadas, além de prestação de serviços, modalidades que vêm sendo muito incentivadas nos últimos tempos, neste trabalho só são considerados os recursos do Tesouro do Estado. (PEÑALOZA, 1999, p. 18)

Peñaloza (1999) não apresentou justificativas para a não inclusão dos gastos oriundos de descentralizações orçamentárias e financeiras na metodologia de apuração dos custos da universidade, porém esse tema será discutido de maneira pormenorizada oportunamente.

Custo de Investimento (Depreciação): Levando-se em consideração que as despesas de capital que, basicamente, sob a ótica das universidades, se referem à aquisições ou formações de ativos (Investimentos e Inversões Financeiras), não são consideradas no modelo de Peñaloza (1999), porém, os custos referentes a esses investimentos devem compor a metodologia de apuração dos custos das universidades. Nesses casos, as metodologias da SESu/MEC (1994), Machado (2002) e Peter et al. (2003) sugerem que sejam considerados os custos relacionados à depreciação e amortização. No entanto, Peñaloza (1999, p. 19), no que diz respeito à mensuração dos terrenos e construções, critica a utilização apenas desses custos no processo de estimativa dos custos das universidades, argumentando que “a consideração apenas da depreciação teria o mérito de ‘suavizar’ os dados de custo em série temporal”.

Assim, no que se refere ao custo dos imóveis (terrenos e construções), para fins de composição do valor dos ativos que servirão de base para a depreciação, Peñaloza (1999) recomenda a utilização de outro critério de mensuração além do custo histórico, sendo considerado o custo da utilização dos imóveis, sendo considerado a variável “metro quadrado” como base de mensuração.

Imaginando que se imputasse um valor monetário ao metro quadrado para medir os custos, a flutuação deste custo por unidade, ia depender não do preço alocado, senão dos metros quadrados construídos em cada unidade. Assim, para efeitos de simplificação, é esse dado que utilizar-se-á como variável *proxi* do estoque de capital. (PEÑALOZA, 1999, p. 19)

Assim, para fins da composição do custo de utilização dos investimentos (ativos imobilizados), deve-se incluir o valor da depreciação/amortização na metodologia, considerando que esta não é considerada quando da execução orçamentária da despesa.

O resultado desses ajustes, de acordo com a metodologia de Peñaloza (1999), pode ser considerado numa estimativa do custo da universidade.

2.4 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DO TCU (2002)

Em 2002, o Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Decisão Normativa nº 408/2002 - Plenária, apresentou uma metodologia que se propõe a calcular o custo total das Instituições de Federais de Ensino Superior (IFES). A partir desse cálculo, o TCU apresenta um índice cuja finalidade é apurar o custo médio por aluno nas IFES.

A utilização dessa metodologia é obrigatória à todas as IFES brasileiras e compõe o Relatório de Gestão anual, que se constitui, basicamente, na prestação de contas de todas as entidades da União.

A metodologia de cálculo do custo total das IFES, denominado de Custo Corrente, foi desenvolvida pelo TCU, juntamente com o Ministério da Educação, por meio da Secretaria de Educação Superior (SESU/MEC), e da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Essa metodologia foi apresentada e detalhada por meio do documento intitulado "Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão".

De acordo com o supracitado documento, a construção da Metodologia de Apuração do Custo Corrente foi feita na Universidade de Brasília (UNB) e testada na própria UNB e em outras cinco IFES: Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal de Goiás (UFGO), Fundação Universidade do Amazonas (FUA), Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

A partir dos resultados apresentados pelos estudos, a metodologia de cálculo do Custo Corrente foi ratificada pelo TCU e, por meio da Decisão Normativa TCU nº 408/2002 - Plenário,

passou a ser exigida nos relatórios de gestão como parte integrante dos indicadores de desempenho das IFES.

O objetivo central da elaboração do modelo, em princípio, foi de estabelecer um padrão que permitisse a viabilização de estudos comparativos sobre o desempenho das IFES.

O que se pretende, com a inclusão desses dados nos relatórios de gestão, é a construção de série histórica para acompanhar a evolução de aspectos relevantes do desempenho de todas as IFES, o que poderá indicar, ao longo dos anos, a necessidade de aperfeiçoamentos em áreas específicas, ou mesmo a correção de eventuais disfunções. [...] Esses dados poderão ser utilizados pelo Ministério da Educação, no monitoramento já realizado das ações e resultados das IFES. Espera-se também que [...] possa ser útil como ferramenta de apoio à necessária auto-avaliação institucional. (SESU/MEC, p. 2)

O Custo Corrente, resultado da metodologia do TCU, é apurado a partir da execução orçamentária das Despesas Correntes, das quais vão sendo feitos ajustes pré-definidos de forma a expurgar os gastos que não apresentaram nem relação direta ou indireta com as atividades fim da IFES, conforme estrutura apresentada no Quadro 6.

Quadro 6 – Modelo de Apuração de Custos Proposto pelo TCU (2002)

+ Despesa Correntes da Universidade (Conta SIAFI nº 3300000)
(-) 65% das despesas correntes do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade
(-) Aposentadorias e Reformas (Conta SIAFI nº 3319001)
(-) Pensões (conta SIAFI nº 3319003)
(-) Sentenças Judiciais (conta SIAFI nº 3319091)
(-) Despesas com pessoal cedido - docente ¹
(-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo ¹
(-) Despesas com afastamento País/Exterior - docente ¹
(-) Despesas com afastamento País/Exterior - técnico-administrativo ¹
= Custo Corrente

¹ O número de servidores cedidos ou afastados deve ser o número apurado no dia 31/12 de cada exercício.
Fonte: Elaboração do autor, com base na metodologia do TCU (TCU 2002, p. 4)

Em princípio, verifica-se que o objetivo da metodologia é se apurar, a partir da execução da despesa orçamentária, o valor que se aproxime do conceito básico de custo, ou seja, os gastos que direta ou indiretamente estejam relacionados com as atividades fim das IFES dentro do exercício financeiro. A seguir, se discutirá cada item que compõe a metodologia:

Despesas Correntes da Universidade: A execução orçamentária total, no que diz respeito à despesa, é composta pela execução das Despesas Correntes e das Despesas de Capital. Conforme afirmação de GIACOMONI (2008), as Despesas Correntes são compostas,

basicamente, das despesas orçamentárias com Pessoal e Encargos, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes. Já as Despesas de Capital são compostas de Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

Pessoal e Encargos Sociais: Despesas de natureza salarial[...], proventos de aposentadorias, reformas e pensões [...].

Juros e Encargos da Dívida: Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

Outras Despesas Correntes: Despesas com aquisições de material de consumo, diárias [...].

Investimentos: Despesas com o planejamento e execução de obras [...], aquisições de materiais permanentes.

Inversões Financeiras: Despesas com aquisições de imóveis ou bens de capital já em utilização [...].

Amortização da Dívida: Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida interna e externa, contratual ou mobiliária. (GIACOMONI, 2008, p. 109)

Verifica-se que as Despesas de Capital não foram incluídas na apuração do Custo Corrente, tendo em vista que as mesmas, por se referirem a gastos relacionados com aquisições de ativos (Investimentos e Inversões Financeiras) ou liquidações de passivos (Amortização da Dívida), não guardam relação com o conceito de custo do exercício financeiro.

Como as Despesas Correntes se referem às despesas orçamentárias com a manutenção/custeio da instituição e que, em princípio, guardam uma certa relação com o conceito de custo, essas são o ponto de partida para a apuração do Custo Corrente.

65% das Despesas Correntes do(s) Hospital(is) Universitário(s) e maternidade: De acordo com a metodologia do TCU, o segundo ajuste ser procedido na apuração do Custo Corrente da IFES é a dedução do percentual fixo de 65% das despesas correntes do hospitais universitário(s) e maternidade. Em princípio, verifica-se que o TCU estipulou que, dos gastos incorridos nos hospitais universitários e maternidades, 65% não guardam relação com a atividade de ensino, conforme preceitua SOARES (2014, p. 82):

[...] Para o cálculo do custo corrente com hospital universitário, subtrai-se 65% (sessenta e cinco por cento) das despesas relacionadas ao hospital. Ou seja, leva-se em consideração que 35% (trinta e cinco por cento) das despesas relacionadas ao hospital estão voltadas para as atividades de ensino.

O TCU, em documento intitulado "Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão: Decisão TCU n° 408/2002-Plenário", onde são apresentados os esclarecimentos acerca da apuração do Custo Corrente das IFES, não cita a fundamentação para se chegar ao percentual fixo de 65% a ser deduzido da base de cálculos. Também não se verificou na literatura nenhum trabalho que apresentasse um fundamento teórico para o estabelecimento do ajuste desses 65% preconizado pelo TCU como ajuste ao custo corrente. "Apenas duas referências na literatura (AMARAL, 2004; SILVA, MORGAN E COSTA, 2004) utilizam também esse parâmetro, mas não justificam essa opção" (SOARES, 2014, p. 82).

Vale salientar que o modelo proposto por Wolyneec (1990) também propõe a exclusão dos gastos com hospitais universitários da apuração da informação de custos, no entanto, nessa proposta a exclusão é em relação montante total dos gastos dos hospitais, o que, segundo WOLYNEC (1990, p. 6), representa um montante de 8% do orçamento total da Universidade.

Aposentadorias e Reformas: De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO-2015), se referem às "Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos servidores inativos do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, e de reserva remunerada e reformas dos militares" (BRASIL, 2014, p. 61).

Os valores que compõe esses tipos de gastos são deduzidos da apuração do Custo Corrente porque, em princípio, não tiveram relação direta e nem indireta com as atividades fim da IFES, pois os gastos com os aposentados, por exemplo, foram incorridos sem que os mesmos tivessem exercido nenhuma atividade que contribuísse, direta ou indiretamente, com as atividades fim da IFES no exercício financeiro. Portanto, por não guardarem relação com o conceito de custo, sob a ótica das IFES, devem ser deduzidos na apuração do Custo Corrente.

Pensões: De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO-2015), se referem às "Despesas orçamentárias com pagamento de pensões civis do RPPS e dos militares" (Ministério do Planejamento, 2014, p. 61). Semelhantemente aos gastos com aposentadorias e reformas, as pensões devem ser deduzidas da apuração do Custo Corrente por não se referirem a gastos decorrentes da execução das atividades fim da IFES, portanto, não guardam relação com o conceito básico de custos, que é a relação direta ou indireta com a produção de produtos ou prestação de serviços.

Sentenças Judiciais: De acordo Manual Técnico de Orçamento (MTO-2015), se referem aos gastos com sentenças judiciais proferidas contra a IFES. Em princípio, verifica-se que os valores foram deduzidos da apuração do Custo Corrente, por se considerar que todos os valores que compõem às Sentenças Judiciais, neste caso, se referirem a gastos não relacionados com as atividades fim da IFES. No entanto, pode-se verificar uma limitação na apuração se, dentro da composição das Sentenças Judiciais, houver valores relacionados às sentenças judiciais pagas em

favor de servidor ativo, por exemplo, que direta ou indiretamente atuou nas atividades fim da IFES. Nestes casos, o valor não deveria ser deduzido da apuração.

Despesas com Pessoal Cedido - Docente e Técnico-Administrativo: Por se referirem a gastos que, em princípio, foram incorridos em favor de servidores que se encontram em serviço em outras entidades, devem ter seus valores deduzidos da apuração, uma vez que esses servidores não contribuíram nem direta e nem indiretamente com a execução das atividades da IFES.

Despesas com Afastamento País/Exterior - Docente e Técnico-Administrativo: Por se referirem às despesas orçamentárias incorridas com servidores afastados de suas funções na IFES, devem ter seus valores deduzidos da apuração do Custo Corrente por não se referirem a nenhuma contribuição direta ou indireta na execução das atividades da IFES.

Após esses ajustes o valor resultante, chamado de "Custo Corrente", equivale, de acordo com o modelo do TCU, ao valor do custo da IFES para desempenhar suas atividades de ensino, pesquisa e extensão, ou seja, o custo das atividades-fim da IFES.

2.5 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE MACHADO (2002)

Machado (2002), seguindo a mesma premissa dos estudiosos já referenciados neste trabalho, apresentou um modelo de apuração de custos que se propõe a estabelecer um elo entre a execução orçamentária da despesa e a informação de custos. Seu estudo foi intitulado "Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental".

Na construção do modelo, era preciso que se estabelecesse uma relação entre os conceitos aplicados à contabilidade pública e à contabilidade de custos. "Para que seja possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos." (MACHADO et al., 2012, p. 248)

Os conceitos elementares da contabilidade de custos se referem, basicamente, a Gasto, Investimento, Custo, Despesa e Desembolso. Machado (2002), na estruturação do seu modelo, se valeu das definições apresentadas por Martins (2001) para esses conceitos.

Gasto: Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.

Investimentos: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.

Custo: Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Despesa: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas.

Desembolso: Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. (HOLANDA, MACHADO et al, 2012, p. 248)

Para o estabelecimento da relação conceitual entre a contabilidade de custos e a contabilidade aplicada ao setor público, é importante verificar os conceitos elementares associados ao gasto público. Assim, conforme estabelecido por Machado (2002) na concepção de seu modelo, é preciso que se verifique os principais conceitos associados à despesa orçamentária, sendo eles relacionados aos estágios de execução orçamentária: Fixação, Empenho, Liquidação e Pagamento. Esses estágios foram assim definidos por MACHADO (2002, p. 90-91):

Fixação é ato do Poder Legislativo que define os valores das despesas consignados no orçamento autorizando os créditos orçamentários. No início do período, corresponde à dotação inicial.

Empenho é o "ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição" (Art. 58 da Lei 4320/64, in MACHADO Jr., 1993: p. 113).

Liquidação é a verificação do implemento de condição. Isto significa, de um lado, verificar o direito do credor e, de outro, se este cumpriu efetivamente sua obrigação contratual. Quando se tratar de fornecimentos de material ou prestação de serviços, a legislação diz claramente que a liquidação terá por base "os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço (Artigo 63, § 2º, inciso III da Lei 4320/64, in MACHADO Jr., 1993: p. 121).

Finalmente, **pagamento** é a efetiva entrega de numerário ao credor.

A partir desta verificação conceitual, considerando que a definição de custo nasce a partir da identificação do gasto, para que fosse possível a associação entre custo e despesa orçamentária era preciso identificar, dentro dos estágios de execução orçamentária, o momento em que essa despesa se aproxima do conceito de gasto.

Traçando um paralelo entre o mundo empresarial e o público, percebem-se algumas semelhanças ou correspondências entre os conceitos. A fase da Fixação, em termos genéricos, pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo-padrão, uma vez que o custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento. A fase do Empenho não encontra correspondência nos conceitos normalmente utilizados pela contabilidade de custos.

Na fase de Liquidação, são essencialmente verificados os critérios de realização da despesa e os valores "liquidados", que significa que o direito de receber do credor foi analisado, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. A fase do Pagamento obviamente é idêntica ao conceito de desembolso, observando-se apenas que, na contabilidade pública, o pagamento deve ser precedido normalmente de todas as fases anteriores, enquanto na contabilidade empresarial o desembolso pode ser feito antes,

durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do gasto. (MACHADO et al, 2012, p. 249)

Nesse sentido, a partir da análise de cada estágio de execução da despesa orçamentária, MACHADO identificou o estágio "Liquidação" como o que mais se aproxima do conceito de gasto na contabilidade de custos.

A fase de liquidação cria os "valores liquidados", significando que foi analisado o direito a receber do credor, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. Essa fase equivale ao conceito de "Gasto", uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer. (MACHADO, 2002, p.120)

Portanto, o estágio de Liquidação da despesa orçamentária, por se aproximar do conceito de gasto, se constitui, segundo Machado (2002), no ponto de partida para a apuração de custos.

As despesas orçamentárias liquidadas serão custo quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros. O investimento, da mesma forma que no setor privado, transformam-se posteriormente em custos. (MACHADO, 2002, p. 121)

A partir da identificação desse ponto e partida, torna-se necessária a utilização de ajustes de cunho orçamentário e patrimonial de forma a se expurgar dos cálculos os eventos que, apesar de se enquadrarem como despesa sob a ótica orçamentária, não se enquadram na definição de custo. Da mesma forma, devem ser feitas as inclusões dos eventos que se enquadram na definição de custo mas que não foram considerados na execução da despesa orçamentária.

A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência. Enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude o regime de competência serão necessários os "ajustes contábeis" do ponto de vista prático operacional e do modelo de implantação [...] (MACHADO et al., 2012, p. 251)

Conforme se pode verificar no Quadro 7, os ajustes contábeis a serem empregados sobre a despesa orçamentária liquidada são, basicamente, de cunho orçamentário e patrimonial.

Quadro 7 - Modelo de Apuração de Custos Proposto por Machado (2002)

Despesa Orçamentária Executada (Liquidada)
(-) Despesa Executada por inscrição de Restos a Pagar Não-Processados
+ Restos a Pagar Liquidados no Exercício Ajustes
(-) Despesas de Exercícios Anteriores
(-) Formação de Estoques
(-) Concessão de Adiantamentos

(-) Despesas de Capital
= Despesa Após Ajustes Orçamentários
+ Consumo de Estoques
+ Despesa Incorrida de Adiantamentos
+ Depreciação/Amortização/Exaustão
= Despesa Após Ajustes Patrimoniais

Fonte: Adaptado de Machado (2002)

Tendo por base o modelo de apuração de custos de Machado (2002), basicamente, de acordo com o Quadro 7, são necessários ajustes orçamentários de forma a expurgar os eventos que foram considerados na execução orçamentárias, porém, não se constituem como custos em sua essência. Deverão ser considerados os seguintes ajustes:

Despesa Executada por Inscrição de Restos a Pagar não Processados: Se refere à parte da despesa orçamentária que foi legalmente empenhada, mas, não houve a efetiva entrega de produtos ou prestação de serviços, ou seja, não houve a efetivação do fato gerador dos gastos, sob a ótica da contabilidade de custos. Nessa inscrição da despesa orçamentária como restos a pagar não processados ocorre a chamada "Liquidação Forçada".

A liquidação forçada é registrada no encerramento do exercício, tendo como contrapartida a conta "Restos a Pagar Não Processados". Seu objetivo é levar todas as despesas legalmente empenhadas a comporem as despesas do exercício financeiro (art. 35 da Lei nº 4.320) (HOLANDA, MACHADO et al, 2012, p. 251)

Portanto, levando-se em consideração que não se efetivou a ocorrência do fato gerador, ou seja, não se verifica o direito a receber do fornecedor de bens ou prestador de serviços não se enquadrando, neste caso, no conceito de gasto e, conseqüentemente, não podendo ser considerado como custo. Desta forma, deve ter o seu valor deduzido da base de apuração da informação de custos, conforme Quadro 7.

Restos a Pagar Não Processados Liquidados no Exercício: Viu-se que deve ser subtraído do cálculo de apuração do custo os Restos a Pagar Não Processados que, no momento de sua inscrição, não houve a efetivação do fato gerador, ou seja, estavam enquadrados como despesa orçamentária a liquidar.

No entanto, quando esses restos a pagar não processados iniciarem o processo de liquidação, ou seja, quando for incorrida a efetiva entrega do bem ou a prestação de serviços, será verificada a ocorrência da figura do gasto sob a ótica da contabilidade de custos.

Desta forma, pelo fato dos restos a pagar não processados liquidados no exercício se assemelharem ao conceito de gasto, na contabilidade de custos, devem ter seus valores acrescidos na apuração da informação de custos.

Despesas de Exercícios Anteriores: Correspondem ao montante de gastos que foram incorridos em exercícios anteriores, mas, não puderam ser reconhecidos e registrados tempestivamente. Nesses casos, sob a ótica orçamentária, é possível incluir esses gastos como despesas do exercício corrente.

No setor público, a legislação reconhece a possibilidade de ocorrerem situações em que despesas relativas a exercícios anteriores possam ser empenhadas, liquidadas e pagas no exercício corrente. Essas despesas são escrituradas em contas segregadas e devem ser expurgadas, caso o objetivo seja apurar o custo dos serviços do exercício. (HOLANDA, MACHADO et al, 2012, p. 253)

Assim, apesar das despesas de exercícios anteriores se enquadrarem no conceito de gasto, devem ter seus valores deduzidos da apuração da informação de custos, tendo em vista o princípio da Competência.

Formação de Estoques: Na execução orçamentária às aquisições de materiais para formação de estoques são todas computadas como despesas orçamentárias do período. Neste caso se verifica uma divergência conceitual com a contabilidade de custos, tendo em vista que os materiais só poderiam ser considerados custos quando do seu efetivo consumo (após a saída do estoque).

Nas compras de materiais de consumo, devem-se discriminar as de consumo imediato das que transitam pelo almoxarifado, constituindo, portanto, estoque durante algum período. [...] Logo, o ajuste nesse caso é simples: basta substituir o montante das compras de materiais para estoque do grupo das despesas orçamentárias pelo valor dos materiais efetivamente consumidos [...]. (HOLANDA, MACHADO et al, 2012, p. 251-252)

Desta forma, de acordo com Machado (2002), deve-se deduzir da apuração da informação de custos, o montante total das aquisições de materiais para a formação de estoques. Conforme ver-se-á oportunamente, deverá ser considerado apenas os materiais efetivamente consumidos.

Concessão de Adiantamentos: Se constitui no montante da despesa orçamentária incorrida, principalmente, em adiantamentos de folha de despesas de pessoal e encargos (adiantamentos de 13º salários, férias, etc.), diárias, etc. Nesses casos, como o próprio nome sugere, tratam-se de execuções orçamentárias referentes à antecipação de gastos, ou seja, o efetivo fato gerador só ocorrerá no futuro. Na verdade, tendo por base o princípio da Competência, tem-se que esses fatos se configuram na definição de ativo, só devendo ser considerado para fins de custo apenas quando da efetiva ocorrência do fato gerador.

Como na execução orçamentária da despesa não há distinção entre os montantes de gastos em que o fato gerador foi ocorrido dos que ainda não houve tal ocorrência.

Logo, deve-se expurgar o montante total dessa despesa orçamentária e, posteriormente, incluir apenas o montante em que efetivamente se incorreu o fato gerador, ou seja, quando o custo, por Competência, foi efetivamente incorrido.

Despesas de Capital: Se constituem, basicamente, nos termos da Lei nº 4.320/1964, em gastos com aquisições de ativos (Investimentos e Inversões Financeiras) ou pagamentos de passivos (Amortização da Dívida). Tendo em vista que, de acordo com a base conceitual da contabilidade de custos, as despesas de capital, em princípio, não se enquadram na definição de custo. Portanto, o montante total desse tipo de despesa orçamentária deve ser expurgado da apuração da informação de custos.

No entanto, no que diz respeito às despesas de capital do tipo Investimento e Inversões Financeiras, apenas os gastos relativos ao consumo desses bens (depreciação/amortização/exaustão) devem ser considerados para fins de apuração do custo.

Portanto, o montante total das despesas de capital deve ser deduzido da apuração da informação de custos e, conforme ver-se-á oportunamente, deverão ser incluídos os gastos relativos ao efetivo consumo dos bens, ou seja, depreciação/amortização/exaustão.

Uma vez efetivado os ajustes de cunho orçamentário, torna-se necessária a inclusão dos eventos que não foram considerados na execução orçamentária, mas, se constituem em elementos a serem incluídos na apuração de custos, por se referirem a eventos essencialmente patrimoniais. Os seguintes ajustes patrimoniais são considerados:

Consumo de Estoques: Tendo em vista que nos ajustes orçamentários foram expurgados da apuração dos custos os gastos relacionados às aquisições de materiais para estoque, por não se caracterizarem como custos na entrada do material e sim na saída/consumo. Desta forma, devem ser incluídos na apuração da informação de custos os valores referentes ao consumo dos estoques.

Vale salientar que quando o consumo de materiais do estoque estiverem relacionados com a produção de um ativo (obras, por exemplo), nesse caso, não devem ser incluídos na apuração, tendo em vista que devem ser incorporados ao valor do ativo para, apenas posteriormente, serem considerados custos propriamente ditos, uma vez que os gastos, conforme afirmação de MACHADO (2012, p. 121) "[...] serão custos quando relativos a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros. Os investimentos, da mesma forma que no setor privado, transformam-se posteriormente em custos."

Despesa Incorrida de Adiantamentos: As concessões de adiantamentos, conforme se viu nos ajustes orçamentários, foram excluídos da apuração dos custos por não se ter sido verificada a ocorrência do fato gerador dos gastos, de acordo com o princípio da competência. No entanto, quando se incorrer, por Competência, as despesas oriundas desses adiantamentos, essas deverão ser incluídas na apuração da informação de custos.

Depreciação/Amortização/Exaustão: Por se tratar de eventos essencialmente patrimoniais que não se relacionam com a fixação da despesa no Orçamento, não foram incluídos no montante da despesa orçamentária executada. Desta forma, a depreciação/amortização/exaustão, devem ser acrescidas no cálculo de apuração da informação de custos.

Entretanto, semelhantemente ao que foi alertado no ajuste referente ao consumo de estoque, deve ser levado em consideração que se os gastos referentes à depreciação/amortização/exaustão estiverem associados à produção de um ativo, não devem ter seu valor incluído na apuração da informação de custos, mas, devendo ser incorporado ao valor do ativo.

Após esses ajustes orçamentários e patrimoniais, de acordo com MACHADO (2012), o valor resultante ("Despesa após Ajustes Patrimoniais") se constitui no valor mais próximo da definição de despesa, de acordo com a essência contábil. Consequentemente, tendo em vista que

o modelo de MACHADO (2012) se pauta na adoção do Custeio Direto, o montante resultante pode ser considerado como Custo.

Desta forma, o modelo de MACHADO (2012) representa uma forma alternativa de apuração dos custos em um ambiente onde não se verifica a plena adoção do princípio da competência no tratamento da despesa pública, uma vez que parte da despesa orçamentária para se chegar na despesa patrimonial (custos).

É importante levar em consideração que a quantidade de itens dos ajustes orçamentários e patrimoniais não é exaustiva, podendo ser incluídos outros ajustes de acordo com o objeto de custo que se deseja apurar.

Os ajustes apresentados, em princípio, se mostram suficientes quando se pretende calcular o objeto de custos "Custo da IFES". No entanto, se o objeto de custo for "Custo da IFES com Ensino", por exemplo, deve-se levar em consideração outros ajustes que, apesar de se caracterizarem como custo da IFES, não se enquadram nem direta nem indiretamente com a atividade de Ensino, como é o caso dos gastos com Aposentadorias, que se caracteriza como custo da IFES, mas, por não ter nenhuma vinculação direta ou indireta com a atividade de ensino, deve ter seu valor subtraído da apuração do custo. Também devem ser subtraídos da apuração o valor dos gastos com outras atividades não relacionadas com o Ensino como, por exemplo, as atividades de Pesquisa e Extensão, entre outras peculiaridades que serão discutidas oportunamente de maneira mais pormenorizadas.

2.6 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE PETER ET AL. (2003)

Peter et al. (2003), como forma de contribuição para as discussões sobre a implementação da apuração da informação de custos no setor públicos, apresentam estudo intitulado "Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileira Fundamentado no *Activity Based Costing*", voltado para a construção de um modelo de apuração e gestão de custos que seja aplicável à todas as Universidades Federais brasileiras. O modelo proposto teve por base estudos feitos entre as dez Universidades Federais brasileiras com os maiores orçamentos do Ministério da Educação.

Por meio da análise das dez maiores Universidades Federais brasileiras, chegou-se a uma proposta de modelo de apuração e gestão de custos que procurou

respeitar as peculiaridades dessas instituições, buscando gerar informações relevantes para a tomada de decisão. (PETER et al, 2003, p. 1)

O modelo desenvolvido se propõe a ser uma alternativa disponível para as Universidades em relação ao Sistema de Apuração de Custos do Ministério da Educação (SAC/MEC), uma vez que Peter et al (2003, p.1) afirmam que o SAC/MEC, "não vem atendendo as necessidades dos gestores sobre informações de custos".

A metodologia proposta por Peter et al (2003) tem como alicerce o *Activity Based Costing* (ABC), ou, Custeio Baseado em Atividades. A fundamentação para a escolha do ABC como base do modelo de apuração de custos se deu a partir da constatação de que as Universidades Federais apresentam cerca 80% das suas estruturas de custos compostas por custos fixos (PETER et al, 2003, p. 7).

Sugere-se, portanto, que a preocupação maior do Sistema de Custos a ser implantado deverá voltar-se para o tratamento dos custos fixos, por representarem a parcela mais significativa dos custos dessas instituições. Diante das características das Universidades Federais o presente trabalho sugere a adoção da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) como a mais adequada fundamentação conceitual de um Sistema de Custos para as Universidades Federais brasileiras. A questão central reside no custo das atividades que levam à prestação de serviços, tais como ministração de aulas, realização de pesquisas e de trabalhos de extensão. Ao avaliar os custos dessas atividades e compará-lo com o de atividades de apoio como limpeza e a própria administração, mudanças nos processos poderão ser sugeridas e esforços concentrados nos aspectos que realmente contribuem para a eficácia da organização. (PETER et al, 2003, p. 7)

O Custeio Baseado em Atividades foi assim definido por MARTINS (2003, p. 60):

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Na estruturação do modelo, além do estudo realizado entre as dez Universidades Federais com maiores orçamentos no Ministério da Educação, foi utilizada a Universidade Federal do Ceará (UFC) como estudo de caso para aplicação prática do modelo proposto.

Para verificar a viabilidade de utilização do modelo proposto foi feita uma aplicação piloto na Universidade Federal do Ceará, cujos resultados propiciaram a obtenção de uma gama de informações valiosas, que certamente contribuirão para melhorar a eficiência e eficácia da gestão nas Universidades Federais Brasileiras. (PETER et al, 2003, p.1)

A construção do modelo foi feita a partir da definição e implementação de oito etapas a saber:

1. Definição do Escopo: No que diz respeito ao aspecto organizacional da Universidade, foram considerados como constituintes do escopo do modelo:

Deverão fazer parte do escopo a Administração Superior, incluindo os Conselhos, Assessorias, Pró-Reitorias, Órgãos Suplementares, Complementares e Auxiliares (desde que executem atividades de apoio direto ou indireto às atividades fim) e as Unidades Acadêmicas, onde se desenvolvem as atividades fins da instituição. (PETER et al, 2003, p. 7)

Para fins de variável financeira, foram consideradas no escopo do modelo de apuração apenas as execuções da despesa orçamentária oriundas do orçamento da Universidade.

[...] pois sabe-se que não há registro consumo de recursos originários de outras fontes, como por exemplo, das Fundações de apoio. Por outro lado estes recursos não são relevantes e uma preocupação com este aspecto poderia comprometer a relação custo x benefício do modelo proposto. (PETER et al, 2003, p. 8)

2. Definição de Objetivos e Resultados Esperados: A proposta do modelo está alicerçada na definição das macro atividades desenvolvidas pela Universidade, ordenando-as em atividades primárias e secundárias, de forma a possibilitar o fornecimento de informações que sobre a eficiência e eficácia dessas atividades que possibilitem a verificação do nível de atingimento dos objetivos pré-definidos pela Universidade.

Desta forma, de acordo com Peter et al (2003, p.8), um dos objetivos do modelo é que as atividades em que se verificam eficiência na execução dos gastos, sejam recompensadas com uma maior participação relativa no orçamento aprovado.

Outro objetivo é a avaliação da decisão de terceirizar determinadas atividades como limpeza, segurança, transporte e manutenção ou executar o que esteja sendo terceirizado. Espera-se decompor as unidades organizacionais da instituição em suas diversas macro-atividades mais relevantes, obtendo-se assim o custo das atividades secundárias em relação às atividades primárias. (PETER et al, 2003, p.8)

3. Definição do Objeto de Custeio: De acordo com Peter et al (2003, p.8), os objetos de custeio do modelo são as macro atividades relevantes desenvolvidas pela Universidade.

4. Identificação, análise e classificação das atividades: Nessa fase o modelo proposto sugere que deve-se promover a coleta de informações junto às unidades organizacionais, de forma a definir e selecionar as atividades consideradas como relevantes.

O critério para determinar a relevância depende do nível de detalhamento que se pretende obter, levando-se em conta a relação custo benefício da geração da informação. Recomenda-se não "pecar" pelo detalhamento excessivo, pois o foco não é a exatidão, mas a acurácia dos valores encontrados. (MARTINS, 2003, p. 8)

Em seguida, o modelo propõe a subdivisão das atividades relevantes em atividades primárias e secundárias. De acordo com Peter et al (2003, p.8), a classificação da atividade em primária ou secundária deve guardar relação direta ou indireta com o ensino, pesquisa e extensão. Desta forma, em princípio, deve-se enquadrar uma atividade como primária quando esta guarda relação direta com o ensino, pesquisa e/ou extensão, devendo ser enquadrada como secundária quando essa relação for indireta.

A partir dessa definição e classificação, o modelo sugere que seja construído um "Dicionário de Atividades", onde é pré-estabelecido o rol das atividades onde serão executados os gastos da Universidade.

Este deverá conter o nome da atividade, correspondendo a um verbo no infinitivo - atividade indica ação por trás de que existe um responsável - associado ao seu objeto, como por exemplo, "Comprar Materiais" e uma objetiva definição da mesma. (MARTINS, 2003, p. 8)

5. Identificação e seleção dos direcionadores de custos: Após definido o rol de atividades às quais serão alocados os gastos executados, de acordo com o modelo proposto, torna-se necessárias a definição de critérios para se direcionar os gastos efetivados às atividades relacionadas (direcionadores de custos).

Consiste em identificar e selecionar o direcionador de custo para cada atividade, que deverá representar a melhor relação entre a ocorrência do custo e a produção daquela atividade. O direcionador deverá ser a medida da atividade. Sua análise envolve exame e quantificação, bem como a explicação de seus efeitos sobre a atividade. Deverão ser selecionados com base no grau de correlação com o consumo de recursos, observando-se também a possibilidade de coleta e processamento.

O modelo sugere que a identificação dos direcionadores possa ocorrer por meio da coleta de informações junto aos responsáveis pelas atividades, "poderá ainda ser utilizada a análise de regressão, para validar o direcionador selecionado" (PETER et al, 2003, p.9).

Tomando como exemplo a atividade "analisar processos de despesa" [...] poder-se-ia concluir que o direcionador de custo desta atividade seria a quantidade de processos analisados, que consiste em um direcionador de transação. Entretanto, caberia perguntar: todos os processos levam o mesmo tempo para serem analisados? Caso a resposta seja afirmativa, o direcionador é realmente a quantidade de processos analisados; caso a resposta seja negativa deverá ser selecionado um direcionador de intensidade, representado pela quantidade de horas de análise de processos. (PETER et al, 2003, p. 8-9)

6. Cálculo do custo das atividades: De acordo com Peter et al (2003, p. 9), esta fase se constitui na efetiva atribuição de valores monetários (custos) às atividades anteriormente definidas e selecionadas. Basicamente, o modelo propõe que, inicialmente, sejam identificados os

custos diretos e os indiretos de cada atividade. Em relação aos custos diretos deve-se alocá-los às atividades correspondentes. No caso dos custos indiretos, o modelo sugere "rastrear os custos indiretos buscando a melhor relação entre sua ocorrência e o volume de trabalho da atividade" (PETER et al, 2003, p. 9). Caso essa rastreabilidade não seja satisfatoriamente possível, o modelo sugere que esses custos indiretos não componham a apuração dos custos da atividade, devendo esses custos serem " alocados à instituição como um todo, evitando assim, rateios arbitrários" (PETER et al, 2003, p.9).

O ponto de partida para a apuração dos custos das atividades, de acordo com o modelo, se dá a partir da identificação de elementos de custos a partir, basicamente, das informações oriundas da execução orçamentária da despesa, sendo acrescida a Depreciação (não contemplada na execução do orçamento).

Os custos das unidades organizacionais deverão ser identificados através do apontamento dos elementos de custo de cada unidade, subdivididos nos seguintes grupos: pessoal, encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e depreciação. Observe-se que são apenas os custos necessários ao seu respectivo funcionamento. A partir desses valores, procura-se relacionar esses custos às atividades através dos direcionadores de primeiro estágio. (MARTINS, 2003, p.9)

Apesar do ponto de partida para a apuração da informação de custos ser a despesa orçamentária executada, Peter et al (2003, p. 9-10) propõem que sejam feitos alguns ajustes orçamentários e patrimoniais nos grupos que compõem o custo da unidade organizacional:

Pessoal e Encargos Sociais: De acordo do GIACOMONI (2008, p.109), correspondem às despesas orçamentárias com salários, proventos de aposentadorias, reformas e pensões, férias, gratificação natalina, entre outras de natureza salarial. De acordo com Peter et al (2003, p. 9), do montante de Pessoal e Encargos Sociais deve ser deduzido os valores relativos a inativos e pensionistas.

De acordo com o Manual Técnico Orçamentário do ano de 2015 (MTO-2015) os gastos com aposentadorias e reformas (Inativos), se referem às "Despesas orçamentárias com o pagamento de aposentadorias dos servidores inativos do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, e de reserva remunerada e reformas dos militares" (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2014, p.61). O modelo proposto deduz esses gastos uma vez que, em princípio, os gastos com inativos não guardam relação direta e nem indireta com o ensino,

pesquisa e extensão. De acordo com REINERT (2005, p.76) esses gastos "[...] não correspondem às atividades fim e nem mesmo às atividades meio que visem cooperar com as atividades fim".

Esse mesmo ajuste também foi apresentado nos modelos de apuração de custos propostos por Wolynech (1990), TCU (2002), Morgan (2004), Amaral (2004) e Reinert (2005).

No que diz respeito aos gastos com pensionistas, o MTO - 2015 aponta que são as "despesas orçamentárias com pagamento de pensões civis do RPPS e dos militares" (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2014, p.61). As mesmas considerações feitas aos gastos com inativos podem ser aplicadas às pensões, uma vez que não guardam relação direta e nem indireta com as atividades fim e atividades meio das Universidades. Desta forma, os gastos com pensões não devem ser considerados no modelo proposto por Peter et al (2003).

Após esses ajustes, o modelo propõe alguns passos para se alocar os custos apurados às atividades:

O valor do gasto com pessoal, para ser alocado às atividades, compreenderá os seguintes passos: 1. Identificação das horas de trabalho de cada servidor disponibilizadas para a sua unidade de lotação; 2. Identificação dos desvios de lotação e execução da devida correção; 3. Identificação do tempo dedicado a cada atividade, por servidor; 4. Atribuição dos custos dos respectivos salários de acordo com as horas dedicadas a cada atividade; 5. Alocação dos encargos sociais proporcionalmente aos salários, para cada atividade; 6. Alocação da contribuição da instituição para aposentadorias, pensões e futuras a cada atividade, na mesma proporção dos salários e encargos sociais. (PETER et al, 2003, p.9)

Material de Consumo: Se constitui no terceiro grupo de apuração de custos do modelo. Esse item não deve ser obtido a partir da execução orçamentária da despesa, uma vez que essa execução evidencia numa única Natureza de Despesa todos os atos e fatos administrativos relacionados. Assim, a execução orçamentária da despesa com materiais de consumo contempla não só todos os ingressos efetivos e materiais como, também, os potenciais ingressos que poderão ocorrer em momento futuro. As efetivas utilizações dos materiais de consumo, por se tratar de um fato essencialmente patrimonial, não é contemplado na execução orçamentária.

No modelo proposto por Peter et al (2003), devem ser considerados para fins de apuração da informação de custos, apenas os valores referentes aos efetivos consumos dos materiais:

Os gastos com material de consumo serão identificados pelo valor das requisições de material efetivamente recebidas por unidade organizacional. Deverão ser alocados às atividades de acordo com o consumo efetivo na realização de cada atividade.

Deve ser verificado se existe formação de estoques relevantes de materiais, pois o que deve ser incorporado ao custo da atividade é somente o valor do que foi realmente consumido. (PETER et al, p. 9-10)

Assim, apesar do modelo ter como base o Orçamento da Universidade, no que diz respeito aos gastos com material de consumo, não se deve considerar os valores oriundos da execução orçamentária da despesa, uma vez que o foco desta é a aquisição/ingresso do material, enquanto que o foco do modelo é o efetivo consumo do material.

Serviços de Terceiros: Para fins do modelo proposto, serviços de terceiros são os gastos relacionados com "fornecimento de água e esgoto, energia elétrica, telefone, provedor de internet, locação de mão de obra, fotocopiadoras e outros" (PETER et al, 2003, p. 10). De acordo com o modelo proposto, só deverão ser alocados às atividades os gastos quando for verificada a efetiva utilização dos serviços.

Depreciação: Como os gastos referentes à depreciação são essencialmente patrimoniais e, por conta disso, não são contemplados na execução orçamentária da despesa, esses deverão compor a apuração da informação de custos. "Deverá corresponder aos bens utilizados em cada atividade" (PETER et al, p. 10).

Desta forma, pode-se estruturar o modelo de apuração de custos proposto por Peter et al (2003) da seguinte forma:

Quadro 8 - Modelo de Apuração de Custos Proposto por Peter et al (2003)

Despesas Correntes Executadas (Pessoal/Encargos + Outras Despesas Correntes)
(-) Despesas com Inativos
(-) Despesas com Pensões
(-) Despesas Orçamentária com Aquisição de Material de Consumo
+ Gastos com Consumo de Material de Consumo
+ Depreciação
= Custo da Universidade

Fonte: Elaboração do autor com base em Peter et al (2003, p. 9-10)

A partir da apuração do Custo da Universidade deve-se, de acordo com Peter et al (2003), deve-se alocar esse custo às atividades (primárias e secundárias) previamente definidas na Universidade, conforme as 5 fases iniciais do modelo, anteriormente discutidas.

7. Cálculo dos volumes referentes aos fatores de consumo de recursos ou direcionadores de custos: Enquanto que a fase 6 teve como foco a apuração da variável econômica (custos), na fase 7, basicamente, deve-se identificar procedimentos para apurar a "variável física". "Isso servirá para que se possa encontrar a taxa do direcionador ou custo unitário do direcionador de cada atividade" (PETER et al, 2003, p.10).

8. Cálculo dos índices de consumo de recursos pelas atividades, ou taxa: Basicamente, pode-se dizer que nesta fase é calculado o custo unitário de cada atividade. De acordo com Peter et al (2003, p.10) essa taxa é calculada "dividindo-se o custo alocado à atividade pelo volume de ocorrência do direcionador no período, obtém-se a taxa média de custo unitário do direcionador da atividade considerada".

A partir desta proposta Peter et al (2003), por meio de um estudo de caso com a Universidade Federal do Ceará (UFC), fizeram uma aplicação prática do modelo, onde foram mensurados os custos das atividades consideradas primárias e secundárias, no ano de 2000, onde se verificou que 84% dos custos da UFC se referem às atividades primárias e 16% às atividades secundárias (MARTINS, 2003, p. 11).

Entre as atividades primárias (basicamente Ensino, Pesquisa e Extensão), Peter et al (2003, p. 13) demonstraram que a aplicação do modelo apontou que, na UFC, 58% dos custos se referem à atividade de Ensino, o custo da Pesquisa corresponde à 10%, a participação da atividade de Extensão nos custos das atividades primárias correspondeu a 3%.

No que diz respeito às atividades secundárias, estas foram subdivididas em atividades de Apoio às Atividades Primárias (Ensino, Pesquisa e Extensão) e Apoio à Administração Geral, sendo apresentado por Peter et al (2003, p. 12) que mais de 74% do custo das atividades secundárias são utilizados no Apoio à Administração Geral, enquanto que cerca de 15%, 1% e 9% dos custos são utilizados no apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, respectivamente.

Esta constatação do ordenamento de atividades prioritárias na alocação de recursos, demonstrada pelo modelo, proporciona oportunidade para uma possível reestruturação da estrutura de custos de apoio, buscando direcioná-los para atender às atividades que apoiam os objetivos finalísticos da instituição. (MARTINS, 2003, p.13)

Portanto, verifica-se que o modelo de apuração de custos proposto por Peter et al (2003) permite a apuração do custo sob a ótica de atividades. Em princípio, verifica-se que o modelo,

apesar da proposta ser com o foco voltado no ABC, pode ser aplicado para a apuração dos custos da Universidade sob outras óticas como, por exemplo, o "Custo do Órgão/Instituição", o "Custo Total por Aluno", o "Custo Total por Estudante", entre outras abordagens que podem ser adotadas e que serão discutidas oportunamente de maneira pormenorizada.

2.7 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE AMARAL (2004)

Em sua obra intitulada "Evolução do Custo do Aluno das IFES: Eficiência?", Amaral (2004) apresenta um modelo que se propõe a calcular o custo das universidades, tanto sob a ótica do "custo do órgão/instituição" quanto do "custo da atividade de ensino". A proposta do modelo objetiva levar em consideração a complexidade que representa uma universidade, conforme afirma AMARAL (2004, p. 117), "[...] ela explicita a complexidade de uma instituição de ensino superior, ao separar recursos que se dirigem ao ensino, daqueles que se destinam à pesquisa, à extensão e aos Hospitais Universitários (HU's)".

O desenvolvimento da metodologia está alicerçado na identificação e distinção entre as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão, desenvolvidas pelas Universidades, uma vez que, não havendo essa distinção, segundo Amaral (2004), os custos apurados podem apresentar distorções que comprometam a avaliação e comparabilidade entre as instituições federais de ensino superior (IFES).

Entre as distorções apontadas por Amaral (2004), que comprometem a comparabilidade entre as IFES, estão as que se referem à apuração do "Custo por Aluno" e o "Custo por Estudante". De acordo com Amaral (2004) enquanto este tem como objetivo apurar o custo da IFES com seus estudantes, independentemente das atividades as quais esses custos são incorridos, ou seja, basicamente, se constitui no quociente entre "o volume total de recursos aplicados na instituição e o número de alunos" (AMARAL, 2004, p. 120) e aquele objetiva apurar o custo da IFES com seus alunos que, basicamente, se propõe a apurar o custo por aluno da IFES com alunos na atividade específica de ensino.

Assim, de acordo com Amaral (2004), essa não distinção conceitual pode provocar sensíveis inconsistências no processo de avaliação e comparabilidade das informações de custos apuradas pelas Universidades.

Nessa discussão, na maioria das vezes, não se toma nenhum cuidado ao se efetuarem comparações entre países e entre instituições de um mesmo país. O significado desses dois indicadores é confundido, premeditadamente, dependendo dos interesses dos interlocutores. Sabemos, entretanto, que os significados dos indicadores são coincidentes naquelas instituições que, dentre outras particularidades, desenvolvem apenas atividades de ensino, não havendo nenhum comprometimento com a pesquisa e com a extensão. (AMARAL, 2004, p. 120)

Assim, de acordo com AMARAL (2004, p. 120), a informação de custos apurada para fins do cálculo do "Custo do Aluno" varia entre as Universidades, dependendo do nível de participação das atividades de ensino, pesquisa e extensão no consumo de recursos da universidade.

Se queremos calcular o "custo do aluno", no sentido dos recursos aplicados no ensino, temos que considerar que ele varia de instituição para instituição, dependendo do que representam as atividades de pesquisa e de extensão no contexto das atividades institucionais, e, portanto, não poderíamos utilizar modelos muito simplificados que simplesmente dividem os gastos pelo número de alunos.

Por conta dessa falta de distinção conceitual, ocasionada pela ausência de uma separação do consumo dos recursos nas suas atividades específicas (Ensino, Pesquisa e Extensão), de acordo com Amaral (2004), houve um impacto negativo na evidenciação dos custos dos alunos das Universidades. "A divulgação sistemática de elevados valores para o custo dos alunos das IFES, foram ações que provocaram desgaste das instituições de ensino superior perante a população" (AMARAL, 2004, p. 119).

Os organismos governamentais que tratam da educação superior divulgaram ou incentivaram a divulgação sistemática do que se chamou "custo do aluno", nem sempre explicitando a metodologia utilizada para calcular tal "custo". [...] 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. (AMARAL, 2004, p. 119-120)

Assim, nesse contexto, a metodologia de apuração da informação de custos proposta por Amaral (2004) tem por objetivo fazer a distinção entre o custo da universidade como um todo e o custo da universidade com a atividade de Ensino. O Quadro 9 apresenta a estrutura básica da metodologia desenvolvida por Amaral (2004) para a apuração tanto do "Custo da Universidade", quanto do "Custo da Universidade com a Atividade de Ensino".

Quadro 9 - Modelo de Apuração de Custos Proposto por Amaral (2004)

Recursos Totais de Todas as Fontes (Despesa Orçamentária Executada) (-) Despesas com Inativos (-) Despesas com Pensionistas (-) Despesas com Precatórios (-) Despesas de Pessoal dos HU's (35%) (-) Despesas de Custeio dos HU's (35%) = Custo da Universidade x 71,98% (participação do Ensino no Orçamento Executado da Universidade) = Custo da Universidade com a Atividade de Ensino

Fonte: Elaboração do autor com base em AMARAL (2004, p. 123)

Verifica-se no Quadro 9 que o modelo de Amaral (2004) define como ponto de partida para a apuração da informação de custos o total de recursos utilizados pela Universidade (despesa orçamentária executada), sendo propostos alguns ajustes oriundos das despesas orçamentárias com pessoal e dos hospitais universitários, os quais serão discutidos a seguir.

Recursos Totais de Todas as Fontes (Despesa Orçamentária Executada): Semelhantemente ao proposto por Woly nec (1990), Amaral (2004) propõe que a execução do orçamento da despesa deve ser o ponto de partida para a apuração da informação de custos. No Brasil, considera-se despesa orçamentária executada as parcelas do orçamento que, no mínimo, passaram pelo estágio do Empenho. Essa prática decorre da exigência legal prevista no artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, que considera como despesa de um exercício os créditos orçamentários legalmente empenhados. As fases de execução da despesa orçamentária foram discutidas de maneira pormenorizada quando se discutiu os modelos de Woly nec (1990) e Machado (2002).

Assim, de acordo com a metodologia de Amaral (2004), considera-se a Despesa Orçamentária Executada (empenhada) como primeira informação a ser considerada no cálculo da informação de custos das universidades.

Despesas com Inativos: Esse ajuste também foi proposto, entre outros, nos modelos de Woly nec (1990), SESU/MEC (1994) e TCU (2002). Basicamente, de acordo com o Manual Técnico de Orçamento 2015 (MTO-2015), as despesas com inativos, basicamente, se referem aos gastos com aposentadorias e reformas.

Esses gastos não são considerados, em princípio, por guardarem nenhuma relação direta ou indireta com o consumo de recursos nas atividades fim das universidades (Ensino, Pesquisa e Extensão), ou seja, a existência desses tipos de gastos não representa nenhum impacto sobre as

atividades fim da universidade, logo, não representam custo para as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão.

Desta forma, ao considerar a despesa total executada como base para o cálculo da informação de custos e, por conta dos gastos com Inativos estarem inclusos na execução orçamentária da despesa, esses devem ser subtraídos da apuração do custo da Universidade, uma vez que, em sua essência, esses gastos não se configuram como custos.

Despesas com Pensionistas: Basicamente, de acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO-2015), se referem à parte da despesa orçamentária que foi executada para pagamento de pensões civis e militares. Geralmente essas pensões correspondem às remunerações regulares que o cônjuge e seus dependentes recebem a partir da morte do servidor público.

Desta forma, semelhantemente aos gastos do Inativos, os valores orçamentariamente executados a título de pensões não guardam nenhuma relação direta ou indireta com as atividades fim da Universidade (Ensino, Pesquisa e Extensão), portanto, em princípio, não se configuram conceitualmente como custo dessas atividades.

Assim, as despesas da Universidade com pensionistas não devem ser consideradas para fins de apuração da informação de custos, no modelo proposto por Amaral (2004). Portanto, devem ter seus valores subtraídos da apuração da informação de custos.

Despesas com Precatórios: De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO-2015), basicamente, são gastos oriundos de sentenças judiciais contra a Universidade. Como esses gastos, em princípio, não são consumidos nem direta nem indiretamente pelas atividades fim da Universidade (Ensino, Pesquisa e Extensão), ou seja, não guardam nenhuma relação com essas atividades e, portanto, não se enquadram conceitualmente como custos dessas atividades. Também, em alguns casos, esses gastos estão relacionados com fatos ocorridos em anos anteriores e, portanto, por força do princípio da Competência, não poderiam ser considerados para fins de apuração da informação de custos.

Assim, as despesas orçamentárias que foram executadas para fins de pagamentos de Precatórios, de acordo com o modelo de Amaral (2004), devem ter seus valores deduzidos da apuração da informação de custos.

Despesas de Pessoal e Custeio dos HU's (70%): A metodologia desenvolvida por Amaral (2004) parte da premissa de que cerca de 70% dos valores executados pelos hospitais universitários (HU's) não guardam relação com as atividades fim das Universidades (Ensino, Pesquisa e Extensão). De acordo com os estudos de Amaral (2004), esses 70% correspondem a 35% relacionados à gastos com Pessoal e Encargos e 35% relacionados à gastos com custeio dos hospitais. Assim, de acordo com o modelo de Amaral (2004), 30% das despesas orçamentárias executadas pelos hospitais universitários guardam relação com as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão da Universidade.

Esse mesmo ajuste também foi contemplado nos modelos de apuração de Wolynec (1990), TCU (2002), Morgan (2004) e Reinert (2005). Entretanto, na maioria desses modelos o percentual de ajuste a ser deduzido da apuração da informação de custos é de 65%.

Custo da Universidade: Se constitui no valor resultante da execução orçamentária da despesa deduzidos os ajustes de Inativos, Pensionistas, Precatórios e Hospitais Universitários. De acordo com o modelo de Amaral (2004), esse valor corresponde ao custo da Universidade associado às suas atividades fim e meio, ou seja, trata-se do Custo da Universidade (custo do órgão). O Custo da Universidade se constitui na base de apuração dos custos da universidade em cada atividade.

Participação do Ensino no Orçamento Executado da Universidade (71,98%): Tendo-se apurado o Custo da Universidade com suas atividades fim e meio, a Metodologia de Apuração da informação de custos de Amaral (2004) propõe, para fins de cálculo do Custo da Universidade com Ensino, que seja apurada a participação percentual das atividades de Ensino no montante total do orçamento executado. Esse mesmo percentual deve ser aplicado para fins de apuração do custo da atividade de Ensino.

Após estudos feitos por AMARAL (2002) nas Universidades Federais brasileiras, a partir de dados relativos ao ano de 1997, verificou-se que cerca de 72% (mais precisamente 71,98%) da

execução dos orçamentos das Universidades Federais estão relacionados com a atividade de Ensino.

Vale salientar que esse percentual se constitui numa estimativa identificada por AMARAL (2002). Cada Universidade ao aplicar o modelo de apuração de custos de Amaral (2004), em princípio, deverá apurar o percentual específico de participação da atividade de Ensino sobre o seu orçamento executado.

Custo da Universidade com a Atividade de Ensino: É apurado a partir da multiplicação entre o Custo da Universidade e o Percentual de Participação do Ensino no Orçamento Executado. De acordo com o modelo de apuração de custos de Amaral (2004) o valor resultante dessa multiplicação se constitui no custo da universidade associado à atividade de Ensino.

Dessa forma, define-se uma metodologia que incorpora um pouco da complexidade universitária, mas que procura obter valores que podem ser, com algum grau de confiabilidade, comparáveis àqueles de instituições de ensino superior que se dedicam quase que exclusivamente às atividades de ensino. (AMARAL, 2004, p. 121)

Apesar do modelo proposto se focar apuração do custo da atividade de Ensino, a metodologia também pode ser aplicada para fins de apuração dos custos da Pesquisa, Extensão e atividades de apoio. Para isso, basta que a Universidade identifique o percentual de participação dessas atividades no orçamento executado e aplique-o sobre o valor do Custo da Universidade.

2.8 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE MORGAN (2004)

O modelo de apuração de custos proposto por Morgan (2004) foi desenvolvido com a finalidade de se apurar o custo por aluno de uma universidade no Brasil, sob a ótica da atividade de ensino. Para isso a Universidade de Brasília (UNB) foi utilizada como estudo de caso para a aplicação prática do modelo. Semelhantemente ao apontado nos modelos de apuração anteriores, Morgan (2004) ressalta a complexidade em apurar, de maneira objetiva, os custos das instituições de ensino superior, dada a heterogeneidade de atividades e produtos desenvolvidos pelas universidades.

Inicialmente, o modelo se baseia na discussão sobre a diversidade de terminologias que são utilizadas para definir os custos das universidades. Especificamente em relação à educação superior, Morgan (2004) aborda duas vertentes, inicialmente abordadas por JOHNSTONE

(2003)³, das quais categorizam os custos sob as óticas do indivíduo que demanda os produtos e serviços em educação e sob a ótica da instituição que se propõe a disponibilizar esses produtos e serviços.

O custo para o indivíduo representa o sacrifício de recursos que o aluno tem para frequentar a universidade, como: aquisição de livros, passagens, materiais de laboratório, fotocópias, taxas e outros. No Brasil, nas universidades particulares, acrescentam-se as mensalidades. O custo da instituição representa o sacrifício que a sociedade arca para fornecer a educação superior. Concretamente, é disponibilizado por meio das universidades públicas. (MORGAN, 2004, p. 45)

A partir da discussão dessas duas óticas, Morgan (2004) aponta que o Custo da Educação Superior se constitui no somatório entre os custos dos indivíduos para obter educação e os custos da instituição ofertante dos produtos e serviços em educação. Verifica-se, assim, que a proposta de Morgan (2004) está associada especificamente à busca pela apuração dos custos sob a ótica da instituição (universidade).

Num segundo momento, Morgan (2004) passa a levar em consideração, como base para a sua proposta, a definição e identificação dos fatores determinantes para a apuração dos custos de uma universidade, tendo sido destacada a questão relacionada aos desafios em se quantificar de forma objetiva, a produtividade dos docentes entre as atividades desempenhadas na universidade, ou seja, esses desafios estão associados à dificuldade em quantificar o tempo dispendido pelos docentes, separadamente, nas atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão.

Essa discussão tem se mostrado relevante, uma vez que se verifica que os custos associados às remunerações de pessoal nas universidades chegam a representar cerca de 80% dos custos das universidades (REINERT, 2005), se constituindo, desta forma, como o elemento de maior influência na estrutura de custos das universidades.

No modelo proposto por Morgan (2004), as universidades são consideradas como fornecedoras de multiprodutos, sendo apresentados o Ensino, Pesquisa e Extensão como os três principais produtos disponibilizados pelas universidades. Desses produtos, foi apontado o Ensino (de graduação e pós-graduação) como o principal produto ofertado à sociedade.

³ JOHNSNTONE, D. B. *The Economics and Politics of Cost Sharing in Higher Education: Comparative Perspectives*. Disponível em: <[http://gse.buffalo.edu/org/inthigheredfinance/files/Publications/foundation_papers/\(2004\)_The_Economics_and_Politics_of_Cost_Sharing_in_Higher_Education_Comparative_Perspectives.pdf](http://gse.buffalo.edu/org/inthigheredfinance/files/Publications/foundation_papers/(2004)_The_Economics_and_Politics_of_Cost_Sharing_in_Higher_Education_Comparative_Perspectives.pdf)>. Acesso em: 20/12/2015.

Assim, conforme apontado por Morgan (2004), a oferta de multiprodutos acarreta em diversas possibilidades de apurar múltiplos objetos de custos. No que diz respeito ao objeto de custo, que Morgan (2004) definiu como “qualquer coisa para a qual se deseja uma mensuração de custo”, o modelo utilizou como objeto de custo a ser mensurado o custo do produto Ensino. Nesse ponto, foram identificados desafios no tratamento dos custos relacionados à infraestrutura da universidade, benefícios assistenciais aos estudantes e os custos conjuntos.

No que diz respeito aos custos relacionados à infraestrutura (edifícios, equipamentos e terrenos) e custos conjuntos, foi apontado que o desafio está na dificuldade em se associar, separadamente, os montantes dos custos de utilização desses elementos nas atividades desenvolvidas pela universidade, ou seja, é bastante complexo quantificar, por exemplo, quanto do custo da infraestrutura está associado às atividades de ensino, pesquisa, extensão e apoio administrativo.

Em relação aos benefícios assistenciais aos estudantes, foram consideradas as ajudas financeiras que as universidades, muitas vezes, fornecem aos estudantes. Nesse caso, a discussão reside na indefinição se esses gastos devem ser considerados na apuração da informação de custos ou não, ou seja, se esses benefícios devem ser considerados como custos ou deduções de receitas. Embora sejam considerados custos da universidade, há a inda a discussão se esses custos devem ser considerados para fins de apuração do custo relacionado à atividade de ensino.

No que diz respeito à estruturação organizacional dos gastos, a metodologia de Morgan (2004) trabalha com a estrutura de Centros de Custos, que foram chamados de Unidades de Custos. Nesse ponto, o modelo de Morgan (2004) alerta para que seja feita uma análise na estrutura organizacional da universidade, a fim de que sejam identificadas as unidades que possuem, direta ou indiretamente, algum tipo de vinculação com a atividade de ensino. Dessa análise, foram identificadas 6 unidades de custos:

Unidades Administrativas: São as unidades de custos que não desempenham atividades relacionadas ao ensino. Devem ser consideradas as unidades de apoio administrativos, que são importantes para o funcionamento da universidade (MORGAN, 2004). Por não apresentarem nenhuma relação direta ou indireta com o efetivo desempenho da atividade de ensino, os custos relacionados a essas unidades não devem ser considerados para fins de apuração do Custo do

Ensino. Basicamente, de acordo com o modelo de Morgan (2004), não devem ser considerados para fins de apuração de custos os relacionados às seguintes unidades: Reitoria, Vice Reitoria, Planejamento, Extensão, Tecnologia da Informação, Comunicação Social, Editora, Radio e Televisão, Cerimonial, entre outras.

Unidades que Possuem Alguma Divisão de Vínculo com o Ensino: Se constituem, de acordo como o modelo de Morgan (2004), nas unidades que possuem alguma vinculação com as atividades de ensino da universidade (ensino de graduação e pós-graduação). Os gastos relacionados à essas unidades devem ser considerados para fins de apuração dos custos com a atividade de ensino.

Basicamente, foram consideradas as unidades relacionadas ao apoio à Pesquisa e Pós-Graduação, Administração (sendo considerado as áreas de Orçamento, Contabilidade e Finanças, Gestão Patrimonial, etc.), Hospital Universitário, entre outros.

Em relação às unidades relacionadas à Administração, é importante salientar que essas áreas devem ser consideradas ou não de acordo com a estrutura de custos da universidade, ou seja, por exemplo, há unidades que deverão ser consideradas na apuração do custo do ensino em uma universidade, não sendo considerada em outra universidade. Por exemplo, área de Contabilidade e Finanças pode ser considerada para fins de apuração dos custos de ensino quando na estrutura de cursos da universidade houver curso que se utiliza dos conhecimentos em Contabilidade e Finanças, como é o caso dos cursos de Administração, Economia, Ciências Contábeis, etc. Desta forma, as universidades que não se enquadram nessa situação, não devem considerar os custos dessas unidades para fins de apuração dos custos com Ensino. Vale ressaltar também que, conforme preconiza Morgan (2004), não devem ser considerados todos os custos dessas unidades, mas, os que apresentam alguma ligação com a atividade de ensino, os demais custos da unidade devem ser desconsiderados do cálculo.

Unidades de Suporte às Unidades Acadêmicas e Administrativas: “Definiram-se como unidades de suporte aquelas que prestam serviços indispensáveis ao funcionamento das demais unidades da universidade, acadêmicas e não-acadêmicas” (MORGAN, 2004, p. 77).

Basicamente, foram consideradas as unidades de Recursos Humanos, Materiais (Almoxarifado, Patrimônio, etc.), Prefeitura do *campus*⁴ e Centro de Informática.

Nesse ponto é importante frisar que os custos relacionados à essas unidades só deverão ser considerados se forem identificadas relações com a atividade de ensino. Por exemplo, os custos da unidade de Recursos Humanos relacionados à aposentados e pensionistas, por não guardarem nenhuma relação com a atividade de ensino, não deve ser considerado no modelo. A apuração do montante dos custos com pessoal docente relacionado à ensino é feito a partir do estabelecimento de uma proporção com a carga horária dispendida na atividade de ensino.

Unidades de Apoio às Unidades Acadêmicas: São as unidades que desempenham a atividades e serviços que apoiam diretamente às Unidades Acadêmicas, como é o caso da Biblioteca Central, Restaurante Universitário, Decanato/Pró-Reitoria de Ensino de Graduação, etc. (MORGAN, 2004). Deverão ser considerados na apuração os custos identificáveis ao ensino, sendo apresentados diversos critérios de rateios que, basicamente, se constituem na atribuição de uma proporção em relação ao número de alunos.

Centros: Pela proposta de Morgan (2004), os Centros podem ser classificados em três grupos, de acordo com a vinculação à atividade de ensino: Centros de Ensino, Centros de Apoio ao Ensino e Centros Sem Vínculo com o Ensino, devendo ser considerados os dois primeiros grupos.

Unidades Acadêmicas: De acordo com o modelo de Morgan (2004), as unidades acadêmicas podem ser consideradas como as unidades onde efetivamente são desenvolvidas a atividades de ensino da universidade. Portanto, todos os custos estimados nos 5 tipos de unidades de custos anteriormente discutidas devem culminar na apuração dos custos das Unidade Acadêmicas. Sob essa perspectiva, o modelo de Morgan (2004), propõe que os custos diretos de indiretos sejam todos direcionados às Unidades Acadêmicas. Já aos custos relacionados às Unidades Não Acadêmicas (discutidas anteriormente) devem ser aplicados critérios de alocação para que componham os custos das Unidades Acadêmicas. O critério utilizado foi o Método da Taxa Única, que “não separa custos fixos de variáveis. Utiliza uma mesma taxa para alocar todos os custos aos objetos de custo” HORNGREN et al. *apud* MORGAN (2004, p. 88).

⁴ No modelo de MORGAN (2004), foram consideradas como custos da Prefeitura do *Campus* os gastos relacionados com transporte, limpeza, segurança, obras, projetos, etc.

No que diz respeito aos elementos de gastos que devem compor a apuração do custo do ensino foram apresentados no Quadro 10.

Quadro 10 – Modelo de Apuração de Custos Proposto por Morgan (2004)

(+) Despesas Correntes Relacionadas ao Ensino
(-) Aquisições de Material de Consumo Relacionadas ao Ensino
+ Utilização de Material de Consumo para o Ensino
+ Depreciação/Amortização dos Bens Utilizados no Ensino
= Custo Total da Atividade de Ensino

Fonte: Elaboração do autor com base em Morgan (2004)

Despesas Correntes Relacionadas ao Ensino: Basicamente, corresponde à parcela dos gastos com Pessoal, Encargos e Custeio das universidades. O modelo proposto por Morgan (2004) considera como componente das despesas correntes os gastos relativos aos hospitais universitários.

Para Morgan (2004), na composição do custo com Pessoal e Encargos, não devem ser considerados os gastos relativos aposentados e pensionistas, tendo em vista que esses gastos não guardam nenhuma relação direta ou indireta com a atividade de ensino na universidade.

De acordo com Morgan (2004), para fins de composição do custo com Custeio, devem ser considerados os gastos que são incorridos para fins de manutenção da universidade, sendo composto pelos gastos com Telefone, Energia Elétrica, Água, Limpeza e Conservação, Segurança, Manutenção de Prédios, Transportes, Aquisição de Material de Consumo, etc.

Aquisições de Material de Consumo Relacionadas ao Ensino: Se constitui no montante de materiais adquiridos para o estoque. De acordo com Morgan (2004), devem ser subtraídos do cálculo de apuração da informação de custos, uma vez que, a aquisição desse tipo de material se constitui num ativo para a universidade. A efetivação do custo só ocorrerá quando houver o efetivo consumo dos materiais na atividade de ensino.

Utilização de Material de Consumo para o Ensino: Corresponde ao efetivo consumo dos materiais anteriormente adquiridos e estocados. Por se constituir como o momento da efetivação do custo, esse valor deve ser incluído na apuração da informação de custos. Vale

ressaltar que essa inclusão se refere apenas ao consumo dos materiais que efetivamente foram utilizados na atividade de ensino da universidade.

Depreciação/Amortização dos Bens Utilizados no Ensino: Levando-se em consideração que o modelo de apuração dos custos partiu das Despesas Corrente, que não leva em consideração o consumo dos bens móveis e imóveis decorrentes da atividade de Ensino, deve-se incluir a depreciação/amortização desses bens na apuração da informação de custos, uma vez que representam o efetivo consumo desses bens por parte da atividade de Ensino da universidade.

2.9 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DE REINERT (2005)

A proposta de apuração da informação de custos desenvolvida por Reinert (2005), por meio de seu estudo intitulado "Metodologia para Apuração de Custos nas IFES Brasileiras", foi elaborada a partir de uma análise crítica das diversas metodologias concebidas para atender as necessidades das IFES. O modelo se constitui, basicamente, da aglutinação de dessas metodologias anteriormente apresentadas.

Essa proposta teve como base outros modelos já testados e viabilizados em Instituições Públicas de Ensino Superior no Brasil [...]. Almejava-se encontrar uma proposta simples e econômica que se enquadrasse nas realidades das IFES, levando em consideração a questão matricial, ou seja, das disciplinas dos diversos departamentos cruzando-se dentro dos cursos de graduação e pós-graduação. (REINERT, 2005, p. 74)

Basicamente, a metodologia se propõe a apurar os custos das atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão, que são desenvolvidas pelas universidades federais do Brasil, sendo utilizado o método de custeio, chamado por Reinert (2005) "ABCd-Universidade - Custeio Baseado nas Atividades das Universidades", onde foi definida a "hora atividade docente" como critério de rateio dos custos indiretos.

Por esse método, a hora atividade docente é computada de forma direta, seja dentro de uma sala de aula, de um hospital, de um laboratório ou em qualquer outro espaço, seja referente à atividade de ensino, teórica ou prática, que engloba a orientação, seja referente à atividade de pesquisa ou de extensão. O custo da hora atividade docente será sempre o mesmo. (REINERT, 2005, p. 75)

O ponto de partida para a apuração da informação de custos é o orçamento total da instituição de ensino superior, porém, conforme alerta REINERT (2005, p. 75), "ressalta-se que essa proposta, em princípio, não considera os custos referentes a obras e instalações". Em princípio, se verifica que essa ressalva se prende ao fato dos valores com obras e instalações se

referirem, na verdade, a aquisições/formações de ativos que, sob a ótica das IFES, se constituem gastos relacionados às Despesas de Capital. De acordo com a REINERT (2005, p. 75), tendo por base Gaetani e Schwartzman (1991), esses gastos não devem ser considerados para fins de apuração da informação de custos por não se referirem a dispêndios de custeio.

Assim, para que sejam considerados os gastos com obras e instalações, caso a IFES assim deseje, deverá se implementar a rotina de depreciação desses ativos para, só assim, incluir os impactos das obras e instalações na apuração do custo da IFES. No entanto, "se a Instituição achar interessante conhecer todos esses custos, chegará a resultados mais precisos com certeza, porém o custo operacional de acompanhamento deverá ser levado em consideração." (REINERT, 2005, p. 75)

Após a definição desse ponto de partida, o modelo é composto de diversos ajustes que culminarão no chamado "Custo das Atividade de Nível Universitário". Assim, o modelo de Reinert (2005) se propõe a partir de uma informação de cunho orçamentário (Orçamento Total) e, após alguns ajustes contábeis, chegar à informação de custos. No Quadro 11 são verificadas as fases de apuração da informação de custo.

Quadro 11 – Modelo de Apuração de Custos Proposto por Reinert (2005)

(+) Orçamento Total
(-) Custo parcial da Instituição, não vinculado direta e indiretamente às atividades fim
(-) Parcela de custo destinada ao pessoal inativo, aposentados e pensionista
(-) Parcela de custo destinada aos precatórios
(-) Custo dos órgãos de saúde: Hospitais, Maternidades e Clínicas Odontológicas
(-) Custo do Restaurante
(-) Custo da Moradia Estudantil
(-) Custo da Editora
(-) Custo da Imprensa
(-) Custo de Rádio e Televisão
(-) Outros custos não previstos neste trabalho
(-) Parcela do custo da administração superior correspondente
(=) Custo total da Instituição, vinculado direta e indiretamente às atividades fim
(-) Custo das atividades de nível não Universitário
(-) Custo das creches
(-) Custo do Núcleo de Desenvolvimento Infantil
(-) Custo dos Colégios de Aplicação
(-) Custo dos Colégios Agrícolas
(-) Parcela do custo da administração superior correspondente
(=) Custo das atividades de nível Universitário

Fonte: REINERT (2005, p. 80)

Conforme se verifica no Quadro 11, a apuração da informação de custos depende da definição e aplicação das seguintes etapas:

Orçamento Total: Conforme já discutido anteriormente, a composição do Orçamento Total não considera as parcelas de gastos referentes à obras e instalações. No entanto, tendo por base a proposta de Peñaloza (1999), REINERT (2005, p. 76) propõe também a não inclusão das despesas extra orçamentárias na apuração. Desta forma, o Orçamento Total para fins desse modelo se constitui no total de recursos contabilizados pela IFES (recursos repassados pelo Tesouro Nacional mais os recursos próprios), deduzidas as Despesas Extra Orçamentárias e os gastos com Obras e Instalações. Assim:

Orçamento Total = (Recursos repassados pelo Tesouro Nacional + Recursos Próprios) - (Gastos com Obras e Instalações + Despesas Extra Orçamentárias)

Custo Parcial da Instituição que Não Vinculado Direta e Indiretamente às Atividades Fim: Pode-se considerar que as atividades fim das IFES são, basicamente, o Ensino, a Pesquisa e a Extensão. Partindo dessa premissa, o modelo de apuração considera como custo apenas os gastos que direta ou indiretamente guardam relação com essas atividades fim. Assim, conforme preceitua REINERT (2005, p. 76), "deve-se identificar os custos que não correspondem às atividades fim e nem mesmo às atividades meio que visem cooperar com as atividades fim."

Semelhantemente ao ajuste apontado no modelo de Wolynech (1990), TCU (2002), Peter et al (2003), Morgan (2004) e Amaral (2004), não devem ser computados na apuração da informação de custos os gastos referentes à inativos, aposentados e pensionistas. A não inclusão desses gastos se deve ao fato deles não guardarem nenhuma relação com as atividades fim da IFES, ou seja, a existência ou não desses gastos não causam nenhum impacto presente nas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Da mesma forma, a parcela referente aos precatórios é excluída do cálculo. Os precatórios são dívidas judiciais das Universidades, não tendo nenhuma tradução em termos de produtos e serviços no presente, por isso devem ser excluídos do montante considerado. (REINERT, 2005, p.77)

O modelo de Reinert (2005) demanda que os gastos relacionados aos hospitais, maternidades, clínicas odontológicas, restaurantes e casas estudantis sejam deduzidos da

apuração da informação de custos, uma vez que, de acordo com REINERT (2005, p. 77), "esses serviços correspondem a políticas sociais que extrapolam as necessidades das atividades fim."

O custo das editoras, imprensa e outros do gênero também são desconsiderados nesta proposta, assim como procede Morgan (2003) quando apresenta sua metodologia. Estas unidades não são necessárias para que as atividades fim aconteçam. Não são custos da Universidade, mas opções. As editoras universitárias funcionam como incentivo a produção científica, no entanto suas publicações são colocadas em segundo plano, uma vez que as próprias organizações federais, como a CAPES, as consideram com pontuações inferiores às de muitas editoras não universitárias. (REINERT, 2005, p. 77)

O ajuste intitulado "Parcela do Custo da Administração Superior Correspondente" é apresentado como os gastos dos setores que desempenham atividades meio, ou seja, os setores não acadêmicos. O modelo de Reinert (2005) propõe que esses gastos devem ser expurgados da apuração da informação de custos:

Propõe-se retirar também, na medida do possível, um percentual do *Custo da Administração Superior* (que aqui engloba os custos das Reitorias, Pró-Reitorias e Diretorias não acadêmicas).

Para calcular esse percentual, faz-se necessário: (1) identificar o total do *Custo da Administração Superior*; (2) identificar o percentual desse Custo em relação ao percentual que o *custo parcial não vinculado direta e indiretamente às atividades fim* tem em relação ao *total de recurso considerado no cálculo*; (3) transformar esse percentual em valor monetário." (REINERT, 2005, p. 78)

Custo total da Instituição, Vinculado Direta e Indiretamente às Atividades Fim: Uma vez definido e apurado o Orçamento Total e deste tendo sido deduzidos os custos que não guardam nenhuma relação com as atividades fim da IFES, evidentemente, resulta-se no montante dos custos da IFES vinculados, direta ou indiretamente, às atividades fim. De acordo com o modelo proposto, esse é o custo total da IFES com as atividades fim.

Custo das Atividades de Nível Não Universitário (Graduação e Pós-Graduação):

Nesse ponto chega-se à segunda parte dos ajustes, uma vez que parte desse custo não guarda relação com as atividades universitárias (graduação e pós-graduação), como é o caso, por exemplo, dos cursos técnicos em nível médio e creches.

De acordo com REINERT (2005, p. 79), para se obter o custo das atividades de nível não universitário:

[...] deve-se retirar o custo do Núcleo de Desenvolvimento Infantil (NDI), das creches e dos Colégios de Aplicação e Agrícolas. Apesar dos mesmos serem atividades fim, desenvolvem atividades de ensino, mas não de nível Universitário. Mesmo se forem

vistos como laboratórios, esses custos não devem ser considerados, pois as atividades desenvolvidas nessas unidades poderiam ser realizadas em qualquer outra Instituição não vinculada à Instituição Universitária, sem nenhum problema aparente. No caso das creches, dos NDIs e dos Colégios de Aplicação é bom lembrar que não são exclusivos e nem preferenciais para filhos de professores e servidores. (REINERT, 2005, p. 79)

No modelo também é proposto que, quando a instituição obtiver da informação, deve-se deduzir da apuração da informação de custos a chamada "Parcela do Custo da Administração Superior" correspondente às atividades não vinculadas à Graduação e Pós-Graduação (Nível Universitário) onde, de acordo com REINERT (2005, p. 80), deve-se "identificar o total do *Custo da Administração Superior*; identificar o Custo das atividades de nível universitário em relação ao total de recurso considerado; transformar esse percentual em valor monetário".

A partir desses ajustes, conforme preceitua o modelo, resulta-se no **Custo das Atividades de Nível Superior**. Desta forma ao apurar o Custo das Atividades de Nível Superior, como a própria terminologia aponta, o modelo se propõe a demonstrar o custo da IFES com suas atividades identificáveis ao nível superior. Assim, pode-se considerar essa informação de custos como *input* para se desdobrar em custos mais analíticos, de acordo com as peculiaridades de cada IFES. Assim, de acordo com REINERT (2005, p.80), "quanto maior for a precisão dos números utilizados, mais reais e precisos serão os resultados finais, pois é a partir do Custo das Atividades de Nível Universitário que se desdobram todos os outros custos."

2.10 PARA QUE APURAR CUSTOS?

Conforme visto até agora, há uma grande heterogeneidade de discussões acerca da premissa básica que fundamenta a apuração e utilização da informação de custos no setor público brasileiro, ou seja, informação de custos para quê?

Machado (2002) elencou essa diversidade de pontos de vista em cinco premissas: quanto aos Objetivos, Método de Custeio, Obtenção dos Dados, Estrutura das Contas e Integração a Outros Sistemas.

No tocante aos objetivos – custo para otimização de resultados, custo para melhoria de processos, para análise de alternativas;

Quanto ao método de custeio, enquanto alguns autores preferem o ABC – Custeio Baseado em Atividades, outros defendem o custeio direto;

Quanto à obtenção dos dados – coleta nas unidades organizacionais, utilização dos dados do SIAFI/SIAFEM;

Quanto à estrutura das contas, um defende a padronização e outro a liberdade total das unidades organizacionais;

Quanto à integração a outros sistemas, um defende o orçamento público como ponto de partida do sistema de custos; outro constata que a contabilidade orçamentária não fornece os dados necessários ao sistema de custos. (MACHADO, 2002, p. 9)

A IFAC (2000) aponta que a necessidade de apuração da informação de custos no setor público tem alicerce em duas bases evolutivas: Visão histórica, onde a ideia de custos é focada nos aspectos formais de apuração para fins de identificação e mensuração de estoques; visão gerencial, onde a informação de custos tem a função de subsidiar o processo decisório por meio de sua utilização para fins de Orçamentação (Orçar), Controle e Redução de Custos, Estabelecer Preços e Taxas, Medir Performance, Avaliação de Programas e Decisões entre Escolhas Econômicas.

Conforme se pode verificar no subcapítulo 4.11, de forma geral, a informação de custos se apresenta em estágio ainda embrionário no setor público não só brasileiro, mas, internacional. Por conta disso, a visão de custos no setor público é buscada sob a visão gerencial, porém, efetivamente apurada sob a visão histórica, ou seja, por conta ainda da forte influência do regime de caixa sobre a contabilidade aplicada ao setor público, os esforços ainda estão focados em definir e apurar de forma bruta a informação de custos (input), uma vez que o efetivo refinamento dessa informação para subsídio no processo gerencial, em princípio, tende a ocorrer com a solidificação conceitual e aplicação do regime de competência no setor público.

Conforme já discutido neste capítulo, esse refinamento da informação de custos é bastante complexo quando analisada a complexidade e peculiaridades às quais os recursos são geridos nas universidades federais brasileiras, pois estas disponibilizam, de forma especializada, diversos tipos de produtos e serviços à sociedade, por meio do ensino, pesquisa e extensão, ramificadas através do atendimento médico, odontológico e veterinário, serviços de rádio, televisão e informática, creche, assistência jurídica e social, entre outros.

Portanto, considerando o atual estágio evolutivo da contabilidade aplicada ao setor público, busca-se primordialmente definir as variáveis que conceitualmente constituem a informação de custos nas universidades de uma forma geral, para num segundo momento direcionar o tratamento mais adequado à essa informação, de forma a atingir os objetivos para os quais se constituem o alicerce da apuração da informação custos, ou seja, suporte às decisões gerenciais, conforme preceitua a IFAC (2000).

2.11 POR QUE APURAR CUSTOS A PARTIR DO ORÇAMENTO?

A partir do entendimento da importância em se apurar a informação de custos no setor público, vem à tona o questionamento acerca da razão de, no Brasil, se buscar apurar a informação de custos a partir da execução do Orçamento, ou seja, por que não desenvolver metodologias de apuração que estimem diretamente a informação de custos, sem ter que partir da execução orçamentária da despesa?

No que diz respeito à relação entre a informação de custos e o processo orçamentário, conforme preconiza a IFAC (2000), vale ressaltar que se trata de um tema que vem ganhando uma considerável importância na literatura internacional, especificamente no que diz respeito à simetria informacional entre a Contabilidade (custos) com o Orçamento Público, uma vez que este se constitui num instrumento de previsão da atuação estatal e aquela representa a base do sistema de verificação da execução do orçamento em relação ao atingimento ou não dos objetivos previstos.

Entretanto, conforme se verifica no Brasil, nem sempre a peça de previsão (Orçamento Público) é gerida sob o mesmo regime em que é gerido a peça de resultados/prestação de contas (Contabilidade). Surge, assim, o problema da assimetria informacional entre o Orçamento e a Contabilidade. No Brasil, tradicionalmente, a peça orçamentária e a contabilidade foram regidas, basicamente, sob o regime de Caixa Diferenciado, que se constitui na adoção básica do Regime de Caixa, mas, com algumas peculiaridades da Competência (Carlin, 2005).

O padrão de atuação da Contabilidade sugerido pela IFAC (2010), por meio da IFAC, é o de adoção integral do Regime de Competência nas fases de reconhecimento, mensuração, registro e evidenciação dos fatos no setor público, tanto sob a ótica orçamentária quanto contábil, com vistas a se promover a simetria informacional entre Orçamento e Contabilidade, conforme preconizado na IPSAS 24.

[...] garantindo que as entidades do setor público cumpram com suas obrigações de prestação de contas e reforcem a transparência de suas demonstrações contábeis apresentando conformidade com o(s) orçamento(s) aprovado(s), para que eles sejam publicamente apresentados onde o(s) orçamento(s) e as demonstrações contábeis sejam preparados sob o mesmo regime. (IFAC, 2010, p. 727)

Quando o regime de competência é adotado também para o orçamento, os custos incorridos podem ser facilmente comparados com os propósitos de controle orçamentário. (IFAC, 2000, p. 7)

De acordo com a literatura internacional, a implementação efetiva da informação de custos no setor público se dará, primeiramente, a partir da consolidação do Regime de Competência, tendo em vista que a informação de custos se apresenta como produto da adoção desse regime, pois se foca numa gestão dos fatos contábeis a partir da perspectiva dos impactos das decisões no longo prazo e não apenas no controle de ingressos e desembolsos financeiros nos cofres públicos num período corrente (curto prazo), desta forma, contribuindo para o aprimoramento da transparência e do processo de tomada de decisões (Blondal, 2003; Carlin, 2005; Connolly & Hyndman, 2006; IFAC, 2010; Jagalla et al., 2011; Buhr, 2012; PWC, 2015). “Os governos dos países que adotam o Regime de Competência em sua plenitude, estão aptos a desenvolver informações e análises de custos úteis para fins gerenciais diretamente dos registros contábeis” (IFAC, 2000, p. 11).

No setor público brasileiro, a partir de 2008, por meio das publicações da Portaria MF/STN nº 184, de 25 de agosto de 2008, que versa sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos contábeis e as NBCT 16, do mesmo ano, passou-se a efetivar suas intensões de migrar as normas e procedimentos contábeis na busca por uma harmonização com o chamado padrão internacional, preconizado pela IFAC, por meio da IFAC.

No entanto, essa busca pela adequação ao padrão internacional tem se efetivado apenas sob a ótica da Contabilidade, não tendo sido verificada sua extensão também ao Orçamento. Desta forma, no Brasil, tem-se verificado que a busca pela adoção do Regime de Competência está sendo buscada apenas para a Contabilidade, enquanto que o Orçamento permanece sendo regido pelo Regime de Caixa Modificado, nos termos do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964.

Desta forma, verifica-se que o setor público brasileiro, com essa atitude, em princípio, caminha em direção a um aprofundamento da assimetria informacional entre a peça de previsão das políticas públicas (orçamento) e a efetiva evidenciação dos resultados alcançados com essas políticas públicas (Contabilidade), desta forma, dificultando a compreensibilidade na verificação entre o orçado e o efetivamente executado.

Entretanto, há que se considerar que esse posicionamento do Brasil se mostra pertinente com a maior parte dos países do mundo, conforme se pode verificar na Tabela 4, que representa

os resultados de uma pesquisa da PwC (2015) com mais de 120 países, onde são confrontados os regimes adotados no orçamento e contabilidade.

Tabela 4 - Evolução dos Regimes Contábil e Orçamentário no Mundo

Ano/Regime	Orçamento		Contabilidade	
	Caixa	Competência	Caixa	Competência
2013	89%	11%	74%	26%
2015	82%	18%	69%	31%
2020	52%	48%	29%	71%

Fonte: Adaptado de PwC (2015)

Pode-se verificar que a busca pela adoção do Regime de Competência no setor público dos países é, de sobremaneira, recente. Vê-se que até 2013, apenas 26% dos países adotavam a Competência para a Contabilidade e, desses, apenas 11% buscavam a adoção concomitante desse regime com o Orçamento (Orçamento por Competência). Desta forma, verifica-se que a experiência internacional aponta que, até 2013, havia uma sistemática utilização do Regime de Caixa no setor público (incluindo-se o Caixa, propriamente dito, e o Caixa Modificado), tanto sob a ótica orçamentária quanto contábil, uma vez que 74% dos países analisados adotavam o Caixa concomitantemente para a peça de previsão e, também, para fins de verificação dos resultados.

Em 2015, observa-se que houve um aumento da utilização do Regime de Competência no setor público mundial, sendo verificada uma elevação de cerca 63% para o orçamento, em relação a 2013 (de 11% para 18%) e de cerca de 20% para a contabilidade (de 26% para 31%), no entanto, a hegemonia da utilização do Regime de Caixa no setor público dos países ainda se mostra bastante forte, tanto para o orçamento quanto para a contabilidade, sendo 82% para aquele e 69% para esta.

As projeções da PwC (2015) para 2020, apontam para uma migração em massa para o Regime de Competência, tanto sob a ótica da Contabilidade quanto do Orçamento, sendo esperados que 71% dos países adotem a Competência para a contabilidade e 48% para o Orçamento. Pode-se observar que a simetria informacional entre o orçamento e a contabilidade, sob a ótica da Competência, ainda não é visualizada como preponderante em 52% dos países nas projeções para 2020.

Portanto, de acordo com a experiência internacional, apesar da adoção da Competência no setor público ter sido verificada, esta se dá num ritmo bem menor para o Orçamento Público, em relação à Contabilidade. Desta forma, verifica-se que a assimetria entre a peça orçamentária e as peças de prestação de contas (demonstrativos contábeis) se mostra presente tanto agora quanto no médio prazo.

Conforme discutido no Capítulo 1, o setor público brasileiro demonstra ainda uma forte influência da Contabilidade em relação aos aspectos orçamentários. Entretanto, apesar das críticas que são feitas na literatura nacional quanto a esse posicionamento do Brasil, verifica-se que está condizente com a experiência internacional. Assim, o fato do setor brasileiro estar buscando a introdução do Regime de Competência em princípio apenas para a Contabilidade, mantendo o Orçamento numa base de Caixa, demonstra consonância com a experiência internacional, não sendo uma peculiaridade brasileira.

Desta forma, tanto o foco tradicional do setor público brasileiro aos aspectos orçamentários e de Caixa, quanto a introdução do Regime de Competência apenas para a Contabilidade (em princípio contrariando o padrão internacional preconizado nas IPSAS), gerando assimetria informacional com o Orçamento, são fenômenos que se apresentam como estágios normais de evolução da Contabilidade e do Orçamento Público, quando verificada a experiência internacional.

De acordo com a IFAC (2000), a contabilidade por competência é mais precisa que a contabilidade baseada em caixa, a informação de custos é normalmente feita em um ambiente de Competência. Entretanto, os países que se utilizam do regime de caixa também podem desenvolver a contabilidade de custos por meio da utilização dos aspectos inerentes à contabilidade de custos nos ambientes de regime de caixa, que é a proposta das metodologias estudadas no Capítulo 4.

Portanto, enquanto não se verificar a harmonização entre as peças de previsão (orçamento) e prestação de contas (contabilidade), há a necessidade de se buscar o estabelecimento de um elo entre essas duas peças, conforme preconizado nas IPSAS.

Para permitir que os usuários identifiquem melhor a relação entre as demonstrações contábeis e orçamentárias, esta Norma exige que quando as demonstrações contábeis e o orçamento não forem elaborados em uma base comparável,

os valores realizados em uma base orçamentária devem ser reconciliados com os valores equivalentes especificados apresentados nas demonstrações contábeis, identificando separadamente quaisquer diferenças de regime, temporárias e de entidades. Se as demonstrações contábeis e o orçamento são elaboradas em um mesmo regime, a reconciliação das diferenças não seria necessária. (IFAC, 2010, p. 745)

Assim, por conta de haver uma assimetria informacional entre o orçamento e a contabilidade no Brasil, ainda há a necessidade de se estabelecer mecanismos de apuração da informação de custos a partir da execução orçamentária, tendo em vista que o enfoque patrimonial (base da informação de custos), por meio da utilização do Regime de Competência, ainda se mostra em estágio inicial de evolução, não representando ainda uma base informacional efetiva e completa que permita a apuração da informação e custos de forma direta pelo sistema de contabilidade não só das universidades federais, como do setor público brasileiro como um todo.

2.12 DEFINIÇÃO DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Conforme se discutiu no Capítulo 4, o atual estágio de implementação do regime de competência no setor público brasileiro ainda é prematuro, sendo necessária a adoção de ajustes orçamentários e patrimoniais à execução do orçamento para que se possa estimar a informação de custos nas universidades federais brasileiras.

Também se verificou que as metodologias têm bem solidificado o ponto de partida para a apuração da informação de custos: Execução Orçamentária da Despesa. No entanto, viu-se que ainda há uma grande heterogeneidade de variáveis que são consideradas para fins de migração da informação orçamentária para a informação de custos gerando, assim, consideráveis discrepâncias entre as informações de custos apuradas, quando comparadas as metodologias, conforme se pode verificar no Anexo A.

Em princípio, essa heterogeneidade é causada devido à falta de uma homogeneização conceitual acerca do que, dentro das variáveis orçamentárias e patrimoniais, se enquadra na definição de custos. Portanto, no processo de migração da informação orçamentária para a de custos, verificou-se que há uma consonância das metodologias quanto ao ponto de partida (Orçamento) e ao ponto de chegada (Custo), no entanto, há uma carência de verificação detalhada das variáveis que devem ou não ser envolvidas nesse processo de transição, considerando a essência do que vem a ser custo sob a ótica das universidades.

Este subcapítulo busca contribuir para a discussão dos elementos que devem ser considerados para se definir custo sob a ótica das universidades. Para tanto, considerando que alguns dos estudiosos da informação de custos na literatura brasileira estão entre os propositores das metodologias que estão sendo estudadas neste trabalho dissertativo, este estudo tem como base a definição de custos apresentada pela IFAC, que representa o padrão internacional para a contabilidade aplicada ao setor público, evitando, assim, a possibilidade de viés interpretativo e, conseqüentemente, direcionamento das conclusões da pesquisa à uma metodologia específica, ou seja, a adoção da definição de custos proposta, por exemplo, por Machado (2002) ou Peter et al (2003) poderia conduzir a pesquisa a direcionar as conclusões para os modelos propostos pelos referidos autores. Assim, considerando a definição de custos sob a ótica internacional, em princípio, ter-se-á evitado esse viés.

A IFAC (2000) define custos como a mensuração dos recursos que foram utilizados ou sacrificados na busca do atendimento de um objetivo de custo particular (objeto de custo). Assim, em princípio, podemos identificar que custo corresponde ao efetivo consumo de recursos (bens e serviços) mensuráveis em moeda (benefícios econômicos).

Portanto, no processo de apuração da informação de custos a partir da execução orçamentária, deve-se considerar como custos apenas as variáveis que se caracterizam pelo efetivo consumo de recursos por parte das universidades. Assim, as variáveis que não se configuram como efetivo consumo de recursos, embora tenham sido consideradas na execução orçamentária, devem ser deduzidas da apuração dos custos.

Entretanto, conforme apresentado na definição da IFAC (2000), a identificação do custo vai depender da finalidade para a qual está-se apurando tal informação, ou seja, o efetivo enquadramento de um evento contábil como custo ou não vai depender do objetivo de apuração desse custo, objeto de custo.

A IFAC (2000) conceitua Objeto de Custo ou Objetivo de Custo como sendo o item ao qual se deseja estimar a informação de custos. Inúmeros objetos de custos podem ser identificados nas universidades federais como o Custo do Órgão, Custo do Ensino, Pesquisa e Extensão, Custo por Departamento/Setor, Custo de Programa/Ação de Governo, Custo com Atividades Específicas (Benefícios a Estudantes, Capacitação de Servidores, etc.), entre outros.

Desta forma, apesar de ter-se definido o conceito de custos, esse só se efetiva após a determinação do objeto/objetivo ao qual se pretende estimar a informação de custos. Assim, eventos contábeis que se enquadram na definição de custos para um determinado objeto de custos, podem não ser considerados custos para um outro objeto. Por exemplo, gastos com auxílio financeiro à pesquisa podem ser considerados custos para os objetos de custo Benefícios a Estudantes e Custo da Atividade de Pesquisa, porém, podem não ser considerados custos para o objeto Custo da Atividade de Extensão ou Capacitação de Servidores.

Conforme evidenciado no Quadro 13, as metodologias de apuração da informação de custos aplicáveis às universidades brasileiras se focam, basicamente, nos objetos de custos Custo do Órgão/Entidade, Custos das Atividades (Fim e Meio) e Custo dos Programas de Governo, sendo esses os direcionamentos deste estudo na busca pela solução do problema de pesquisa, conforme se pode verificar no Capítulo 6.

3. METODOLOGIA

3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com GIL (2010, p. 25), se refere à busca pela caracterização e classificação da pesquisa como forma de organizar os fatos e entendimentos.

Classificar as pesquisas torna-se uma atividade importante. À medida que se dispõe de um sistema de classificação, torna-se possível reconhecer as semelhanças e diferenças entre as diversas modalidades de pesquisa. Dessa forma, o pesquisador passa a dispor de mais elementos para decidir acerca de sua aplicabilidade na solução dos problemas propostos para investigação. (GIL, 2010, p. 25)

As pesquisas são classificadas de formas distintas na literatura. Por conta disso, a tipologia desta pesquisa está estruturada com base na classificação apresentada por GIL (2010, p. 26), onde as pesquisas são definidas segundo "a área de conhecimento, a finalidade, o nível de explicação e os métodos adotados."

No que diz respeito à Área de Conhecimento, de acordo com GIL (2010, p. 26), as pesquisas são classificadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) "[...] em sete grandes áreas: 1. Ciências Exatas e da Terra; 2. Ciências Biológicas; 3. Engenharias; 4. Ciências da Saúde; 5. Ciências Agrárias; 6. Ciências Sociais Aplicadas; e 7. Ciências Humanas".

Assim, pelo fato deste trabalho ser uma pesquisa em Controladoria e esta, de acordo com Borinelli (2006), transitar fortemente entre à Contabilidade e à Administração, haja vista que há o enfoque no processo de gestão organizacional, desta forma se enquadrando a Controladoria como um ramo das Ciências Sociais Aplicadas. Desta forma, esta pesquisa é classificada como um trabalho em Ciências Sociais Aplicadas.

Levando-se em consideração que a busca pelas respostas aos questionamentos da pesquisa se darão a partir de informações secundárias dessas Universidades Federais, coletadas do sistema do Governo Federal chamado Tesouro Gerencial, a pesquisa pode ser caracterizada como do tipo Aplicada, a qual GIL (2010, p. 26-27) aponta que são as que:

[...] abrangem estudos elaborados com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito das sociedades em que os pesquisadores vivem. [...] Pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica. (GIL, 2010, p. 26-27)

No que diz respeito aos Objetivos da Pesquisa, este trabalho se desenvolveu por meio de uma análise dos modelos de apuração de custos, disponíveis na literatura, que são aplicáveis às Universidades Federais brasileiras. Desta forma, pode-se considerar que este trabalho teve como alicerce a Pesquisa Descritiva que, de acordo com GIL (2010, p.27), "têm como objetivo a descrição de características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis."

Entretanto, conforme afirmação de GRESSLER (2004, p. 54), "a pesquisa descritiva não é uma mera tabulação de dados; requer um elemento interpretativo que se apresenta combinando, muitas vezes, comparação, contraste, mensuração, classificação, interpretação e avaliação."

Assim, o presente trabalho dissertativo objetivou ir além da descrição dos modelos de apuração de custos, sendo feita uma análise crítica acerca da fundamentação teórica de cada modelo, apresentando, quando for o caso, aprimoramentos para compatibilização dos modelos em relação à teoria aplicada a Custos. Desta forma, também pode-se considerar que este estudo teve como alicerce a pesquisa explicativa que, de acordo com GIL (2010, p. 28), "[...] são as que aprofundam o conhecimento da realidade, pois têm como finalidade explicar a razão, o porquê das coisas", tendo em vista que foi feita uma análise crítica em todas as metodologias de apuração de custos propostas para as IFES, a partir da confrontação dos parâmetros utilizados em cada metodologia com os fundamentos conceituais previstos pela *IFAC*, que estabelece o padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público.

No que diz respeito aos Métodos Empregados, a pesquisa foi feita com base em levantamentos da literatura relacionada à apuração da informação de custos nas instituições federais de ensino superior (IFES), assim, a técnica de pesquisa utilizada no desenvolvimento do estudo foi a pesquisa com base bibliográfica onde, de acordo com Lakatos e Marconi (2009, p. 57), "[...] abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo [...]. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinados assunto." Desta forma, foram analisados livros, periódicos científicos, anais de encontros científicos, monografias, dissertações, teses, manuais e legislações que versam sobre a temática de apuração da informação de custos no serviço público e, especificamente, nas universidades federais brasileiras.

Considerando que além da análise bibliográfica dos modelos de apuração de custos disponíveis na literatura, a pesquisa se propôs a buscar informações contábeis quantitativas nas universidades federais do Brasil, que foram coletadas do sistema Tesouro Gerencial, do Governo Federal, sendo feita uma verificação prática da aplicabilidade de cada modelo de apuração de custos em todas as universidades, desta forma, a pesquisa pode ser caracterizada como Empírica, tendo em vista que, de acordo com Raunen (2013), "numa pesquisa empírica, o pesquisador, além de proceder a uma pesquisa bibliográfica que dispõe os fundamentos teóricos da pesquisa, coleta informações factuais: naturais ou humanas."

3.2. ESCOPO DA PESQUISA

Pode-se considerar Escopo como os limites de atuação aos quais a pesquisa irá ocorrer, conforme preconiza Lima (2012):

O escopo pode ser definido como sendo 'limite ou abrangência de uma operação', ou ainda como 'local bem determinado que se aponte para atingir (alvo, mira). As duas definições nos levam a uma determinação limite de algo que se queira alcançar [...]. O escopo é o conteúdo que o projeto deve possuir e somente ele. (LIMA, 2012)

Para Souza (2012) escopo do projeto se constitui "no trabalho que precisa ser realizado para se chegar num resultado com as características e funções específicas".

Avellar e Duarte (2015) abordam que o escopo do projeto deve "descrever todos os seus produtos, os serviços necessários para realizá-los e resultados finais esperados. Descreve também o que é preciso fazer para que alcance seus objetivos com os recursos e funções especificados."

Raunen (2013) preceitua que o escopo tem características as quais pode-se classifica-lo como "específico, generalista, descritivo e explicativo".

Desta forma, tendo por base as definições e características de escopo supramencionadas, este trabalho dissertativo tem como escopo a Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC)⁵, onde serão realizadas aplicações práticas dos modelos de apuração de custos no intuito de se buscar um modelo que consiga identificar o ponto limítrofe entre as similaridades e as especificidades nos comportamentos dos gastos das universidades federais do

⁵ De acordo com o Ministério da Educação, a Secretaria de Educação Superior (SESu) é a unidade do ministério da Educação responsável pela manutenção, supervisão e o desenvolvimento das instituições públicas federais de ensino superior (Ifes). Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu-secretaria-de-educacao-superior>>, acesso em 15/01/2016.

Brasil, no intuito de que se possibilite uma homogeneização conceitual mínima que permita a comparabilidade institucional no Brasil. Desta forma, de acordo com a classificação apresentada por Raunen (2013), o escopo desta pesquisa é de cunho específico (quanto a análise dos dados), generalista (quanto aos resultados esperados).

3.3. UNIVERSO DE ESTUDO

A pesquisa se desenvolverá a partir do estudo do universo, sendo este considerado como todas as universidades federais do Brasil, cadastradas e reconhecidas pelo Ministério da Educação no ano de 2015.

O Universo desta pesquisa, de acordo com o MEC (2012, p.43), corresponde ao número de 66 Universidades Federais distribuídas em todas as regiões do Brasil; essas universidades juntas correspondem a 321 unidades acadêmicas, espalhadas por 275 municípios. A Tabela 5 evidencia a distribuição das universidades pelo Brasil.

Tabela 5 – Distribuição Geográfica das Universidades Federais e suas Unidades (Continua)

Região	Sigla da IFES	Quant. De Unidades	UF
Nordeste	UFAL	8	AL
	UFBA	4	BA
	UFC	10	CE
	UFCA	2	CE
	UFCE	7	PB
	UFERSA	4	RN
	UFESBA	3	BA
	UFMA	9	MA
	UFOBA	3	BA
	UFPB	5	PB
	UFPE	3	PE
	UFPI	5	PI
	UFRB	5	BA
	UFRN	6	RN
	UFRPE	4	PE
	UFS	5	SE
	UNILAB	2	
	UNIVASF	5	BA/PE/PI
Total	18	90	

Tabela 5 – Distribuição Geográfica das Universidades Federais e suas Unidades (Continuação)

Região	Sigla da IFES	Quant. De Unidades Acadêmicas	UF
Sudeste	UFABC	3	SP
	UFES	4	ES
	UFF	11	RJ
	UFJF	2	MG
	UFLA	1	MG
	UFMG	3	MG
	UFOP	5	MG
	UFRJ	4	RJ
	UFRRJ	3	RJ
	UFSCAR	4	SP
	UFSJ	6	MG
	UFTM	1	MG
	UFU	6	MG
	UFV	3	MG
	UFVJM	5	MG
	UNIFAL	3	MG
	UNIFEI	2	MG
	UNIFESP	9	SP
	UNIRIO	6	RJ
Total	19	81	
Cento-Oeste	UFG	8	GO
	UFGD	1	MS
	UFMS	11	MS
	UFMT	7	MT
	UNB	4	DF
Total	5	31	
Norte	UFAC	2	AC
	UFAM	6	AM
	UFOPA	7	PA
	UFPA	11	PA
	UFRA	6	PA
	UNIFESSPA	4	PA
	UFRR	2	RR
	UFT	7	TO
	UNIFAP	4	AP
UNIR	7	RO	
Total	5	56	
Sul	FURG	6	RS
	UFCSPA	1	RS
	UFFS	5	RS/SC/PR
	UFPEL	6	RS
	UFPR	6	PR
	UFRGS	6	RS
	UFSC	5	SC
	UFSM	5	RS
	UNILA	1	PR
	UNIPAMPA	10	RS
UTFPR	12	PR	
Total	11	63	
Total Geral	66	321	

Fonte: Elaboração do autor com base em MEC (2012, p. 43-47)

Verifica-se, a partir da Tabela 5, que a região Sudeste concentra o maior número de universidades federais (19), enquanto que a região Nordeste concentra o maior número de unidades acadêmicas/*campus* (90). O estado de Minas Gerais (MG) é o que mais possui universidades federais (11); a UNIVASF e a UFFS são as únicas universidades que possuem unidades em mais de um estado.

No Brasil, as universidades federais se constituem como órgãos da Administração Indireta, do tipo Autarquia, e possuem autonomia administrativa e orçamentária. De acordo com NEVES et al. (2003, p.36-37), essa autonomia foi estabelecida a partir de 1967 com o Decreto-Lei nº 200/1967:

O Decreto-lei 200/67, que instituiu a reforma administrativa, regulou a formação da administração indireta. Após esse normativo, as Universidades adquiriram o direito de ter patrimônio próprio e de administrar suas próprias receitas. Essa descentralização administrativa e orçamentária afastou a subordinação hierárquica dessas Instituições Federais ao Ministério da Educação, contudo não o controle ministerial deste sobre as atividades das Universidades.

As Universidades são consideradas organizações complexas que desempenham múltiplas atividades. “Sua estrutura, forma de governo, processo de decisão e objetivos, lhes garante uma peculiaridade incomum quando comparada com a maioria dos órgãos da administração” (NEVES et al., 2013, p. 37).

Amaral (2004) descreveu essa multiplicidade de atuações das Universidades no Brasil apresentando algumas atividades desenvolvidas nas IFES:

[...] as IFES, como um conjunto, abraçaram as mais diversas atividades ao longo do tempo: oferecem cursos nas diversas áreas do conhecimento; realizam pesquisas e oferecem programas de pós-graduação; possuem colégios de aplicação que atuam na educação infantil, no ensino fundamental e no ensino médio; abrigam escolas técnicas e agrícolas; [...] gerenciam hospitais universitários, que desenvolvem atividades muito além da competência dos hospitais-escola, chegando a substituir o sistema público de saúde em certos momentos; possuem outorgas para colocarem no ar as rádios e televisões educativas; abrigam orquestras, museus, teatros e bibliotecas comunitárias; [...] desenvolvem atividades de educação à distância e formação continuada; [...] mantêm observatórios astronômicos, planetários, estações ecológicas, centros esportivos, fazendas que desempenham o papel de escolas etc. (AMARAL, 2004, p. 117-118)

Partindo-se da premissa de que as Universidades Federais no Brasil, conforme afirmam Peter et al. (2003) e Reinert (2005), possuem estruturas organizacionais semelhantes verifica-se que, apesar dessa grande heterogeneidade de atuações das universidades federais brasileiras, há de se considerar que, em princípio, essa peculiaridade inerente a cada universidade é verificável a

partir de um certo ponto na execução dos gastos públicos, ou seja, as universidades partem de um ponto em comum de similaridades e que, a partir desse ponto, iniciam-se as especificidades de cada IFES. Torna-se importante a identificação desse ponto limítrofe entre as similaridades das Universidades e suas especificidades, uma vez que um modelo de apuração de custos que se proponha a ser aplicado em todas as Universidades, em princípio, não deve ir além desse ponto limítrofe.

Assim, na busca pela identificação de um modelo de apuração de custos que seja aplicável às Universidades, este trabalho dissertativo se desenvolverá a partir de um estudo do Universo, representado por todas as Universidades Federais do Brasil.

3.4 VARIÁVEIS

Basicamente, as variáveis que serão operacionalizadas neste trabalho dissertativo para solucionar o problema de pesquisa são os "Modelos de apuração de custos" e os "Custos das Universidades".

Busca-se com essas variáveis verificar a interferência da aplicação dos modelos de apuração sobre o custo apurado na Universidade, sendo utilizada a estrutura conceitual básica da Contabilidade de Custos como forma de verificar se a informação apurada em cada modelo apresenta consistência teórica que a caracterize como custo da universidade.

A partir dessa verificação conceitual, buscar-se-á identificar modelo de apuração que possa ser aplicado nas Universidades Federais brasileiras, e que atenda tanto a Essência da informação de custos quanto seja capaz de estabelecer um limite teórico-conceitual entre as similaridades e especificidades dos gastos das Universidades Federais do Brasil.

No que diz respeito ao gênero das variáveis, estas podem ser classificadas como Variáveis Contínuas, que foram assim definidas por FACHIN (2001, p. 77):

Uma variável contínua é aquela que pode assumir um conjunto ordenado de valores dentro de determinados limites. Isso significa que os valores de uma variável contínua pelo menos refletem uma ordem hierárquica. [...]As variáveis contínuas permitem informações ordenadas, porque os atributos se acham correlacionados por meio de uma divisão por graus progressiva.

No que diz respeito à espécie das variáveis essas, em princípio, guardam uma relação de dependência e independência.

As variáveis independentes, em princípio, apresentam uma relação de interferência sobre uma outra variável (dependente), mas, não sofre interferência dessa variável dependente. "É aquela que é a causa ou produtor ou ainda o fator contribuinte de outra variável. Esta influência, determina ou afeta a denominação de variável dependente" FACHIN (2001, p. 77)

Já em relação às variáveis dependentes, estas são as quais seu comportamento, ou até mesmo sua existência está condicionada à variável independente, conforme define FACHIN (2001, p. 78):

É aquela cujas modalidades estão relacionadas com as alterações da variável independente. A variável dependente sempre exerce ação condicionada, é a que está em estudo para ser descoberta e geralmente são valores quantitativos a serem explicados [...] pois são influenciados pela variável independente.

Assim, busca-se com esses grupos de variáveis verificar a interferência da aplicação dos modelos de apuração em relação ao custo apurado nas universidades. Assim, espera-se que o custo da universidade seja dependente das especificidades dos modelos de apuração de custos. Portanto, pode-se identificar os Modelos de Apuração de Custos como variáveis independentes e o Custo da Universidade como variável dependente.

Desta forma, o "Custo da Universidade", por ser o resultado final de todos os modelos de apuração estudados neste trabalho dissertativo e por ser o objetivo almejado pelas IFES, deve ser considerado como variável dependente, uma vez que a determinação do seu valor depende previamente da definição do modelo de apuração empregado na Universidade (variável independente).

No que diz respeito às categorias das variáveis estas podem ser Quantitativas:

Variável quantitativa é determinada em relação aos dados ou proporção numérica e [...]envolve um sistema lógico que sustenta a atribuição de números e que os resultados sejam eficazes [...]Assim, a precisão é de suma importância na quantificação, pois revela sua eficácia. FACHIN (2001, p.79)

Assim, podemos verificar que uma variável quantitativa tem como objetivo básico à mensuração e contagem dessa variável. Sob essa ótica, todas as variáveis consideradas no trabalho se caracterizam como Variáveis Quantitativas, uma vez que, apesar do grau de subjetivismo dos modelos de apuração, a acurácia do custo apurado se constitui no objetivo buscado em cada modelo proposto.

3.4.1 Modelos de Apuração de Custos

A primeira variável operacional a ser considerada para buscar a solução do problema de pesquisa é a variável “Modelos de Apuração de Custos”, uma vez que, para que se possa verificar a existência de uma metodologia de apuração dos custos que seja aplicável às universidades federais do Brasil, torna-se necessária a verificação dos atributos que a metodologia utilizou como alicerce (base teórica), a fim de que seja verificado o impacto desses atributos na informação gerada.

Em princípio, conforme se pode verificar no Quadro 12, identifica-se que um atributo que se mostrou presente em todas as metodologias foi a informação relacionada à execução do orçamento da Universidade. Todas as metodologias de apuração utilizam-se do orçamento executado como ponto de partida para a apuração do custo da Universidade.

Outra característica verificada nos modelos foi que esses propõem ajustes orçamentários, de forma a expurgar da apuração os valores que guardam relação com a execução orçamentária da despesa, mas, não guardam relação com a essência da informação de custos.

Nesse ponto, verifica-se que cada modelo apresenta sua peculiaridade no tratamento dos ajustes orçamentários. Em algumas metodologias os ajustes são, de certa forma, mais simples, enquanto que em outras são mais complexos.

Um outro atributo verificado em alguns dos modelos, dizem respeito à ajustes patrimoniais. Esses ajustes se propõe a incluir na apuração da informação de custos os fatos que, por serem essencialmente patrimoniais, não foram contemplados na execução orçamentária dos gastos.

Em princípio, esses são os três principais atributos que devem ser considerados quando da análise da variável “Modelos de apuração de custos”, no entanto, cada um desses atributos, devido à peculiaridade dada em cada modelo de apuração, deve ser verificada de maneira pormenorizada em cada uma das propostas de apuração dos custos.

Quadro 12 – Variáveis Utilizadas no Modelos de Apuração de Custos

Modelo	Variáveis Orçamentárias	Tipo	Variáveis Patrimoniais	Tipo
Woly nec (1990)	Orçamento Executado	Ordinal	-	-
	Despesas com Inativos	Ordinal		
	Despesas de Capital	Ordinal		
	Despesas com H.U.	Ordinal		
SESU/MEC (1994)	Orçamento Executado	Ordinal	Depreciação	Ordinal
	Despesas de Capital	Ordinal	Amortização	Ordinal
	Despesas com Inativos	Ordinal		
	Despesas com Pensionistas	Ordinal		
Peñaloza (1999)	Despesas com Pessoal e Encargos	Ordinal	Depreciação	
	Despesas com Custeio	Ordinal		
	Despesas Oriundas de Recursos Descentralizados (Convênios)	Ordinal		
TCU (2002)	Despesas Correntes Executadas	Ordinal		
	Despesas Correntes com H.U.	Ordinal		
	Aposentadorias	Ordinal		
	Pensões	Ordinal		
	Sentenças Judiciais	Ordinal		
	Despesas com Pessoal Cedido	Ordinal		
	Despesas com Afastamentos	Ordinal		
Machado (2002)	Orçamento Executado	Ordinal	Consumo de Estoques	Ordinal
	Inscrição em R.P. não Processados	Ordinal	Despesas Incorridas em Adiantamentos	Ordinal
	R.P. Liquidados no Exercício	Ordinal	Depreciação	Ordinal
	Formação de Estoques	Ordinal	Amortização	Ordinal
	Concessão de Adiantamentos	Ordinal		
	Despesas de Capital	Ordinal		
Peter et al (2003)	Despesas Correntes Executadas	Ordinal	Consumo de Estoques	Ordinal
	Despesas com Inativos	Ordinal	Depreciação	Ordinal
	Despesas com Pensões	Ordinal		
	Aquisição de Materiais p/ Estoque	Ordinal		
Amaral (2004)	Orçamento Executado	Ordinal	-	-
	Despesas com Inativos	Ordinal		
	Despesas com Pensionistas	Ordinal		
	Despesas com Precatórios	Ordinal		
	Despesas de Custeio do H.U.	Ordinal		
Morgan (2004)	Despesas Correntes Relacionadas ao Ensino	Ordinal	Depreciação dos Bens Utilizados no Ensino	Ordinal
	Aquisição de Materiais de Consumo	Ordinal	Amortização dos Bens Utilizados no Ensino	Ordinal
	Utilização de Materiais de Consumo p/ Ensino	Ordinal		

Quadro 12 – Variáveis Utilizadas no Modelos de Apuração de Custos

Modelo	Variáveis Orçamentárias	Tipo	Variáveis Patrimoniais	Tipo
Reinert (2005)	Orçamento Executado	Ordinal	-	-
	Despesas com Inativos	Ordinal		
	Despesas com Pensão	Ordinal		
	Despesas com Precatórios	Ordinal		
	Despesas com Órgãos de Saúde	Ordinal		
	Despesas com Benefícios Assistenciais (Restaurante, Moradia, Creche)	Ordinal		
	Despesas com Editora, Imprensa, Rádio e Televisão	Ordinal		
	Despesas com Colégios de Aplicação e Agrícolas	Ordinal		

Fonte: Elaboração do autor com base nos modelos de apuração de custos

A descrição pormenorizada de cada variável orçamentária e patrimonial foi feita quando se discutiu, anteriormente, as peculiaridades de cada modelo de apuração de custos.

3.4.2 Custo da Universidade

Se constitui na segunda variável operacional a ser considerada para buscar a solução do problema de pesquisa, uma vez que esta decorre do modelo de apuração utilizado. Em decorrência da variedade de modelos e atributos que fundamentam esses modelos, verifica-se que os resultados decorrentes da aplicação de cada modelo tende a conduzir a informações de custos bastante divergentes entre si.

Essa divergência decorre, conforme discutido anteriormente, da multiplicidade de atuações das Universidades Federais no Brasil. Por conta disso, verifica-se que há modelos em que o “Custo da Universidade” se propõe a medir o custo da unidade administrativa, já em outros modelos a proposta é medir o custo do ensino, pesquisa e extensão. Há também os modelos que se propõem a calcular o custo por aluno na atividade de ensino, e outros que se propõem a calcular o custo global por aluno.

Desta forma, a determinação da variável “Custo da Universidade” depende da prévia definição do modelo de apuração utilizado. O Quadro 13 evidencia essa variável sob as diversas perspectivas apresentadas nos modelos de apuração de custos.

Quadro 13 – Perspectivas dos Modelos para Apuração dos Custos das Universidades

Modelo	Variáveis Consideradas	Perspectiva da Variável	Tipo
Wolynec (1990)	Custo da Universidade	Custo do Órgão/Entidade	Ordinal
SESU/MEC (1994)	Custo da Universidade	Custos Atividades Fim	Ordinal
		Custos Atividades Meio	Ordinal
Peñaloza (1999)	Custo da Universidade	Custo do Órgão/Entidade	Ordinal
		Custo do Ensino	Ordinal
TCU (2002)	Custo Corrente	Custo do Órgão/Entidade	Ordinal
Machado (2002)	Despesas Após Ajustes Patrimoniais	Custo do Órgão/Entidade	Ordinal
		Custo das Ações de Governo	Ordinal
Peter et al (2003)	Custo da Universidade	Custos Atividades Fim	Ordinal
		Custos Atividades Meio	Ordinal
Amaral (2004)	Custo da Universidade	Custo do Órgão/Entidade	Ordinal
		Custos Atividades Fim	Ordinal
		Custos Atividades Meio	Ordinal
Morgan (2004)	Custo da Universidade	Custo do Órgão/Entidade	Ordinal
		Custo do Ensino	Ordinal
Reinert (2005)	Custo da Universidade	Custo do Órgão/Entidade	Ordinal
		Custos Atividades Fim	Ordinal
		Custos Atividades Meio	Ordinal
		Custo com o Nível Universitário	Ordinal

Fonte: Elaboração do autor com base nos modelos de apuração de custos.

A descrição pormenorizada de cada variável Custo da Universidade foi feita quando se discutiu, anteriormente, as peculiaridades de cada modelo de apuração de custos.

Verifica-se, a partir do Quadro 13, que os modelos de apuração de custos, basicamente, se propõem a estimar os custos das universidades sob as perspectivas institucional (Custo do Órgão) e dos produtos/serviços gerados à sociedade (Custo das Atividades-Fim e das Atividades-Meio).

No entanto, apesar de haver, em princípio, uma certa homogeneidade definição da variável dependente a ser estimada (Custo da Universidade), verifica-se que as informações de custos geradas se mostram, em princípio, bastante heterogêneas e de difícil verificação da fidedignidade do custo estimado.

Esse fato ocorre, em princípio, por conta dos modelos partirem de uma base informacional uniforme (execução do orçamento), mas, a definição das variáveis a serem consideradas na apuração dos custos ocorre de forma bastante heterogênea entre os modelos. Esse fato é verificado em decorrência da ausência de um estudo mais analítico-conceitual a

respeito da correlação entre as variáveis orçamentárias e patrimoniais em relação à informação de custos.

Os sistemas de apuração existentes até então parecem não satisfazer às necessidades das próprias instituições, de seus administradores, do governo e da sociedade em geral, [...] pois a maioria dos sistemas não apresenta padronização mínima necessária para possíveis confrontações. Enquanto alguns pontos são considerados relevantes por um determinado autor ou em uma determinada proposta, não o são em outro e, mais do que isso, algumas vezes esses fatores sequer são mencionados. (REINERT, 2005, p.27)

Nesse ponto, de forma a reduzir a subjetividade na escolha das variáveis que devem ou não compor o modelo de apuração de custos, este trabalho dissertativo fará uma análise teórico-conceitual na literatura no intuito de se estudar as características comportamentais das variáveis envolvidas na execução do orçamento e identificar aquelas que mantêm uma relação com a informação de custos a ser estimada e aquelas em que não é verificada essa relação. Evidentemente, deverão ser consideradas apenas as variáveis orçamentárias que guardam relação com a definição de custos, sob a ótica das universidades federais.

3.5 COLETA DE DADOS

A coleta dos dados ocorrerá, basicamente, em dois momentos: O primeiro consiste em consultas na literatura acadêmica acerca das metodologias desenvolvidas para a apuração da informação de custos aplicáveis às universidades federais do Brasil. Fruto dessa pesquisa identificou-se 9 metodologias para estimar custos. Em princípio, se verificou que todas as metodologias têm como ponto de partida as informações oriundas da execução orçamentária da despesa, das quais são propostos ajustes que objetivam em transformar a informação orçamentária em informação de custos.

Num segundo momento foram coletados dados e informações contábeis das universidades referentes à execução orçamentária da despesa no ano de 2015, bem como os dados referentes aos ajustes orçamentários e patrimoniais identificados em cada modelo de apuração de custos. A coleta desses dados ocorreu por meio de consultas diretas aos bancos de dados das universidades, por meio do sistema de execução orçamentária e financeira do Governo Federal (SIAFI), adotado por todas as universidades federais brasileiras. Essas consultas ocorreram por meio da utilização do sistema Tesouro Gerencial do Governo Federal.

3.5.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)

O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é o sistema informatizado oficial do Governo Federal onde são processados, de forma centralizada, todos os eventos relacionados à gestão contábil sob as óticas orçamentária, financeira e patrimonial da União.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão gestor desse sistema, que é disponibilizado para utilização obrigatória por todos os órgãos da “Administração Pública Direta Federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União” (STN, 2016).

O SIAFI foi constituído para atender, entre outros, aos seguintes objetivos:

- Prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do tesouro nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- Permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- Permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- Integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- Permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos;
- Proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal. (Secretaria do Tesouro Nacional, 2016)⁶

O SIAFI, basicamente, é composto por duas vertentes: Operacional e Gerencial.

A vertente Operacional é composta por dois subsistemas: SIAFI, propriamente dito, e o SIAFIWEB. Esses subsistemas, basicamente, são utilizados para registrar os fatos contábeis (*input*) relacionados aos elementos patrimoniais (ativos, passivos e variações patrimoniais), orçamentários (execução da receita e despesa orçamentária), financeiros (programação financeira), além de elaborar os demonstrativos contábeis exigidos pela legislação (Balancos

⁶ Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

Patrimonial e Orçamentário, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido).

Evidentemente que o SIAFI, sob a ótica operacional, não controla todos os aspectos da gestão pública do Governo Federal. Para situações específicas que requerem uma atuação especializada do Governo Federal existem os sistemas estruturantes, como é o caso do SIGEPE, que é o sistema de gestão de pessoas; o SICONV, que é o sistema de gestão de convênios; o SIASG, que é o sistema de integrado de administração de serviços gerais; o SCDP, que controla os gastos com diárias e passagens; entre outros.

Porém, apesar dos controles específicos ocorrerem nesses sistemas, todos os fatos que geram ou venham a gerar impactos orçamentários, financeiros e patrimoniais são transmitidos automaticamente ao SIAFI, tornando esse sistema no maior banco de dados e informações contábeis da Administração Pública Federal.

Entretanto, a vertente operacional do SIAFI é bem limitada no que diz respeito ao tratamento dos dados para finalidades específicas de cunho gerencial. Basicamente, o tratamento dado é para fins de atendimento às demandas legais (Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido).

Assim, para suprir essa lacuna informacional do SIAFI, surge o SIAFI sob a vertente gerencial, que é composta por dois sistemas: o SIAFI Gerencial e o Tesouro Gerencial. Esses dois sistemas permitem que as informações do SIAFI sob a ótica operacional sejam tratadas de forma livre, de acordo com a necessidade do usuário da informação, sem necessariamente seguir a estrutura pré-definida nos instrumentos legais.

Basicamente, o que diferencia o SIAFI Gerencial do Tesouro Gerencial é o Plano de Contas da União utilizado como base. Em 2015, a União começou a utilizar efetivamente um novo plano de contas, em aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT 16) e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Por conta disso, as informações que são geradas sob a estrutura antiga do plano de contas da União, ou seja, para os fatos contábeis de natureza orçamentária, financeira e patrimonial que ocorreram

até o final do exercício financeiro de 2014 são tratados pelo sistema SIAFI Gerencial; já os fatos contábeis ocorridos a partir do exercício de 2015, são tratados pelo sistema Tesouro Gerencial.

Assim, considerando que, conforme se verificou na Revisão da Literatura, todas as metodologias de apuração da informação de custos analisadas apuram essa informação a partir dos dados referentes à execução orçamentária e patrimonial das universidades; considerando que todas as universidades federais brasileiras utilizam o SIAFI como sistema oficial de execução orçamentária, financeira e patrimonial, desta forma, se constituindo numa base de dados comum e padronizada que possibilita uma homogeneização das informações e, conseqüentemente, contribuindo para a redução do problema de comparabilidade institucional apontado na literatura; considerando também que o Tesouro Gerencial se constitui num sistema de extração de dados do SIAFI onde os dados podem ser moldados de acordo com as necessidades específicas do usuário da informação, possibilitando, em princípio, que as informações geradas pelas universidades sejam moldada de acordo com as especificidades de cada metodologia de apuração de custos, este trabalho dissertativo utilizará o Tesouro Gerencial como instrumento de coleta e execução dos dados.

Pretende-se com este trabalho dissertativo parametrizar o Tesouro Gerencial para executar todas as variáveis que compõem as metodologias de apuração de custos analisadas. A partir desta parametrização e execução dos dados, será feita uma análise comparativa entre as variáveis consideradas em cada modelo com à definição de custos apresentada pela IFAC.

A partir dessa análise comparativa buscou-se identificar qual metodologia conseguiu estimar a informação de custos em harmonia com à definição apresentada pela IFAC. Quando não foi identificada essa harmonia, procedeu-se com uma análise de cada variável componente da metodologia no intuito de apresentar sugestões de aprimoramento, por meio da inclusão de novas variáveis, que se enquadram na definição de custos e que não foram consideradas na metodologia, ou exclusão de variáveis originalmente consideradas na metodologia, mas que não apresentam consonância com a definição de custos preconizada pela IFAC.

Uma vez identificados e propostos esses ajustes conceituais nas metodologias, estes foram parametrizados e executados no Tesouro Gerencial. A partir desses ajustes verificou-se que as

informações apuradas ficaram mais próximas da definição de custos preconizada pela IFAC, em relação às primeiras informações geradas pelas metodologias.

3.6 TÉCNICA ESTATÍSTICA

Nesta pesquisa, a partir da coleta dos dados de origem orçamentária e patrimonial, num primeiro momento (ANEXO A), foram calculados os custos de cada universidade federal em 2015 (Custo do Órgão) sob as perspectivas originais dos modelos de apuração discutidos no Capítulo 2. Num segundo momento (ANEXO B), a partir dos ajustes teóricos propostos por esta pesquisa a cada modelo, foram novamente calculados os custos de cada universidade federal.

A partir da descrição e sintetização desses dados foi feita a apuração do Custo Total das Universidades Federais Brasileiras, tanto sob a perspectiva original quanto ajustada, que se constitui na consolidação dos custos apurados em todas as universidades federais, correspondendo ao volume total de recursos consumidos pelas universidades federais sob a perspectiva de cada modelo de apuração (ANEXO A e B). Os resultados foram evidenciados sob a forma de tabelas e gráficos, dos quais foram demonstradas as amplitudes totais dos custos geradas pelas perspectivas originais dos modelos. De acordo com KAZMIER (1982, p. 45), “amplitude total é a diferença entre o maior e o menor valores que não tenham sido agrupados em uma distribuição de frequência”.

Partindo da premissa de que quanto mais afastada de zero for a amplitude total apresentada entre os modelos de apuração, maior o grau de heterogeneidade da informação de custos apurada para o mesmo objeto de custo (Custo do Órgão), desta forma confirmando as críticas apresentadas pela literatura (Capítulo 2) à falta de uma homogeneização conceitual na definição das variáveis que devem ser consideradas na apuração dos custos das universidades federais. Portanto, a redução da amplitude total entre os modelos representa uma redução do nível de discrepância entre a informação de custos apurada, sendo este o objetivo dos ajustes propostos nesta pesquisa quando da apuração do custo sob a perspectiva ajustada dos modelos (ANEXO B).

Assim, esta pesquisa tem por base a Estatística Descritiva que, de acordo com Kazmier (1982), se constitui em técnicas de coleta e análise de dados quantitativos baseada na sintetização e descrição desses dados tanto por meio de gráficos como análise computacional. Ainda de acordo com Kazmier (1982), a análise descritiva de dados pode ocorrer por meio de duas formas de medidas: Medidas de Tendência Central e Medidas de Variabilidade.

As medidas de tendência central são úteis por identificarem um valor “típico” em um grupo de valores. Por outro lado, as medidas de variabilidade dizem respeito à descrição de um grupo em termos da variabilidade existente entre os itens incluídos dentro do grupo. (KARMIER, 1982, p. 45)

Considerando que o enfoque dado por esta pesquisa à análise dos dados será a descrição desses a partir da verificação da variabilidade entre os custos apurados em cada modelo, por meio da Amplitude Total, pode-se dizer que, dentro do campo da Estatística Descritiva, a descrição dos dados será por meio da definição de medidas de variabilidade.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 CUSTO DA UNIVERSIDADE (CUSTO DO ÓRGÃO/ENTIDADE)

O Custo da Universidade (Órgão/Entidade) corresponde ao objeto de custo em que as metodologias predominantemente se focam em apurar. Em princípio pode-se afirmar que a busca pela apuração do custo do órgão (Custo Total da Universidade) visa estimar o valor global do *input* da informação de custos, se constituindo como a base para a estimativa dos demais objetos de custos que venham a ser demandados, tendo em vista que os modelos de apuração consideram como Custo Total da Universidade o valor total dos recursos consumidos pela universidade no período.

Para esse tipo de apuração, é considerado como custo o somatório de todas as variáveis que se constituem na utilização/consumo de recursos em todas as áreas de atuação da universidade.

Conforme alertado nas próprias metodologias, a definição das variáveis que devem ser consideradas na apuração de um determinado objeto de custo tem sido bastante heterogêneas, haja vista em alguns casos haver uma discrepância conceitual entre os objetos de custo. Peñaloza (1999), por exemplo, alerta que há uma falta de consonância conceitual em se definir o que é custo do órgão e custo do ensino. O custo do ensino está inserido no custo do órgão, porém, a recíproca não é exatamente a mesma. Assim, de forma a contribuir com o aprimoramento das discussões acerca das variáveis que devem ser consideradas na apuração específica de cada objeto de custo, esta pesquisa detalhará todas variáveis orçamentárias e patrimoniais de forma a identificar as que guardam relação com o objeto de custo (Custo do Órgão).

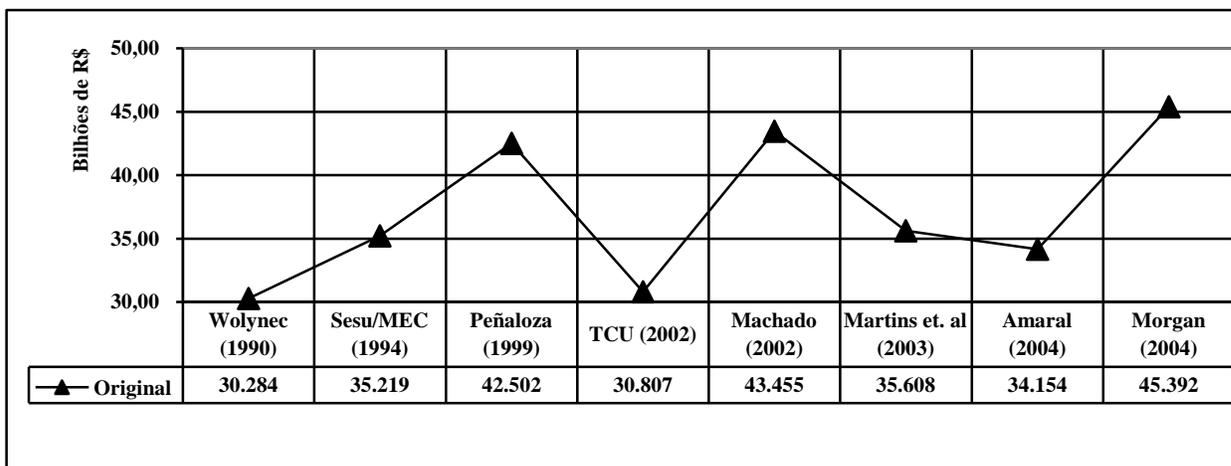
Esta pesquisa parte da premissa de que o objeto Custo da Universidade (Custo do Órgão) se constitui no valor dos recursos que foram consumidos em todas as atividades executadas pela universidade num determinado período, sendo utilizado o ano de 2015 como base para esta pesquisa. Assim, a informação de custos apurada se constitui na base informacional à disposição da universidade para fins de futuros tratamentos mais analíticos (*input*), de acordo com as necessidades específicas de cada universidade, dos quais ensejam que sejam observadas as etapas básicas preconizadas pela IFAC (2000) que são: definição do objeto de custos, classificação dos custos e critérios de associação dos custos aos objetos de custos.

A partir das discussões acerca dos elementos basilares que os modelos de apuração da informação de custos se utilizam na tentativa de se estabelecer um elo entre as informações orçamentária e a de custos, tem-se a base teórica para a efetiva apuração do Custo da Universidade, sob a ótica do objeto de custos Custo do Órgão.

Para isso, nesta pesquisa, as variáveis orçamentárias e patrimoniais das universidades foram extraídas do sistema oficial do Governo Federal chamado Tesouro Gerencial, onde foram executados relatórios individualizados de cada uma das 66 universidades federais do Brasil sob a perspectiva de cada modelo de apuração de custos. Os resultados dessa extração podem ser verificados na Tabela 7 (Anexo A), que evidencia os custos apurados para o objeto de custos Custo do Órgão sob a perspectiva da estrutura original de apuração da informação de custos de cada modelo, onde podem ser verificados os graus de discrepância dos resultados obtidos (custos) quando comparadas as metodologias.

O Gráfico 1, extraído da Tabela 7 (Anexo A), evidencia, para fim exemplificativo, o somatório dos custos totais das 66 universidades federais (Custo do Órgão) no ano de 2015 a partir das perspectivas originais dos modelos de apuração analisados nesta pesquisa e das informações extraídas do Tesouro Gerencial.

Gráfico 1 – Custo Total das Universidades Federais Brasileiras em 2015 (Custo do Órgão)



Fonte: Elaboração do autor com base nos dados da pesquisa

A partir do Gráfico 1, tem-se a constatação das críticas identificadas na literatura brasileira quanto à grande heterogeneidade de resultados da apuração da informação de custos nas diferentes metodologias, apesar de todas terem partido do mesmo ponto (execução

orçamentária da despesa). Verifica-se que as discrepâncias no resultado das apurações se apresentam de forma considerável, haja vista que, tendo por base a mesma fonte de dados para o objeto de custos “Custo do Órgão”, os valores chegaram a variar em mais de R\$ 15 bilhões, tendo como menor valor apurado R\$ 30,284 bilhões, de acordo com o modelo de Wolynech (1990), e maior valor apurado de R\$ 45,391 bilhões, de acordo com o modelo de Morgan (2004), perfazendo uma discrepância de 49,8%.

Portanto, a escolha de um modelo em relação a outro pode comprometer a fidedignidade da informação que servirá de base para a apuração de qualquer objeto de custos que se possa vislumbrar nas universidades, culminando num comprometimento da fidedignidade do processo de verificação da eficiência e eficácia, que tem como base a informação de custos, gerando resultados completamente antagônicos quando comparadas as metodologias.

Conforme discutido anteriormente, em princípio, o motivo para a ocorrência dessas discrepâncias está na grande diversidade de variáveis orçamentárias e patrimoniais que serviram como condutoras da migração da informação orçamentária para a informação de custos. A seguir, será feita uma identificação e análise pormenorizada dos elementos orçamentários e patrimoniais utilizados em todas as universidades federais e que guardam ou não relação com a informação de custos.

4.1.1 Variáveis Orçamentárias

As variáveis orçamentárias consideradas para fins de apuração da informação de custos são as decorrentes da execução da despesa orçamentária. Essa premissa é utilizada em todas as metodologias de apuração haja vista que, conforme discutido anteriormente, a contabilidade aplicada ao setor público brasileiro ainda é fortemente influenciada pela execução do orçamento público. As variáveis orçamentárias a seguir são semelhantes à todas as universidades federais brasileiras, portanto, podem ser consideradas para todas elas no processo de apuração da informação de custos.

- **Despesa Orçamentária Executada Total:** Corresponde ao valor total das despesas orçamentárias que foram empenhadas no exercício financeiro. Essa variável é constituída do somatório das Despesas Correntes e Despesas de Capital e se constitui no ponto de partida de todas as metodologias de apuração de custos analisados neste estudo. Entretanto, conforme se

discutiu anteriormente, pelo fato da execução orçamentária da despesa se utilizar primordialmente pelo Regime de Caixa Modificado, apenas parte dessa execução possui o elemento-base de caracterização da informação de custo, ou seja, apenas parte dessa execução se constitui no efetivo consumo de recursos utilizados pela universidade na execução de suas atividades.

Vale salientar que alguns modelos de apuração partiram da execução total da despesa orçamentária (Corrente e Capital), enquanto outros consideraram apenas a execução orçamentária das despesas correntes excluindo, com isso, as despesas de capital da estrutura de apuração da informação de custos. A razão para a exclusão dessas despesas será exposta quando for tratado do ajuste Despesa de Capital.

Assim, quando o modelo utilizar como ponto de partida a execução total da despesa, haverá a necessidade de se considerar na estrutura de apuração do custo o ajuste Despesas de Capital. Quando o modelo utilizar apenas a execução das despesas correntes como ponto de partida, não deverá ser considerado na estrutura de apuração do custo o ajuste Despesas de Capital, haja vista tal ajuste já ter-se configurado na definição do ponto de partida do modelo.

- **Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados:** Conforme discutido no Capítulo 4, os Restos a Pagar se constituem no valor dos recursos que foram empenhados mas não foram pagos até o final do exercício financeiro. Os Restos a Pagar se subdividem em Não Processados e Processados, sendo estes os recursos que foram empenhados e liquidados, ou seja, houve a efetiva entrega de bens ou prestação de serviços na Universidade, já aqueles se constituem no montante dos recursos que foram empenhados, mas, ainda não houve a efetiva entrega de bens ou prestação de serviços na Universidade. Assim, os Restos a Pagar não Processados não representam a efetivação dos elementos base para fins de informação de custos, uma vez que não se verifica o efetivo consumo de recursos econômicos por parte da Universidade.

Entretanto, por força da Lei nº 4.320/1964, os Restos a Pagar Não Processados são inscritos (registrados) como parte integrante da execução orçamentária da despesa. Desta forma, a variável Inscrição em Restos a Pagar Não Processados, por não se caracterizar como custo sob a ótica da IFAC, deve ser considerada como dedutora do valor da variável Despesa Orçamentária

Executada no momento da apuração da informação de custos. Conforme se pode verificar no Quadro 12, apenas o modelo de Machado (2002) considerou esta variável na estrutura de apuração da informação de custos. Assim, essa variável se constitui num dos pontos que representam a base das discrepâncias verificadas nos valores dos custos apurados pelas metodologias, conforme evidenciado no Gráfico 1 e no Anexo A.

- **Despesas com Execução de Restos a Pagar Não Processados:** Considerando que, por meio do ajuste Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados, essas despesas orçamentárias foram deduzidas da apuração da informação de custos, por não se haver verificado a efetiva execução dos recursos por parte da universidade, evidentemente que quando ocorrer a efetivação dessa execução dever-se-á considerá-la para fins da apuração do custo da universidade, tendo em vista que contabilmente tem-se caracterizada a efetiva entrega de bens ou prestação de serviços.

Entretanto, vale ressaltar que, semelhantemente ao que ocorre com a despesa orçamentária, a execução de restos a pagar não processados engloba tanto recursos originados de Despesas Correntes quanto de Despesas de Capital. Assim, para fins de utilização da variável Execução de Restos a Pagar Não Processados, deve-se excluir da apuração os recursos que não se configuram como efetivo consumo/utilização de benefícios econômicos dentro do período a que se refere à apuração da informação de custos. Assim, deve-se excluir da composição do ajuste as execuções de restos a pagar não processados oriundas de Despesas de Capital, Formação de Estoques, Despesas de Exercícios Anteriores e Sentenças Judiciais, pelas razões explicitadas nas variáveis a que se referem esses itens de gastos.

Assim, o montante a ser considerado como variável Execução de Restos a Pagar Não Processados, que vai ser somado na estrutura de apuração da informação de custos devendo obedecer ao seguinte cálculo:

Ajuste Execução de Restos a Pagar Não Processados = Restos a Pagar Não Processados Executados Total (liquidados a pagar e liquidados pagos) – (Restos a Pagar Não Processados Executados de Sentenças Judiciais, Despesas de Exercícios Anteriores, Formação de Estoques e Despesas de Capital)

Conforme se pode verificar no Quadro 12, apenas o modelo de Machado (2002) considerou esta variável na estrutura de apuração da informação de custos. Assim, essa variável se constitui em mais um dos pontos que representam a base das discrepâncias verificadas nos valores dos custos apurados pelas metodologias, conforme evidenciado no Gráfico 1 e no Anexo A.

- **Despesas de Capital:** Conforme discutido no Capítulo 4, as Despesas de Capital se constituem nos recursos relacionados a gastos com a assunção de ativos (Investimentos e Inversões Financeiras) ou baixa de passivos (Amortização de Empréstimos e Financiamentos). Portanto, seu reconhecimento e registro não guardam relação com a informação de custos, haja vista que são oriundos de fatos permutativos que não alteram a situação patrimonial da Universidade. A variável Despesas de Capital é um item que compõe a variável Despesa Orçamentária Executada e, por isso, deve ser considerada como dedutora do valor dessa variável. Entretanto, é importante considerar que parte da Despesa de Capital pode ter sido executada por meio da inscrição em Restos a Pagar Não Processados, assim, o montante das Despesas de Capital que deve ser considerado na apuração da informação de custos corresponde ao valor total dessa variável deduzido do valor das Despesas de Capital já considerada na variável Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados. Portanto, deve ser procedido o seguinte cálculo:

Ajuste de Despesas de Capital = Despesa de Capital Executada Total - Despesas de Capital Inscritas em Restos a Pagar Não Processados.

Conforme se pode verificar no Quadro 12, com exceção dos modelos de Amaral (2004) e Reinert (2005), todos os modelos deduziram a variável Despesa de Capital do processo de apuração da informação de custos. Portanto, a não dedução das despesas de capital da base de apuração da informação de custos se constituem numa limitação importante para as metodologias de Amaral (2004) e Reinert (2005).

Vale ressaltar que a contrapartida da não consideração das despesas de capital como item de medição dos custos da universidade (custo do órgão), especificamente as despesas com Investimentos e Inversões Financeira, que tratam da incorporação de elementos que se referem à itens de ativo, está na inclusão da variável Depreciação e Amortização na apuração que, por não

está vislumbrada na execução orçamentária da despesa, compõe os ajustes patrimoniais que serão discutidos no subcapítulo 6.3.1.2.

- **Despesas Com Formação de Estoques:** Basicamente, se constituem nos recursos utilizados para a aquisição de bens de consumo, os quais são classificados no âmbito das universidades federais sob as rubricas de Material de Consumo (elemento de despesa 30) e Materiais de Distribuição Gratuita (elemento de despesa 32). Nessas rubricas, de acordo com o SIAFI2015, devem ser considerados os gastos com material de expediente, materiais esportivos, materiais de limpeza, materiais hospitalares, laboratoriais, odontológicos, entre outros. Contabilmente, todos os materiais adquiridos pelas universidades ingressam no estoque, porém, podendo existir dois possíveis tratamentos após esse ingresso: consumo imediato, que se constituem nos bens que entraram e saíram do estoque dentro do mês; e entrada de estoque, que se constituem nos bens que entraram no estoque, porém, a saída só ocorrerá em momento futuro. Nos casos de consumo imediato, por se constituir, em princípio, na efetiva utilização/consumo dos benefícios econômicos, devem ser considerados como elemento constituinte da informação de custos. Nos casos em que não ocorre a saída de estoque, por se constituir em utilização futura dos benefícios econômicos, não devem ser considerados como elementos constituinte da informação de custos, tendo em vista que devem ser reconhecidos pela Contabilidade como elementos constituidores de ativos.

Um outro ponto que merece ser levado em consideração sobre as despesas orçamentárias executadas com materiais para formação de estoques diz respeito ao fato de parte dessa execução ter ocorrido por meio da inscrição em restos a pagar não processados, ou seja, foram reconhecidos e registrados orçamentariamente como executados, porém, ainda não houve o efetivo ingresso do material na universidade, desta forma, não devem ser considerados para fins de apuração da informação de custos.

Apesar dessas peculiaridades dos recursos direcionados à formação de estoque, a execução orçamentária da despesa apresenta elementos que permitem distinguir apenas os recursos inscritos em restos a pagar não processados, não sendo possível distinguir entre os recursos efetivamente executados quais se destinaram ao consumo imediato (custo) e quais efetivamente se destinaram à formação de estoques (ativos).

Assim, a execução orçamentária da despesa com formação de estoque apresenta uma limitação à apuração da informação de custos, uma vez que informa todos os recursos que ingressaram no estoque, mas, não os que efetivamente foram consumidos.

Essa limitação pode ser superada a partir dos controles contábeis patrimoniais, onde as baixas de estoque são efetivamente reconhecidas e registradas, conforme oportunamente se verá na análise da variável patrimonial Consumo de Estoques no subcapítulo 6.3.1.2.

Portanto, no processo de apuração da informação de custos, toda a despesa orçamentária efetivamente executada deverá ser considerada como constituinte da variável Formação de Estoques, devendo esta ser constituída como dedutora na apuração do custo da universidade. A parte da execução que se refere ao efetivo consumo do estoque só será considerada nos ajustes patrimoniais. Assim;

Ajuste Formação de Estoque = Despesa Corrente Executada Total (elementos de despesa 30 e 32) – Despesa Corrente Inscrita em Restos a Pagar Não Processados (elementos de despesas 30 e 32)

Conforme evidenciado no Quadro 12, apenas os modelos de Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004) consideraram os valores referentes à formação de estoques da estrutura de apuração de custos, se constituindo numa limitação das demais metodologias.

- **Despesas de Exercícios Anteriores:** Conforme discutido anteriormente no Capítulo 4, as despesas de exercícios anteriores se constituem no montante de gastos que foram ocorridos em anos anteriores, mas, por algum motivo, não puderam ser reconhecidos e registrados contabilmente de forma tempestiva. A legislação brasileira vigente preconiza que essas situações sejam incluídas na execução orçamentária da despesa do ano corrente em um elemento de despesa específico (elemento 92). Assim, apesar de se referirem à gastos ocorridos em anos anteriores, orçamentariamente, são considerados como despesas do ano em que ocorre a efetiva passagem do gasto pela fase de empenho.

Assim, considerando o Regime de Competência, as despesas de exercícios anteriores não devem ser consideradas para fins de apuração da informação de custos, uma vez que o efetivo consumo dos recursos ocorreu em período anterior ao da efetiva apuração da informação de

custos. Como essas despesas são elementos constituintes da variável Despesa Orçamentária Executada, deve ter seu valor deduzido na apuração.

Entretanto, é importante considerar que pode acontecer dessas despesas de exercícios anteriores terem sido inscritas em restos a pagar não processados. Assim, parte das despesas de exercícios anteriores já foi deduzida da execução orçamentária por meio do ajuste Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados. Logo, a variável Despesas de Exercícios Anteriores deve ser apurada da seguinte forma:

Ajuste Despesas de Exercícios Anteriores = Despesa Orçamentária Corrente Executada (elemento de despesa 92) - Despesa Corrente Inscrita em Restos a Pagar Não Processados (elemento de despesa 92)

Apenas o modelo de Machado (2002) considerou a variável Despesas de Exercícios Anteriores como dedutora na estrutura de apuração da informação de custos, revelando, mais uma vez, uma limitação às demais metodologias.

4.1.2 Variáveis Patrimoniais

Assim como a definição das variáveis orçamentárias que devem ser consideradas ou não na apuração da informação de custos nas universidades federais, haja vista a necessidade de se expurgar da apuração os elementos que, apesar de guardarem associação com as despesas orçamentárias, não guardam associação com a definição de custos, também é muito importante fazer um estudo das variáveis patrimoniais que guardam associação com a definição de custos, mas, por serem essencialmente econômicas, não são vislumbradas na execução orçamentária da despesa pública.

Assim, conforme discutido anteriormente, considerando que a execução orçamentária obedece, basicamente, às regras do Regime de Caixa (Caixa Modificado), variáveis que não guardam relação com desembolsos não são contempladas na execução orçamentária da despesa. Essas variáveis essencialmente patrimoniais devem ser incluídas, haja vista guardarem associação com a informação de custos.

- **Depreciação/Amortização:** A depreciação/amortização se referem ao reconhecimento e registro contábil do consumo dos bens tangíveis (depreciação) e intangíveis (amortização). Essa

variável não é considerada na execução orçamentária da despesa, haja vista que o seu reconhecimento e registro não representam um desembolso por parte da universidade.

A variável Depreciação/Amortização, guarda uma relação direta com a variável orçamentária Despesas de Capital do tipo Investimentos e Inversões Financeiras, haja vista que se constituem em recursos públicos dispendidos para a aquisição de itens que comporão a estrutura patrimonial da universidade e que, futuramente, serão consumidos nas atividades da universidade e, conseqüentemente, deverão ser reconhecidos e registrados sob o enfoque patrimonial como depreciação/amortização.

Assim, considerando que os recursos relacionados à Investimentos e Inversões Financeiras foram expurgados da apuração da informação de custos, por se referirem à benefícios que serão consumidos futuramente (ativos), esses recursos só serão considerados para fins de apuração da informação de custos quando forem efetivamente consumidos, ou seja, por meio da depreciação/amortização.

Apesar de haver uma relação direta entre às Despesas de Capital e a Depreciação/Amortização, a recíproca não pode ser necessariamente considerada como verdadeira, pois nem todos os bens utilizados pela universidade tiveram origem na execução orçamentária, como é o caso, por exemplo, dos bens oriundos de doações recebidas que, por não representarem desembolsos para universidade, não são consideradas na execução orçamentária, porém, a depreciação/amortização ocorrerá apesar disso.

Conforme evidenciado no Quadro 12, apenas os modelos da SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), de Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004) consideraram os valores referentes à depreciação/amortização na estrutura de apuração de custos, se constituindo numa limitação das demais metodologias.

- **Consumo de Estoques:** Se constitui no momento em que a contabilidade reconhece e registra que os bens originalmente estocados (ativos) foram efetivamente consumidos, sob a ótica patrimonial. Como o consumo desses bens não guardam necessária relação com desembolsos de recursos, não são considerados como norteadores do reconhecimento e registro contábil sob a ótica orçamentária.

A variável Consumo de Estoques guarda uma relação direta com a variável orçamentária Formação de Estoques, tendo em vista que todas despesas que foram originalmente expurgadas nos ajustes orçamentários, serão consideradas para fins de apuração da informação de custos das universidades no momento de seu efetivo consumo (variável Consumo de Estoques).

Essa relação ocorre porque, com exceção das devoluções de bens em estoque, todas as aquisições para estoque serão consumidas futuramente, se constituindo como ativo na fase de aquisição e aproximando-se da definição de custos quando do seu efetivo consumo.

No entanto, a variável Consumo de Estoques por ser essencialmente patrimonial, não guarda uma necessária vinculação com os elementos constituintes da execução orçamentária da despesa, podendo ocorrer casos de consumos de estoques que não foram oriundos de despesas orçamentária, como é o caso de bens de estoque recebidos por meio de doações.

Como se pode verificar no Quadro 12, apenas os modelos de Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004) consideraram os valores referentes ao consumo de estoques na estrutura de apuração de custos, sendo esta uma limitação das demais metodologias.

- **Despesas Ocorridas sem Execução Orçamentária:** Considera-se, para fins deste trabalho, que Despesas Sem Execução Orçamentária se constituem nos montantes que são exigíveis mas não tiveram iniciada previamente à execução orçamentária da despesa, ou seja, se constitui nos gastos que foram incorridos sem a efetiva autorização orçamentária prévia (empenho).

A legislação brasileira, voltada para a ótica orçamentária, exige que as entidades públicas só efetivem gastos após a formal autorização orçamentária, que se constitui na fase do Empenho. Essa exigência pode ser verificada na Lei nº 4.320/1964 em seu artigo 60 onde preceitua que “é vedada a realização de despesa sem prévio empenho”.

Conforme discutido anteriormente, o empenho da despesa se configura como a efetiva autorização formal para um ente incorrer em gastos. Sob a ótica orçamentária, embora que um gasto efetivamente tenha ocorrido, se esse não estiver precedido do empenho, não pode ser reconhecido como despesa.

Esse tipo de tratamento ocorre por conta do regime de caixa modificado que é utilizado na execução orçamentária, haja vista que a efetiva garantia de que ocorrerá o desembolso por parte do ente público está configurada na fase de empenho pois, de acordo com a legislação vigente no Brasil, o pagamento da despesa está condicionada à sua regular liquidação e esta tem como condicionante à prévia emissão da nota de empenho, conforme se pode verificar nos artigos 62 e 63 da Lei nº 4.320/1964.

Assim, dada a forte influência legalista verificada na ótica orçamentária, a base para o reconhecimento de um fato contábil como despesa não é a efetiva ocorrência desse fato, mas, a existência de autorização legal (empenho), ou seja, embora um gasto tenha efetivamente ocorrido na universidade, orçamentariamente, esta só o reconhecerá como despesa quando for efetivada a fase de empenho.

Apesar dessa peculiaridade da despesa orçamentária, nessas situações os gastos devem ser reconhecidos e tratados pela contabilidade apenas sob a ótica patrimonial, devendo haver o efetivo reconhecimento e registro da despesa patrimonial, haja vista que as bases sustentadoras da informação de custos são o Regime de Competência e o efetivo consumo de recursos, independentemente de aspectos legalistas, conforme preconiza a IFAC (2010):

Se a informação deve representar fielmente as transações e outros eventos que ela pretende representar, é necessário que essas transações e outros eventos sejam considerados e apresentados de acordo com a sua essência e realidade econômica, e não apenas de acordo com sua forma legal. A essência das transações e outros eventos nem sempre é consistente com a sua forma legal. (IFAC, 2010, p. 80)

No Brasil, a própria Lei nº 4.320/1964 prevê que a contabilidade deve proceder com o reconhecimento e registro dos fatos que não foram resultantes da execução da despesa em contas intituladas Variações Patrimoniais⁷. Esse tratamento foi absorvido pelo MCASP.

Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária. (MCASP, 2014, p. 23)

⁷ Lei nº 4.320/1964, art. 100: As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Assim, pode ocorrer nas universidades federais gastos que, por não terem formalmente se subordinado ao estágio de Empenho da despesa orçamentária, não foram considerados nas variáveis orçamentárias de apuração da informação de custos, portanto, por se tratarem de fatos eminentemente patrimoniais, devem ser incluídos na apuração custos junto às demais variáveis patrimoniais.

Na estrutura de contas de todas as universidades federais, os fatos resultantes da ocorrência de gastos sem previsão orçamentária são reconhecidos e registrados como uma variação patrimonial diminutiva intitulada “Incorporação de Passivos” e, ao mesmo tempo, é reconhecida e registrada a obrigação da universidade perante terceiros, independentemente da execução orçamentária da despesa⁸. Portanto, em princípio, a conta “Incorporação de Passivos” é a base para a apuração da variável patrimonial Despesas Ocorridas sem Execução Orçamentária.

Entretanto, é importante mencionar que, conforme discutido no Capítulo 1, devido à forte influência legalista verificada na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, todas as incorporações de passivo são reconhecidas e registradas como variações patrimoniais diminutivas, apesar de nem todas representarem alteração na situação patrimonial líquida da universidade, assim, não caracterizando efetivamente o consumo de bens ou serviços por parte da universidade.

Algumas incorporações de passivos podem se referir à itens cujo efetivo consumo só ocorrerá futuramente (elementos de ativo), como é o caso de aquisições para formação de ativos em geral (estoques, obras, bens móveis, entre outros), portanto, só se constituindo em elementos para a composição da informação de custos apenas futuramente quando efetivamente ocorrer o consumo desses bens por parte da universidade.

Há também as incorporações de passivos que podem se referir à eventos contábeis cujo consumo de bens e serviços ocorreu em exercícios anteriores (Despesas de Exercícios Anteriores) e, considerando o Regime de Competência, não representam elementos para a composição da estrutura de apuração da informação de custos.

⁸ Essas obrigações são consideradas Passivo Permanente ou Passivo (P), que se constituem nas obrigações que dependem de autorização orçamentária para serem efetivamente baixadas. Esse tratamento está preconizado na Lei nº 4.320/1964 (art. 105, § 4º) e no MCASP (2014).

Outra peculiaridade é identificada no processo de reconhecimento de passivos não só nas universidades federais, mas, em todas as entidades da União, pois todos os eventos registrados como incorporação de passivos se referem, no momento do reconhecimento, à elementos eminentemente patrimoniais, tendo em vista que há pendência legal que inviabilizou o início da execução orçamentária. Entretanto, quando tem-se regularizada essa pendência, ou seja, quando é efetivada a fase de empenho, esses elementos passam a compor a execução orçamentária da despesa, não havendo mais reflexos modificativos na estrutura patrimonial⁹.

Por conta disso, dever-se-á considerar como variável Despesas Ocorridas sem Execução Orçamentária apenas as incorporações de passivo que, no momento da apuração da informação de custos, ainda estavam pendentes de autorização orçamentária, haja vista que quando efetivamente ocorrer essa autorização, esses elementos de passivo passarão automaticamente a compor a variável orçamentária Despesa Orçamentária Executada. Assim, considerar o valor total da variação patrimonial diminutiva Incorporação de Passivo como item componente da apuração da informação de custos poderá gerar duplicidade de elementos na estrutura de apuração.

Assim, a variável Despesas Ocorridas sem Execução Orçamentária deverá considerar apenas as incorporações de passivos que se refiram a bens e serviços efetivamente consumidos pela universidade no período de apuração da informação de custos e que estejam ainda pendentes de autorização orçamentária no momento dessa apuração, ou seja, dever-se-á considerar o valor residual do Passivo Permanente (P) que se enquadre no conceito de custo (consumo de bens e serviços no período da apuração).

Conforme se pode verificar no Quadro 12, nenhum dos modelos consideraram uma variável patrimonial similar na estrutura de apuração da informação de custos, se constituindo numa limitação desses modelos.

Despesas Efetivas de Adiantamentos: Corresponde à efetiva ocorrência dos gastos anteriormente reconhecidos como despesa orçamentária, apesar de se referirem à adiantamentos de folha de despesas de pessoal e encargos (adiantamentos de 13º salários, férias, etc.), diárias,

⁹ Nesses casos, de acordo com o MCASP (2014), ocorre apenas uma permutação nos elementos do passivo, onde o evento anteriormente reconhecido como Passivo Permanente (P), passa a ser considerado como Passivo Financeiro (F), ou seja, deixa de ser um passivo pendente de autorização orçamentária e passa a ser um passivo com autorização orçamentária. Por conta da Lei nº 4.310/1964 uma obrigação só pode ser baixada pelo pagamento após a efetiva autorização orçamentária (empenho). Assim, uma obrigação só pode ser pagar se se enquadrar como Passivo (F).

suprimento de fundos, etc. Nesses casos, como o próprio nome sugere, tratam-se de execuções orçamentárias referentes à antecipação de gastos, ou seja, o efetivo fato gerador só ocorrerá no futuro. Na verdade, tendo por base o princípio da Competência, tem-se que esses fatos se configuram na definição de ativo, só devendo ser considerado para fins de custo apenas quando da efetiva ocorrência do fato gerador.

Como na execução orçamentária da despesa não há distinção entre os montantes de gastos em que o fato gerador foi ocorrido dos que ainda não houve tal ocorrência. Logo, deve-se expurgar o montante total dessa despesa orçamentária e, posteriormente, incluir apenas o montante em que efetivamente se incorreu o fato gerador, ou seja, quando o custo, por Competência, foi efetivamente incorrido. As concessões de adiantamentos, conforme se viu nos ajustes orçamentários, foram excluídos da apuração dos custos por não se ter sido verificada a ocorrência do fato gerador dos gastos, de acordo com o princípio da competência. No entanto, quando se incorrer, por Competência, as despesas oriundas desses adiantamentos, essas deverão ser incluídas na apuração da informação de custos.

Apenas o modelo de Machado (2002) preconiza a utilização dessa variável, constituindo-se numa limitação aos demais modelos.

- **Outras Variáveis Exclusivamente Patrimoniais:** Dever-se-á considerar no processo de apuração da informação de custos nas universidades, além das variáveis patrimoniais discutidas anteriormente, todas os eventos contábeis que possuam como característica básica o fato de serem exclusivamente patrimoniais e que, por conta disso, não terem sido contemplados na execução orçamentária da despesa no momento da apuração da informação de custos. Entretanto, vale salientar que, além disso, dever-se-á considerar como elementos-base para a consideração dessas variáveis patrimoniais o efetivo consumo de bens e serviços e o Regime de Competência, conforme preconiza a IFAC (2000).

Desta forma, a partir da definição das variáveis orçamentárias e patrimoniais que guardam relação com a definição de custos pelo padrão internacional apresentado pela IFAC, tem-se os elementos basilares à uma busca pela convergência e homogeneização conceitual à estimativa da informação de custos nas universidades federais, conforme se verá a seguir.

4.1.3 Proposta de Ajustes aos Modelos de Apuração de Custos

A partir da definição do ponto de partida para a apuração da informação de custos e da análise e estruturação das variáveis orçamentárias e patrimoniais que direta ou indiretamente guardam relação com a definição de custos apresentada pela IFAC (2000), tem-se estruturado os elementos básicos que estabelecem um elo entre o orçamento público e a informação de custos nas universidades federais, conforme se pode verificar no Quadro 14, que foi estruturado para evidenciar todas as etapas de migração da execução orçamentária da despesa para a informação de custos, sendo evidenciadas as contribuições e limitações dos modelos para cada variável a ser considerada migração.

**Quadro 14 - Proposta de Estrutura de Apuração do Custo das Universidades
Contribuições e Limitações dos Modelos)**

	Variáveis Consideradas	Contribuição dos Modelos	Limitação aos Modelos
Ponto de Partida	Despesa Orçamentária Executada Total	Todos	-
Ajustes Orçamentários	(-) Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados	Machado (2002)	Woly nec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Martins et. al. (2003), Amaral (2004), Morgan (2004) e Reinert (2005)
	+ Despesas com Execução de Restos a Pagar Não Processados	Machado (2002)	
	(-) Despesas de Capital	Woly nec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Amaral (2004) e Reinert (2005)
	(-) Despesas com Formação de Estoques	Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Woly nec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Amaral (2004) e Reinert (2005)
	(-) Concessão de Adiantamentos	Machado (2002)	Woly nec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Martins et. al. (2003), Amaral (2004), Morgan (2004) e Reinert (2005)
	(-) Despesas de Exercícios Anteriores		
Ajustes Patrimoniais	+ Depreciação/Amortização	SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), de Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Woly nec (1990), TCU (2002), Amaral (2004) e Reinert (2005)

**Quadro 14 - Proposta de Estrutura de Apuração do Custo das Universidades
Contribuições e Limitações dos Modelos)**

	+ Consumo de Estoques	Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Wolyneç (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Amaral (2004) e Reinert (2005)
	+ Despesas Ocorridas Sem Execução Orçamentária	-	Todos
	+ Despesas Efetivas de Adiantamentos	Machado (2002)	Wolyneç (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Martins et. al. (2003), Amaral (2004), Morgan (2004) e Reinert (2005)
Resultado	= Input da Informação de Custos (Custo do Órgão)		

Fonte: Elaboração do autor com base nos dados da pesquisa.

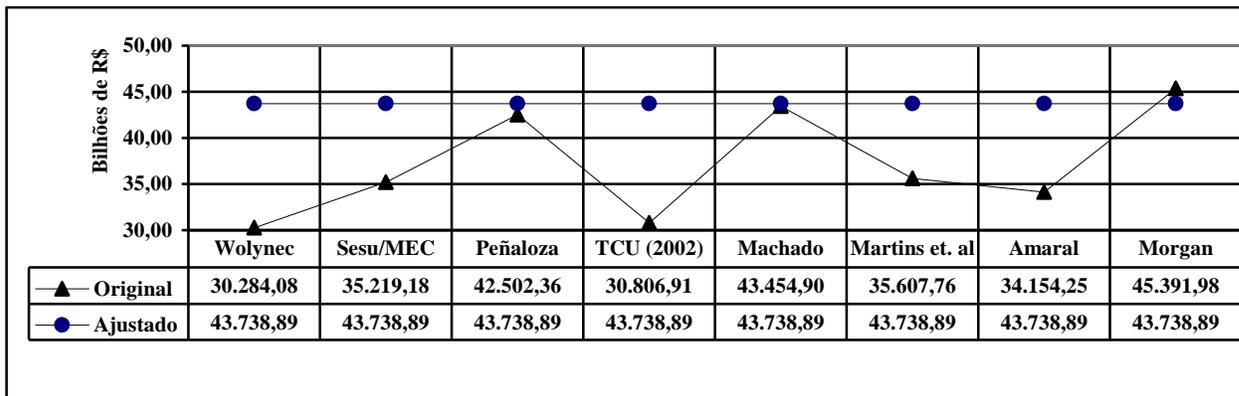
Verifica-se no Quadro 14 que, das metodologias de apuração da informação de custos analisadas nesta pesquisa, o modelo de Machado (2002) se apresenta como o que abrangeu a maior quantidade de variáveis orçamentárias e patrimoniais, tendo por base a definição da IFAC para custos. Percebe-se, também, que a única variável não abordada pelo modelo de Machado (2002) também não foi considerada por nenhum dos modelos analisados, se constituindo em contribuição desta pesquisa para o aprimoramento do elo entre o orçamento público e a informação de custos (redução da assimetria informacional). Assim, em princípio, o modelo de Machado (2002) é o que apresentou os elementos da informação de custos mais próximos da definição dada pelo padrão internacional de contabilidade estabelecido pela IFAC.

Vale ressaltar que a apuração apresentada no Quadro 14 se constitui na verificação dos elementos que se caracterizam como custos para as universidades federais sob a ótica do objeto de custos “Custo do Órgão”, que se constitui na identificação do total de recursos consumidos pela universidade na execução de todas as suas atividades.

A identificação do custo do órgão se constitui no *input* (fonte de dados) para a apuração da informação de custos nos demais objetos de custos que venham ser auferidos na universidade, ou seja, a informação sobre os custos dos demais objetos decorrem do custo do órgão (Custo da Universidade). A Tabela 8 (Anexo B) evidencia como essas discrepâncias são eliminadas por meio dos ajustes propostos no Quadro 14 às limitações apresentadas nas metodologias.

O Gráfico 2, extraído da Tabela 8 (Anexo B), apresenta uma comparação entre os resultados obtidos para os modelos sob duas perspectivas: Original e Ajustada. A perspectiva Original do modelo corresponde aos resultados da apuração da informação de custos propostas inicialmente pelos seus respectivos autores, as quais foram evidenciados no Gráfico 1. A perspectiva Ajustada corresponde à aplicação das variáveis orçamentárias e patrimoniais discutidas neste capítulo e estruturada no Quadro 14.

Gráfico 2 – Custo Total Ajustado das Universidades Federais Brasileiras em 2015 (Custo do Órgão)



Fonte: Elaboração do autor com base nos dados da pesquisa

A partir da Tabela 8 (Anexo B) e Gráfico 2, percebe-se que após a análise e associação entre as variáveis orçamentárias e patrimoniais das universidades federais com a definição de custos preconizada pela IFAC (2000), que apresenta o padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público, tem-se uma redução da assimetria informacional entre os modelos, haja vista que a informação de custos apurada se mostrou coincidente para todos os modelos, com isso, sendo possível a homogeneização dos resultados apurados.

Verifica-se que o modelo de Machado (2002), conforme mencionado anteriormente, foi o que apresentou resultado mais próximo da informação de custos preconizada pela IFAC (2000), sendo apresentada uma discrepância de cerca 0,65%. Os modelos que apresentaram os maiores níveis de discrepância, entre os custos originalmente apurados e a definição da IFAC (2000), foram o de Woly nec (1990) e o do TCU (2002) sendo, respectivamente, 30,7% e 29,5%. É importante salientar que o modelo do TCU (2002) se constitui na base oficial de aferição dos indicadores de desempenho das universidades federais, que é utilizada como um dos critérios de aprovação dos orçamentos dessas universidades. Desta forma, verifica-se que o custo utilizado como base para a aprovação dos orçamentos das universidades apresenta, de acordo com esta

pesquisa, uma discrepância com a essência da informação de custos de 29,5% para menos. Assim, essa distorção pode ser considerada como uma das possíveis variáveis que podem estar causando à redução do orçamento para a Educação Superior, conforme evidenciado na Tabela 3.

Considerando a definição de custos da IFAC (2000), tem-se que o custo total das universidades federais brasileiras em 2015, sob a ótica do objeto “Custo do Órgão”, foi de R\$ 43,7 bilhões. Essa informação representa o quanto as 66 universidades federais consumiram de recursos para gerir todas as suas atividades. Conforme se pode verificar no Gráfico 2 e Anexo B, esse valor é obtido independentemente do modelo de apuração utilizado, demonstrando que a base das divergências foi rompida com a harmonização conceitual dos modelos à definição de custo sob a ótica do padrão internacional de contabilidade pública.

Conforme discutido nesta pesquisa, as universidades desenvolvem uma grande diversidade de atividades que resultam em estruturas organizacionais bastante complexas e heterogêneas, que dificulta a definição de um modelo de apuração de custos que se aplique integralmente à todas as universidades. No entanto, esta pesquisa partiu do princípio que essa heterogeneidade se apresenta não em sua integralidade, mas, a partir de um certo ponto limítrofe, ou seja, as universidades possuem bases informacionais semelhantes até um certo ponto e a partir desse ponto se iniciam as peculiaridades de cada universidade.

A similaridade informacional das universidades reside na execução orçamentária e patrimonial (variáveis orçamentárias e patrimoniais), que permite a apuração da informação de custos sob a ótica do Órgão, pois a concepção de órgão para todas elas é a mesma. Assim, a definição e apuração do Custo da Universidade (Custo do Órgão) se constitui na identificação do ponto limítrofe entre as similaridades e particularidades das universidades. Desse custo apurado derivam todos os outros custos que se possa apurar na universidade, ou seja, tem-se uma base homogênea para se apurar os custos dos demais objetos, pois o Custo do Órgão se constitui na aglutinação de todos os demais objetos de custos das universidades, tendo algumas mais e outras menos objetos de custos mensuráveis, de acordo com suas peculiaridades.

Assim, a partir do Custo do Órgão, tem-se o ponto de partida para a apuração, por exemplo, dos custos dos objetos “Custo do Ensino”, “Custo com Hospital Universitário”, “Custo

com Pesquisa”, “Custo por Departamento”, “Custo com Capacitação de Servidores” e outros objetos pertinentes a cada universidade.

A seguir serão discutidas as variáveis que foram originalmente consideradas pelos modelos de apuração, mas, não puderam ser consideradas na estrutura de ajustes propostos no Quadro 14.

4.1.4 Variáveis não Consideradas na Proposta de Ajustes aos Modelos de Apuração de Custos

Conforme discutido anteriormente, a grande diversidade de variáveis consideradas individualmente por cada modelo de apuração se constituem no alicerce para a geração da grande heterogeneidade de resultados apresentados no Anexo A. Nesta pesquisa, se verificou que grande parte dessas variáveis, quando analisadas de forma pormenorizada, ou não guardam relação com a definição de custos ou, quando se enquadram na definição, não guardam relação com o objeto de custos.

A seguir será analisada cada uma dessas variáveis as quais, na verdade, também se constituem em limitações específicas de cada modelo quando consideradas na composição da estrutura de apuração da informação de custos para o objeto “Custo do Órgão”.

Da proposta de Woly nec (1990), evidenciada no Quadro 1, não foram consideradas as variáveis Despesas com Inativos e Despesas com Hospital Universitário.

Em relação à variável Despesas com Inativos, se constitui na parte da despesa orçamentária que é dispendida com aposentadorias. Na proposta de Woly nec (1990), essa variável foi considerada como dedutora pois, em princípio, não guarda relação com a atividade-fim da universidade, haja vista que esses gastos não guardam relação direta ou indireta com o ensino, pesquisa e extensão. Considerando que os gastos com aposentados não decorrem do consumo de benefícios econômicos presentes nas atividades-fim da universidade, de fato, esses gastos não deveriam compor à apuração da informação de custos. No entanto, quando considerado o objeto de custos “Custo do Órgão”, essa variável não deve ser deduzida da apuração, uma vez que se constitui em consumo de recursos por parte da universidade, inclusive podendo se constituir em item de apuração de um objeto de custo que pode ser mensurado:

“Custo com Aposentados”. Por conta disso, para fins do conhecimento do custo total da universidade, a variável Despesas com Inativos não deve ser deduzida da apuração.

Em relação à variável Despesas com Hospitais Universitários, Wolyneć (1990) considerou-a como dedutora no processo de apuração por não conseguir apresentar uma forma de identificar, de forma objetiva, nas despesas orçamentárias efetivadas nos hospitais universitários, as parcelas individualizadas que cada atividade-fim consome dos gastos dos hospitais. Entretanto, para fins de apuração do “Custo do Órgão” não se verifica essa limitação, haja vista, que todos esses gastos são consumidos dentro desse objeto, portanto, não há a necessidade de utilização de critérios arbitrários de rateio. Assim, as Despesas com Hospitais Universitários não devem ser deduzidas da apuração do “Custo do Órgão”.

As demais variáveis consideradas por Wolyneć (1990), “Orçamento Executado” e Despesas de Capital”, se constituíram em contribuição à estrutura apresentada no Quadro 14.

Em relação ao modelo apresentado pela SESU/MEC (1994), esta pesquisa não considerou as variáveis “Pagamentos de Aposentados” e “Pagamentos de Pensionistas” como dedutoras na apuração do Custo do Órgão, haja vista que se constituem efetivamente em consumo de recursos por parte da universidade.

A grande limitação dessas variáveis está na terminologia utilizada “Pagamentos”, haja vista que, desta forma, vincula a informação de custos ao Regime de Caixa e não ao de Competência, conforme preconiza o padrão internacional.

A variável “Pagamentos de Aposentados” pode ser equiparada à variável “Despesas com Inativos”, apresentada por Wolyneć (1990), tendo em vista que ambas se referem aos gastos da universidade com aposentados. Conforme discutido anteriormente, para fins de apuração do objeto “Custo do Órgão” os gastos com aposentados não devem ser deduzidos da apuração por se enquadrarem efetivamente na definição de custos dada pelo padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público.

A variável “Pagamentos de Pensionistas”, corresponde aos gastos com pensões geralmente relacionadas aos valores juridicamente devidos aos familiares que, por conta da morte do servidor, continuam a receber a remuneração deste. É importante salientar que as Pensões

Alimentícias não devem ser consideradas como integrantes da variável “Pagamentos de Pensionistas”, haja vista que se constituem em gastos do servidor e não da universidade, que é apenas a responsável pelo desconto do servidor e repasse ao beneficiário final. Assim, semelhantemente à variável “Pagamentos de Aposentados”, a variável “Pagamentos de Pensionistas” não deve ter seu valor deduzido da apuração do objeto “Custo do Órgão”, haja vista que se constitui em recursos utilizados pela universidade. Entretanto, conforme se discutirá no subcapítulo 6.3.3, para fins de apuração dos custos das atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão, os valores orçamentariamente executados a título de pagamentos de pensão deverão ser deduzidos da apuração, pois não guardam relação com a execução dessas atividades.

As demais variáveis abordadas pela SESU/MEC (1994) se constituíram em contribuições para a estrutura de apuração do Custo do Órgão evidenciada no Quadro 14 e são elas: Despesa Orçamentária Executada, Despesas de Capital e Depreciação/Amortização.

Em relação ao modelo de Peñaloza (1999) as variáveis “Despesas Correntes” e “Custo de Investimento (Depreciação)” se constituíram em contribuições para a definição das variáveis que devem compor a apuração do objeto “Custo do Órgão” apresentadas no Quadro 14. Entretanto, a variável “Despesas Oriundas de Recursos Descentralizados (Convênios, etc.)” não foi considerada relevante por essa pesquisa para fins de apuração do Custo do Órgão.

Conforme discutido anteriormente, os recursos descentralizados se constituem em recursos orçamentários que originalmente pertencem à outras entidades, mas, por meio de um acordo (geralmente convênio), são transferidos para a universidade executar esses recursos em projetos específicos geralmente ligados ao Ensino, Pesquisa e Extensão. Conforme se discutirá adiante, no subcapítulo 6.3.2, a caracterização do enquadramento de um evento como custo da universidade deve ser o efetivo usufruto do benefício econômico (consumo dos recursos) e não a origem orçamentária. Assim, a variável “Despesas Oriundas de Recursos Descentralizados (Convênios, etc.)” não deve se apresentar como dedutora na estrutura de apuração do Custo do Órgão, haja vista que se constitui efetivamente em consumo de recursos por parte da universidade, apesar desse recurso originalmente não ser de sua responsabilidade sob a ótica orçamentária.

Do modelo do TCU (2002), conforme se pode verificar no Quadro 14, apenas a variável “Despesas Correntes da Universidade” se apresentou como contribuição à apuração do custo da universidade sob a ótica do objeto de custos “Custo do Órgão”. As demais variáveis não puderam ser consideradas na apuração: “65% das Despesas Correntes do(s) Hospital(is) Universitário(s) e Maternidade(s)”, “Aposentadorias e Reformas”, “Pensões”, “Sentenças Judiciais”, “Despesas com Pessoal Cedido – Docentes e Técnicos-Administrativos”, “Despesas com Afastamento País/Exterior – Docente e Técnico-Administrativo”.

A seguir, tem-se as discussões sobre a definição e análise das variáveis que devem ser consideradas para a apuração do objeto de custo “Custo dos Programas de Governo”, preconizado pelo modelo de Machado (2002).

4.2 CUSTO DOS PROGRAMAS E AÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

Conforme se pode verificar no Quadro 13, os principais objetos de custos que os modelos de apuração se focam são o Custo do Órgão, o Custo dos Programas e Ações, que é proposto por Machado (2002), e o Custo das Atividades Fim e Meio. A partir de agora será feita uma discussão acerca das premissas básicas que devem ser utilizadas no processo de apuração da informação de custos dos programas e ações orçamentárias.

Tem-se discutido nesta pesquisa que, historicamente, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil tem seus procedimentos fortemente direcionados à figura do controle orçamentário. A gestão orçamentária está inserida numa estrutura maior de planejamento onde o orçamento-programa¹⁰ configura-se como a base dessa estruturação. Conforme Machado (2002), o programa é o elo entre a estratégia (planejamento) e a efetiva execução (orçamento), orientando toda a gestão governamental. De acordo com Machado (2002), como a gestão pública está subordinada ao planejamento/orçamento, a informação de custos deve se focar no seu principal objeto: o programa.

No que diz respeito à estruturação da apuração da informação de custos, para fins de alocação às ações e programas, há certas situações que culminam numa dificuldade de aplicabilidade dos modelos de apuração. Essas dificuldades, em princípio, residem nas variáveis

¹⁰ Consiste na elaboração de um programa de trabalho que é expresso por um conjunto de ações a serem realizadas, onde se identificam os recursos necessários à sua execução. MOTA (2004, p. 25)

essencialmente patrimoniais, pois não necessariamente guardam relação vinculatória com os elementos dos programas e ações orçamentárias. O objetivo deste capítulo é identificar e discutir algumas dessas dificuldades.

4.2.1 Identificação do Critério de Alocação dos Custos

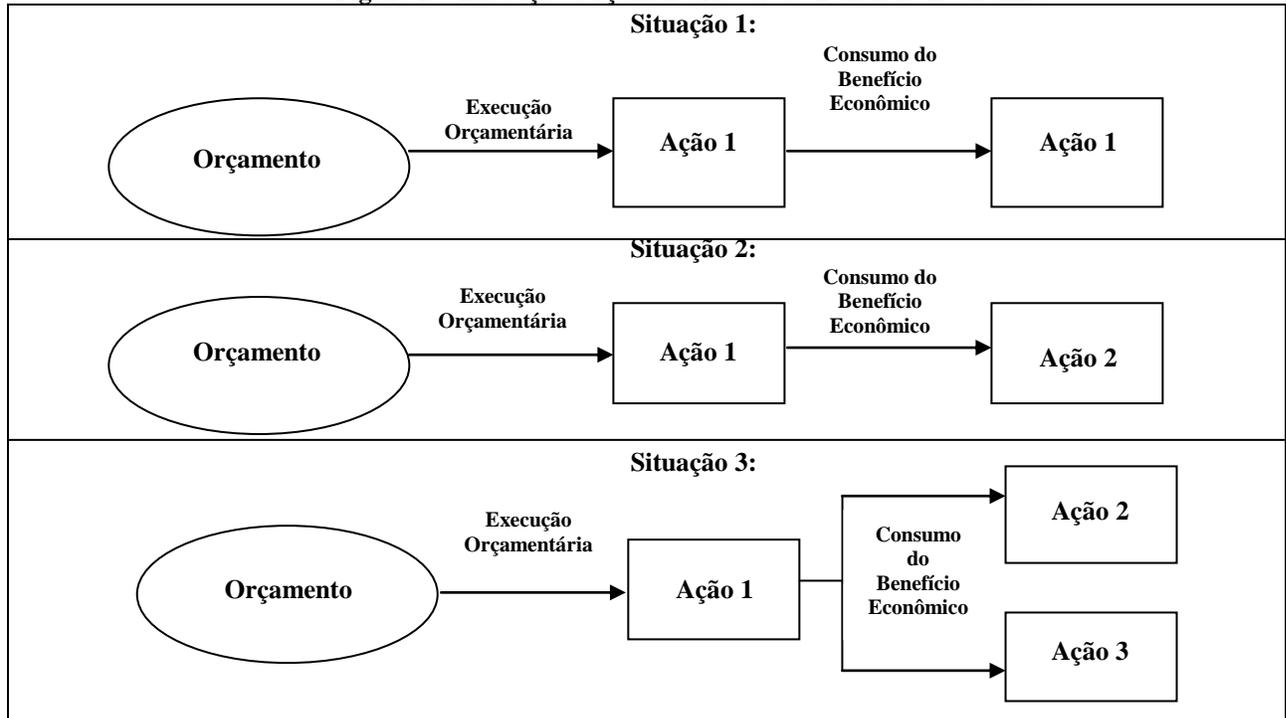
Uma vez que se tenha o *input* da informação de custos (Custo do Órgão), é preciso que a informação seja produzida a partir da definição dos aspectos que nortearão a alocação dos custos aos programas e ações, ou seja, a apuração dos custos dependerá, previamente, da definição de critérios de alocação, no sentido de se identificar as variáveis orçamentárias e patrimoniais que deverão servir de base condutora do custo ao programa/ação. Em princípio pode-se identificar dois aspectos que norteiam a definição do critério de alocação, um onde o custo é conduzido ao programa/ação com base na sua origem orçamentária e outro onde a efetiva utilização/redução do benefício econômico é a base condutora do custo aos programas/ações.

A Figura 1 apresenta três situações que comumente ocorre durante a execução orçamentária e patrimonial das universidades federais. Na situação 1 a execução orçamentária da despesa ocorre em favor da Ação 1 e o efetivo consumo dos benefícios econômicos também ocorre em favor da Ação 1; na Situação 2 a execução orçamentária da despesa ocorre em favor da Ação 1, mas, o efetivo consumo dos benefícios econômicos também ocorre em favor da Ação 2; finalmente, na Situação 3 a execução orçamentária da despesa ocorre em favor da Ação 1 e o efetivo consumo dos benefícios econômicos também ocorre em favor tanto da Ação 2 quanto Ação 3.

Desta forma, pode-se verificar que nem sempre a ação orçamentária de origem do recurso (orçamento) equivale à ação onde ocorre o efetivo consumo dos bens e serviços (benefícios econômicos)¹¹.

¹¹ De acordo com a IFAC (2010), Benefício Econômico representa o potencial de um bem ou serviço em gerar fluxo de caixa, esses benefícios podem sofrer acréscimos, como é o caso das Receitas (Variações Patrimoniais Aumentativas), por exemplo, bem como decréscimos, como é o caso das Despesas (Variações Patrimoniais Diminutivas). Desta forma, o consumo de bens e serviços e o consumo/usufruto de benefícios econômicos, conceitualmente, se equivalem.

Figura 1 – Execução Orçamentária versus Benefício Econômico



Fonte: Elaboração do autor

Na Situação 1 o critério de alocação dos custos é, em princípio, simples, uma vez que, independentemente da origem do recurso ou usufruto do benefício econômico, a Ação 1 receberá a carga de custos. Situações práticas em que ocorrem essa situação se verifica nas ações orçamentárias cujas despesas são destinadas exclusivamente à atividade de Pesquisa e os recursos são efetivamente consumidos nessa atividade, ou seja, tanto a origem orçamentária quanto o efetivo usufruto do benefício econômico ocorrem na mesma ação. Nesses casos, em princípio, não se verifica maiores dificuldades em apurar os custos da ação, uma vez que a execução orçamentária da despesa ocorre com a perfeita identificação do objeto de custo ao qual serão alocados os recursos.

Já em relação às situações 2 e 3 a alocação dos custos depende da solução do seguinte questionamento: “Os custos serão alocados à qual ação?”, Ou seja, “A alocação dos custos deverá ser feita com base na origem dos recursos ou no usufruto do benefício econômico?”. Na prática essas situações ocorrem, por exemplo em relação às ações relacionadas ao pagamento de pessoal ativo da universidade. Nessas ações orçamentárias a origem é uma, mas, o consumo efetivo dos recursos ocorre em uma ou mais ações diferentes, ou seja, a execução orçamentária da despesa ocorre na ação de pagamento de pessoal, mas, por exemplo, esses recursos são consumidos por

diversas outras ações distintas, como ações de Ensino, Pesquisa, Extensão, Apoio Administrativo, entre outras.

Nessas situações alocação dos custos ao objeto deve se basear na prévia definição do critério a ser considerado. A seguir, ter-se-á uma discussão acerca das vantagens e limitações na utilização de cada um desses critérios.

4.2.1.1 Alocação dos Custos Com Base Nos Benefícios Econômicos

Considerando que a definição de custos preconizada pela IFAC (2000) está associada ao efetivo consumo de bens e serviços (usufruto econômico de um bem ou serviço), pode-se dizer que as alocações dos custos às ações e, conseqüentemente, aos programas, devem ser feitas com base na efetiva utilização do benefício econômico.

A utilização desse critério tem uma aplicabilidade plena, se a ação/programa se comportar semelhantemente às situações 1 e 2 apresentadas na Figura 1, uma vez que é, de certa forma, simples a identificação do montante de benefícios econômicos que a ação consome.

Já em relação à Situação 3, a aplicabilidade só será plena se for possível identificar, com certa segurança, os montantes de custos que deverão ser alocados às respectivas ações que se valerem dos benefícios econômicos. No entanto, se a ação que tem a origem orçamentária beneficia outras ações, mas há uma dificuldade na identificação dos montantes dos benefícios que cada ação se valerá, a aplicabilidade do critério em discussão dependerá, no mínimo, de um arbitramento na alocação dos custos, situação essa prevista no MCASP.

[...] deve ser analisado na implantação do Sistema de Custos é o caso da apuração da parcela de custos conjuntos a ser atribuída a cada um dos programas, ou seja, quando um custo é comum a dois ou mais programas, por exemplo, é necessária a utilização de algum critério de rateio para efetuar a alocação do custo a cada programa. (MCASP, 2011, p. 131)

Um fato que pesa na utilização desse critério é a possibilidade de ações, do tipo Projeto, correrem o risco de existirem orçamentariamente e não existirem na composição dos custos. Os projetos são ações orçamentárias que têm a peculiaridade de ter sua atuação limitada no tempo, podendo ser extintos antes do início da utilização dos benefícios econômicos, sendo a alocação dos custos feita não a este projeto e sim, futuramente, à(s) atividade(s) que se utiliza(m) do benefício econômico. Portanto, essa ação (projeto) existirá apenas sob a ótica orçamentária, uma

vez que os custos efetivos estarão diluídos nas atividades que estão se valendo do benefício econômico.

Portanto, a escolha do critério de alocação dos custos às ações que se valem do efetivo benefício econômico vai ao encontro das preconizações do padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público, entretanto, recai, em alguns casos, na necessidade de se arbitrar subjetivamente os montantes a serem alocados, sendo essa uma limitação da alocação dos custos com base no usufruto dos benefícios econômicos.

4.2.1.2 Alocação dos Custos com Base na Origem Orçamentária

A utilização do critério de alocação dos custos com base na origem orçamentária da ação é de sobremaneira mais simples que a utilização do critério do benefício econômico, uma vez que, facilita a identificação da ação a qual o custo será alocado, bastando a identificação ser feita por meio execução orçamentária da despesa que, conforme se discutiu anteriormente, é semelhante em todas as universidades federais.

A utilização da base orçamentária também facilita a alocação dos custos, uma vez que permite que essa alocação ocorra diretamente, de forma objetiva, à ação, sem a necessidade de identificação e utilização de um critério arbitral de rateio.

Se as ações envolvidas estiverem submissas ao mesmo programa, a utilização desse critério não impactará na apuração dos custos do programa. Caso contrário, ou seja, se as ações envolvidas estiverem vinculadas a diferentes programas, a ação que se constituiu como origem orçamentária receberá toda a carga de custos, embora que o benefício econômico esteja vinculado à outra(s) ação(ões).

Apesar da relativa facilidade de alocação dos custos, esse critério mantém relação muito mais com os aspectos formais do orçamento do que com as preconizações da essência contábil. Portanto, não é o mais indicado como base para reconhecimento dos custos.

4.2.2 Variáveis Orçamentárias

Uma vez apurada a informação de custos do objeto de custos “Custo do Órgão” (Custo Total da Universidade), tem-se os elementos básicos para um maior detalhamento do custo

apurado, sob a ótica de qualquer outro objeto de custo, como é o caso em tela o “Custo do Programa/Ação Orçamentária”.

Para isso o critério de apuração é semelhante ao utilizado na apuração do Custo do Órgão, ou seja, por meio da definição das variáveis orçamentárias e patrimoniais que guardam relação conceitual com a informação de custos, conforme tem-se evidenciado no Quadro 14.

No que diz respeito às variáveis orçamentárias não se verifica dificuldades de alocação dos custos, sobretudo sob o critério da alocação com base na origem orçamentária, uma vez que por se tratar de variáveis eminentemente orçamentárias, estas são executadas diretamente com base na estrutura de programas e ações que estão contidas em todos os elementos formadores das variáveis orçamentárias.

Assim, as variáveis orçamentárias a serem consideradas são as evidenciadas no Quadro 14.

4.2.3 Variáveis Patrimoniais

A facilidade para apuração das variáveis orçamentárias não é verificada entre as variáveis patrimoniais em razão de não guardarem necessária relação com a execução orçamentária da despesa e, conseqüentemente, com os programas/ações orçamentárias.

- **Depreciação/Amortização:** Conforme discutido anteriormente, a depreciação/amortização são importantes fontes de dados para a apuração da informação de custos, mas, por se referirem a eventos que não geram desembolsos por parte da universidade, não são considerados na execução orçamentária da despesa, por se tratarem de fenômenos de eminente natureza econômica. A alocação desses custos às ações e programas é, provavelmente, um dos maiores desafios para a efetiva estruturação da informação de custos, uma vez que o seu registro não guarda nenhuma relação, de fácil identificação, com o orçamento.

A grande dificuldade reside no fato do registro contábil, no SIAFI (que é o sistema base desta pesquisa), ser feito de forma genérica, por meio do enquadramento e consolidação da depreciação/amortização às contas contábeis. Esse fato, por si só, mostra que o registro da depreciação/amortização feito pela contabilidade, não permite a alocação dos custos às ações/programas, uma vez que cada item patrimonial (bem), que deve ser controlado pelo sistema

de patrimônio, guarda uma associação específica com uma ou mais ações/programas. Por conta disso, a depreciação/amortização deve guardar relação com a ação/programa no nível mais analítico, ou seja, por item patrimonial, que não se constitui em foco de atuação da contabilidade.

Portanto, como o registro contábil da depreciação/amortização, feito no SIAFI, não consegue evidenciar a informação de custos, de forma analítica (por item patrimonial), em nível de ações/programas (e nem deve se propor a isso dada a imensa carga de bens que compõe o patrimônio público), o sistema de controle patrimonial interno de cada universidade deve ser a base de dados da depreciação para a informação de custos. O SIAFI deve ser utilizado, neste caso, apenas como fonte de verificação da consistência dos dados.

A utilização e adequação do sistema de controle patrimonial às exigências da informação de custos são, por si só, um grande desafio a ser enfrentado e, atualmente, se constitui numa limitação à apuração da informação de custos dos programas/ações orçamentárias, haja vista que se verificou nesta pesquisa que grande parte das universidades federais sequer reconhecem e registram a depreciação/amortização.

O sistema de patrimônio deve ser desenvolvido e adequado para que haja uma associação de cada bem com a ação a qual devem ser alocados os custos, de acordo com o critério de alocação a ser empregado (se pela origem do crédito orçamentário ou usufruto do benefício econômico).

Duas outras situações suscitam mais uma discussão quanto a alocação dos custos com depreciação/amortização aos programas/ações orçamentárias: Incorporação de bens por doação e bens em que não é mais possível verificar a origem orçamentária.

Quando da incorporação de bens por doação, por exemplo, não é possível a utilização do critério de alocação com base na origem orçamentária, uma vez que não é possível identificar uma dotação que autorizou essa incorporação, e quando é possível essa identificação, pode acontecer da ação/programa não pertencer à estrutura orçamentária da universidade.

Caso semelhante é o da existência de bens, geralmente mais antigos, onde a identificação da origem orçamentária não é mais possível. Também neste caso, não é possível a utilização do critério de alocação com base na origem orçamentária.

Em ambas as situações, a melhor forma de alocação dos custos é por meio da identificação das ações que vão usufruir, ou que estão usufruindo, do benefício econômico gerado por esses bens.

Portanto, conforme abordado anteriormente, as discussões sobre as formas de alocação dos custos às ações/programas merecem ser intensificadas, uma vez que, apesar do critério de alocação com base na origem orçamentária ser mais simples de ser utilizado, não atende a certas situações específicas. Por outro lado, essas situações não impactam negativamente no critério de alocação com base no benefício econômico que, aparentemente, só encontra limitação no que diz respeito à necessidade de utilização de critérios arbitrários de alocação, que exigem um controle patrimonial bem consolidado, fato ainda não verificado no serviço público federal.

- **Consumo de Estoques:** Em relação aos procedimentos de alocação dos custos de consumo de estoques aos programas e suas respectivas ações há algumas peculiaridades que dificultam essa alocação, conforme veremos a seguir.

Consumo Imediato dos Estoques:

As aquisições para consumo imediato são aquelas em que os bens passam pelo estoque apenas para controle da movimentação, sem ficar efetivamente estocado no período de apuração da informação de custos. Neste caso, não há dificuldades de alocação do custo ao programa/ação, uma vez que, como a baixa ocorreu simultaneamente à fase de liquidação da despesa orçamentária, haverá um registro do custo do consumo do estoque com a identificação das informações do programa e ação. Logo, pode-se alocar os custos aos programas e ações sem maiores dificuldades.

Consumo do Estoque por Requisição

São as baixas dos bens que efetivamente ficaram estocados. A liquidação da despesa orçamentária ocorre em momento anterior à baixa do bem do estoque. Neste caso, como o registro contábil da baixa do estoque será feito para controle patrimonial, sem impacto da execução orçamentária da despesa, haverá uma dificuldade de alocação dos custos aos programas e ações, uma vez que, diferentemente da situação anterior, não haverá um registro do custo do consumo do estoque com a concomitante identificação do programa/ação orçamentária, por se

tratar de um evento eminentemente patrimonial. Nesses casos, quando não é possível identificar programa/ação que deram origem ao consumo, apenas o critério de alocação com base no usufruto dos benefícios econômicos pode ser considerado, mas, apenas quando é possível identificar o programa/ação que efetivamente consumirá os recursos.

Portanto, há certas peculiaridades nas variáveis patrimoniais que dificultam a alocação da informação de custo aos programas e ações. Essa dificuldade, em princípio, reside no fato de se utilizar como objeto de custos um evento eminentemente orçamentário (programa/ação) e as características das variáveis patrimoniais serem eminentemente econômicas e não guardam uma relação direta e, muitas vezes, nem indireta com o programa/ação.

Portanto, considerando à essência da informação de custos preconizada pela IFAC (2000) que define custo como o efetivo consumo de bens e serviços em um determinado objeto de custos; considerando, também, que as variáveis patrimoniais representam limitações consideráveis à identificação e alocação dos custos, quando a origem orçamentária do recurso é um programa/ação, mas, o efetivo consumo dos recursos ocorre em outro programa/ação.

Assim, a apuração da informação de custos para o objeto “Custo do Programa/Ação” depende da adoção de controles internos específicos de cada universidade na identificação de onde ocorre o efetivo usufruto dos benefícios econômicos (consumo dos recursos). Logo, se constitui num objeto de custo defendido por Machado (2002), porém, não se constitui em um ponto homogêneo à todas as universidades, extrapolando o ponto limítrofe de similaridades das universidades federais e adentrando no campo de especificidade de cada instituição, ensejando estudos individualizados em cada universidade.

Finalmente, conforme evidenciado no Quadro 14, as metodologias de apuração além de se focarem no Custo do Órgão e dos Programas e Ações, também buscam apurar o Custo das Atividades Fim e Meio das universidades federais. A seguir, tem-se as discussões acerca do objeto de custos “Custo das Atividades da Universidade”.

4.3 CUSTO DAS ATIVIDADES-FIM (ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO)

Conforme se discutiu nesta pesquisa, a maior parte dos modelos de apuração da informação de custos nas universidades federais se focam em mensurar o objeto de custos “Custo das Atividades-Fim”, geralmente a atividade de Ensino. É apresentada em todas as propostas

discussões acerca das dificuldades de se identificar objetivamente as parcelas de custos que devem ser consideradas separadamente em cada atividade.

Conforme abordado por Peñaloza (1999), essa dificuldade tem como base a especificidade das universidades apresentarem estruturas de custos predominantemente formada por Custos Conjuntos que, conforme apontado nesta pesquisa, se referem aos recursos que são consumidos ao mesmo tempo em mais de uma atividade. Um exemplo típico de custos conjuntos nas universidades é a remuneração de professores que atuam ao mesmo tempo nas atividades de Ensino e Pesquisa, assim, surge a dificuldade apontada na literatura quanto a determinação do montante que deve ser considerado isoladamente em cada atividade, ou seja, quanto da remuneração desses professores deve ser considerado na composição do Custo do Ensino? E quanto deve ser considerado como Custo da Pesquisa?

Essa característica dos custos conjuntos dificulta o desenvolvimento de uma proposta de apuração que possa ser aplicável em todas as universidades, haja vista que, em princípio, não se identifica um comportamento uniforme no tratamento dos custos nas diversas propostas. Por exemplo, Amaral (2004) atribuiu um percentual fixo de 71,98% do Custo Total da Universidade (Custo do Órgão) como direcionado à atividade de Ensino, enquanto que a proposta do TCU (2002) atribuiu um percentual fixo de 65% das Despesas Correntes. Entretanto, a utilização de um percentual fixo para todas as universidades federais do Brasil representa apenas a utilização de um critério arbitral que guarda um elevado grau de subjetivismo interpretativo, podendo gerar sensíveis distorções entre as universidades, uma vez que não se identifica um comportamento padrão das variáveis orçamentárias e patrimoniais (base da informação de custos) que possa conduzir à atribuição de um percentual que seja capaz de se aproximar da realidade singular de cada atividade desenvolvida pelas universidades federais.

Assim, em princípio, tem-se que a estruturação das variáveis que devem compor a apuração específica de cada atividade-fim, extrapola os limites de similaridades apresentados pelas universidades quando da apuração do Custo do Órgão, gerando a necessidade de análises pormenorizadas da estrutura organizacional da universidade, no que diz respeito aos cursos ofertados, haja vista que há universidades com mais cursos que outras, bem como há cursos que demandam estruturas físicas, de pessoal e de custos mais complexas que outros.

É importante salientar que, conforme se tem debatido na literatura nacional, há uma grande heterogeneidade de serviços que as universidades federais disponibilizam através de suas atividades-fim e que geram impactos sensíveis na forma pela qual os custos devem ser tratados, pois à medida em que há uma diversificação de serviços disponibilizados, em princípio, há uma necessidade de tratamento da informação de custos com uma maior complexidade, pois haverá uma maior utilização/consumo de recursos de forma conjunta entre as atividades, dificultando segregação dos custos em cada atividade envolvida. Assim, quanto mais diversificado forem os serviços prestados pelas universidades, maior o grau de complexidade de segregação dos custos conjuntos para cada atividade desenvolvida pela universidade.

Essa forma de tratamento dos custos baseada em custos conjuntos é inerente às universidades por conta da chamada Economia de Escopo, que foi abordada por Peñaloza (1999) na sua proposta de apuração de custos, e se caracteriza na utilização de estruturas de custos conjuntos como forma de gerar maior economia de recursos na execução das atividades-fim das universidades. De acordo com Peñaloza (1999), a Economia de Escopo é verificada em situações onde o custo para se executar diversas atividades é menor quando o recurso é utilizado de forma conjunta entre essas atividades do que se fosse consumido de forma individualizada, ou seja, o custo para executar as atividades de forma conjunta é menor que o somatório dos custos individualizados de cada atividade, se esses recursos fossem consumidos separadamente.

O trabalho de Peñaloza (1999) é o único, entre os modelos discutidos nesta pesquisa, que analisa as universidades como instituições de geração de multiprodutos de custos conjuntos (também chamados de custos flexíveis), onde um único insumo é disponibilizado às atividades-fim, com isso, gerando uma importante contribuição para o entendimento e melhor tratamento na apuração e refinamento da informação de custos nas universidades federais.

A partir das contribuições de Peñaloza (1999), pode-se verificar que, em princípio, as economias de escopo seriam a base para as universidades federais manterem estruturas complexas de multiprodutos de custos conjuntos. Porém, essa heterogeneidade de finalidades as quais um único recurso nas universidades é consumido é o cerne da problemática de apuração dos custos individualizados dos objetos “Custo do Ensino”, “Custo da Pesquisa” e “Custo da Extensão”.

Conforme se pode verificar na Tabela 7 (Anexo C), a maior quantidade de recursos que as universidades consomem na execução de suas atividades são os gastos com remuneração de pessoal que correspondem, em média, a cerca de 80% do total de recursos utilizados pelas universidades. Essa estrutura é predominante em todas as universidades federais brasileiras no ano de 2015, uma vez que há uma variação desses custos entre as universidades que vão de 57% a 93% do custo total (custo do órgão).

Em uma indústria automobilística, por exemplo, há uma carga de custos considerável oriunda de investimentos em maquinários e outros ativos imobilizados, haja vista a peculiaridade dos produtos produzidos (bens corpóreos para consumo). Nesses casos há uma predominância de atividades executadas de forma bastante robotizada, com isso demandando cada vez menos custos com recursos humanos (remuneração de pessoal).

Nas universidades federais, assim como em qualquer outra instituição de ensino, o principal produto gerado é o Conhecimento, cujo principal insumo utilizado são os recursos humanos, haja vista ainda não ser possível a geração de conhecimento de maneira totalmente robotizada. Por conta disso, em princípio, tem-se essa estrutura de consumo de recursos fortemente direcionada para a remuneração de pessoal.

Essas remunerações de pessoal são o grande alicerce dos custos conjuntos nas universidades federais brasileiras. Um exemplo característico disso são as remunerações do corpo docente que se constituem em recursos consumidos de maneira conjunta em mais de uma atividade-fim das universidades, ou seja, a remuneração paga a um professor são decorrentes da atuação deste não só na atividade de ensino, como pode também ser associada à atividade de pesquisa e/ou à atividade de extensão. Da mesma forma o pessoal de apoio acadêmico (secretarias, coordenações, por exemplo) que desempenham suas funções de forma conjunta à todas as atividades-fim das universidades, portanto, o objeto de custo “Custo com Remuneração de Pessoal”, pode ser apurado de forma a gerar uma informação de custos generalista, no entanto, o usufruto do benefício econômico decorrente desse custo ocorre em diversas atividades distintas, o que é característico dos custos conjuntos. Em decorrência disso, tem-se um grande desafio a ser vencido que é a definição de uma proposta de rastreabilidade dos custos de pessoal envolvidos especificamente em cada atividade desenvolvida pela universidade. Algumas propostas foram apresentadas entre os modelos estudados, como é o caso da SESU/MEC (1994) e de Peter et al

(2003), porém, a aplicabilidade prática deve ser verificada especificamente em cada universidade, haja vista que essa rastreabilidade envolve o estudo das especificidades que cada universidade possui na gestão dos gastos com pessoal em relação às atividades desenvolvidas, sendo esse um ponto a ser aprofundado em futuros trabalhos com estudos de caso específicos explorando às peculiaridades da universidade no processo de migração do custo do órgão para o custo de cada atividade específica.

Verifica-se, a partir da constatação evidenciada no Anexo C, que os esforços de definição dos elementos-base para a apuração dos objetos de custo “Custo do Ensino”, Custo da Pesquisa” e “Custo da Extensão” devem ser focados num tratamento pormenorizado nos recursos dispendidos com remuneração de pessoal. O nível de complexidade desse tratamento está intimamente ligado à estrutura de cursos das universidades, que variam consideravelmente entre si, dificultando o desenvolvimento de uma proposta que seja capaz de ser generalizada à todas as universidades federais. Por exemplo, algumas universidades federais possuem hospitais e/ou maternidades como estruturas de atividades práticas dos cursos da área de saúde, enquanto outras universidades não possuem esses complexos hospitalares; as que possuem terão uma necessidade adicional de recursos a serem consumidos para se manter essa estrutura, valendo ressaltar que esse consumo ocorre de forma conjunta para todas as atividades desenvolvidas nesses complexos hospitalares, desta forma, ampliando o grau de complexidade na apuração dos custos das atividades da universidade, ampliação essa que não ocorre nas universidades que não possuem esses complexos hospitalares.

Assim, a definição do tratamento mais adequado a ser dado no processo de apuração da informação de custos para a finalidade de verificação dos custos das atividades-fim das universidades, deve ser feito de acordo com as especificidades estruturais de cada universidade. Dentre as propostas analisadas nesta pesquisa, o modelo de Reinert (2005) se mostra menos generalista na definição das variáveis a serem consideradas na apuração e, ao mesmo tempo, apresenta alternativas que podem ser utilizadas por todas as universidades como base conceitual para a apuração da informação de custos de forma individualizada.

Os modelos apresentam estruturas de variáveis orçamentárias e patrimoniais que são tratadas para a finalidade de apuração da informação de custos sob a ótica das atividades-fim, mas, na verdade, acabam por apurar a informação sob a ótica do órgão, haja vista que não são

capazes de adentrar num nível maior de especificidade das estruturas organizacionais e de gastos das universidades federais brasileiras. Apenas a proposta de Reinert (2005) apresentou contribuições que ultrapassam o nível de similaridades das universidades, adentrando em discussões que consideram variáveis singulares não só das universidades, como se propuseram os modelos anteriores, mas das próprias atividades-fim, conforme se pode verificar no Quadro 11.

No processo de migração da informação de custos “Custo do Órgão” para o “Custo das Atividades-Fim”, Reinert (2005) propõe apenas um grupo de variáveis a ser considerada: “Custo Parcial da Instituição não Vinculado Direta e Indiretamente às Atividades-Fim”. Assim, deve-se deduzir do Custo Total da Universidade (Custo do Órgão) a parcela de custos que não guardam relação com as atividades-fim. Evidentemente que o resultado desta operação se configura na apuração do objeto de custos “Custo das Atividades-Fim”.

Conforme se verificou na análise à proposta de Reinert (2005), são apresentadas de forma exemplificativa as variáveis a serem consideradas na composição do “Custo Parcial da Instituição não Vinculado Direta e Indiretamente às Atividades-Fim”, algumas delas oriundas das contribuições das propostas anteriores, já discutidas neste trabalho, como é o caso das variáveis relacionadas à Pessoal Inativo e Aposentados, Pensões, Precatórios e Hospitais e Maternidades.

A contribuição da proposta de Reinert (2005) está num maior detalhamento em outras variáveis não consideradas anteriormente, que são os custos com Restaurante, Moradia Estudantil, Editora, Imprensa, Rádio e Televisão. Esses custos são excluídos da apuração por serem considerados na proposta de Reinert (2005) que não guardam relação direta ou indireta com as atividades – fim das universidades, ou seja, a inexistência desses custos não geraria impactos nas atividades-fim desenvolvidas pelas universidades.

Entretanto, um fato que merece ser levado em consideração diz respeito às peculiaridades das estruturas de cada universidade federal, onde um elemento de custo muitas vezes é importante para uma determinada atividade numa universidade, podendo ser irrelevante para uma outra universidade. Um exemplo desse tipo de caso pode ser apontado para os gastos com restaurante universitário, o qual Reinert (2005) considerou como irrelevante para as atividades-fim, no entanto, numa universidade onde é disponibilizado o curso de Gastronomia, por exemplo, os custos com o restaurante podem ter relação direta com as atividades-fim dessa universidade,

haja vista que podem ser utilizados como insumo tanto para o Ensino (aulas práticas), Pesquisa e Extensão. Desta forma, nesse caso em particular, esses custos conjuntos com o restaurante universitário não devem ser deduzidos da apuração da informação custos para fins do objeto “Custo das Atividades-Fim”. A não inclusão desses custos na apuração pode trazer distorções que podem comprometer significativamente a fidedignidade da informação de custos apurada.

Um outro exemplo semelhante diz respeito às variáveis “Custo de Rádio e Televisão”, consideradas como não interferentes às atividades-fim das universidades na proposta de Reinert (2005), o que pode ser coerente para algumas universidades, entretanto, para as universidades que disponibilizam cursos das áreas de comunicação, como Jornalismo, Publicidade e Propaganda e Radialismo, por exemplo, esses custos com rádio e televisão podem ser relevantes para a apuração dos custos das atividades-fim, uma vez que esses cursos podem consumir insumos da estrutura de rádio e televisão universitária para as finalidades acadêmica de Ensino, Pesquisa e Extensão, desta forma, não devendo ser excluídos da apuração da informação de custos.

Assim, conforme já discutido nesta pesquisa, a proposta de Reinert (2005) é a que orienta com mais detalhes as variáveis que devem ser consideradas no processo de apuração dos custos das atividades-fim. Entretanto, dadas as peculiaridades inerentes as estruturas de cursos de cada universidade e a peculiaridade de como esses cursos consomem os recursos disponíveis, as variáveis consideradas na proposta só devem ser utilizadas pelas universidades após uma prévia análise da aplicabilidade ou não de cada uma dessas variáveis no contexto das peculiaridades inerentes a cada atividade-fim da universidade. Assim, haverá universidades, por exemplo, em que os custos com restaurante serão considerados como dedutíveis na apuração, enquanto que em outras deverão ser considerados como um dos componentes dos custos das atividades-fim.

Porém, independentemente da aplicabilidade ou não de cada variável, a maior contribuição de Reinert (2005) foi a exposição dessas variáveis para serem analisadas e adequadas à realidade específica de cada universidade federal, ou seja, a proposta indica os elementos básicos a serem considerados nas discussões sobre a apuração da informação de custos, cabendo à cada universidade verificar individualmente a aplicação ou não de cada variável.

Um outro ponto que, apesar de ter sido discutido em alguns modelos de apuração, não foram considerados na estrutura de apuração do custo sob a ótica das atividades-fim, é o caso dos custos relacionados ao assistencialismo da universidade aos estudantes. Essa discussão foi abordada pela *National Commission on the Cost of Higher Education* (1998)¹² dos Estados Unidos, que apresenta um padrão conceitual básico para a utilização da informação de custos nas instituições de ensino superior estadunidenses.

De acordo com essa Comissão, o custo da instituição de ensino não necessariamente corresponde ao custo total em educação, devendo ser consideradas outras duas variáveis de custos que podem interferir diretamente no custo da instituição de ensino: *Total Cost of Attendance* (Custo Total de Atendimento) e *General Subsidy* (Subsídios em Geral/Benefícios Assistenciais).

O Custo Total de Atendimento, de acordo com a *National Commission on the Cost of Higher Education* (1998), corresponde basicamente aos gastos dos estudantes e suas famílias para se obter educação superior, incluindo-se nessa definição os gastos com matrículas, mensalidades, estadia, livros, alimentação, transporte, etc.

Já os Benefícios Assistenciais correspondem aos gastos que, em princípio, deveriam ser custeados pelo estudante e sua família (Custo Total de Atendimento), mas, por uma questão de dificuldades financeiras das famílias, são custeados pelo Estado. Nesses casos, esses gastos não são considerados como custos das atividades-fim das universidades, por não representarem influências sensíveis na execução dessas atividades.

Vale salientar que nos Estados Unidos, diferentemente do Brasil, a educação superior não é universalmente gratuita, sendo financiada pelos estudantes e familiares por meio do pagamento de mensalidades/taxas (*tuition e fees*). Para isso, os valores das mensalidades/taxas cobradas pelas instituições de ensino superior têm por base o custo dessas instituições. Assim, basicamente, os benefícios assistenciais (*General Subsidy*) considerados pela *National Commission on the Cost of Higher Education* (1998) correspondem aos valores que o Estado repassa para as instituições de ensino superior como forma de compensar a cobrança de mensalidades/taxas inferiores ao custo da instituição, ou seja, em casos específicos, o Estado entra em acordo com as instituições de

¹² Disponível em: <www.nyu.edu/classes/jepsen/costreport.html>. Acesso em: 07/09/2015.

ensino superior para que essas cobrem mensalidades/taxas em valores inferiores aos custos incorridos pelas instituições, sendo essas instituições compensadas por repasses de recursos por parte do Estado.

Apesar das especificidades dos dois países, os benefícios assistenciais concedidos aos estudantes no Brasil têm a mesma finalidade para qual são concedidos nos Estados Unidos, que é fornecer subsídios aos estudantes e familiares que, por questões financeiras, não teriam condições de se manterem nas instituições de ensino superior. No caso brasileiro, esses benefícios correspondem, basicamente, a recursos disponibilizados diretamente aos estudantes para a manutenção desses nas universidades dos quais correspondem à variável orçamentária Auxílio Financeiro à Estudantes, que compõem os custos com ajudas de custo, auxílios transporte e alimentação, moradias estudantis, etc.

Assim, o total dos custos com educação, de acordo com a *National Commission on the Cost of Higher Education* (1998), se constitui no somatório do Custo da Instituição de Ensino, Custo Total de Atendimento (do estudante e família) e os Benefícios Assistenciais.

Portanto, sob essa perspectiva, na fase de apuração do custo efetivo da instituição com as atividades-fim, não se deveria considerar os benefícios assistenciais como variável de custo para esse objeto, uma vez que, apesar dessa variável ser importante para a decisão do estudante em estudar ou não na instituição, não interfere, em princípio, na disponibilização dos serviços de educação por parte da instituição de ensino superior. De acordo com a *National Commission on the Cost of Higher Education* (1998), não são identificáveis evidências que sugerem uma relação entre os benefícios concedidos pelo Estado e os custos efetivos das instituições de ensino superior.

Esta pesquisa identificou que todas as universidades federais fornecem essa assistência¹³ aos seus estudantes, portanto, se constitui numa variável comum e aplicável a todas as universidades, não devendo compor a base da apuração dos custos para fins do objeto “Custo das

¹³ Na estrutura orçamentária de todas as universidades federais esses gastos com assistência ao estudante são identificados sob o elemento de despesa 18 (Assistência Financeira ao Estudante). No entanto, para fins de apuração de apuração do Custo Total com Assistência Estudantil, deve-se considerar todas parcelas de custos conjuntos que dão infraestrutura para a existência desse assistencialismo nas universidades (custo com pessoal, depreciação, energia elétrica, limpeza e conservação, etc.).

Atividades-Fim”. Esses custos podem ser considerados especificamente na apuração, por exemplo, do objeto de custos “Custo da Universidade com Assistência Estudantil”.

A consideração da variável “Assistência ao Estudante” pode interferir numa possível análise de comparação, por exemplo, entre as universidades federais e instituições privadas de ensino superior, haja vista que essa variável geralmente não é um item componente da estrutura de custos das instituições privadas de ensino, desta forma, podendo distorcer a informação de custos apurada nas universidades federais, haja vista que, conforme se pode verificar na Tabela 9 (Anexo D), em média os gastos nessa variável correspondem a aproximadamente 2% do custo total das universidades federais brasileiras e aproximadamente 10% do custo das universidades, quando deduzidos os custos com remuneração de pessoal.

Em 2015, quando deduzidos os custos com remuneração de pessoal, os custos com Assistência Estudantil corresponderam ao segundo maior montante de recursos consumidos em diversas universidades federais. Em alguns casos esses custos correspondem a mais de 50% dos custos totais das universidades (deduzidos os custos com Pessoal e Encargos). Portanto, a variável Assistência Estudantil pode gerar considerável interferência na apuração do objeto de custos “Custo das Atividades-Fim”, caso não seja utilizada como dedutível na apuração.

Assim, considerando a contribuição da *National Commission on the Cost of Higher Education* (1998), a variável Assistência ao Estudante deve ser considerada como dedutível na apuração do objeto “Custo das Atividades-Fim”.

A proposta do TCU (2002) evidencia mais duas variáveis não consideradas por Reinert (2005), mas que se constituem em contribuições importantes para o processo de apuração da informação de custos do objeto “Custo das Atividades-Fim”, que são as variáveis “Despesas com Afastamento País/Exterior” e “Despesas com Pessoal Cedido”.

A variável “Despesas com Afastamento País/Exterior” corresponde aos gastos que as universidades têm com a remuneração de pessoal que estão legalmente afastados de suas atribuições por conta de licenças concedidas sem a interrupção da remuneração dos servidores. Esses casos estão preconizados na Lei Federal nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.

O modelo de apuração do TCU (2002) considera que esses gastos devem ser deduzidos da apuração, tendo em vista que não guardam relação nem direta e nem indireta com as atividades das universidades, ou seja, se constituem em gastos da universidade com servidores que não desempenharam nenhuma ação associada às atividades fim, desta forma, não se enquadrando no conceito de custo para fins do objeto Custo das Atividades Fim.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo sido esta pesquisa alicerçada na busca pela solução da problemática apresentada no Capítulo 1, tem-se como respondido o questionamento a partir das seguintes considerações:

Em relação à apuração da informação de custos sob a ótica do objeto “Custo do Órgão”, o modelo de apuração proposto por Machado (2002) apresentou resultados mais próximos do conceito de custo preconizado pelo padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público por meio da IFAC (2000). Entretanto, com exceção do modelo de Reinert (2005) que não foi estruturado para apurar o “Custo do Órgão”, os demais modelos de apuração, quando consideradas as variáveis de ajustes propostas nesta pesquisa, também apresentaram redução de suas limitações conceituais e apresentaram resultados mais próximos ao previsto pela IFAC (2000). Com isso, esta pesquisa conseguiu reduzir a grande heterogeneidade de resultados nas apurações dos modelos, tornando homogêneo em todas as universidades federais brasileiras os custos apurados independentemente do modelo utilizado.

Verificou-se que o “Custo do Órgão” se constitui no *input* para a apuração dos demais objetos de custos das universidades, tendo em vista que todos os demais objetos de custos que possam ser apurados nas universidades decorrem do “Custo do Órgão”. Desta forma, esse objeto de custos se apresenta como o ponto limítrofe entre as similaridades e peculiaridades das universidades, representando o limite entre padronização e especialização da informação de custos nas universidades.

Em relação à apuração dos custos sob a ótica do objeto “Custo dos Programas e Ações Orçamentárias”, considerando que ainda não está bem definido qual deve ser o critério de alocação dos custos aos programas e ações, se com base na origem orçamentária do gasto ou no efetivo usufruto do benefício econômico, há alguns fatores limitantes que dificultam a acurácia da informação apurada. Essas limitações decorrem do fato dos programas e ações de governo guardarem uma forte relação com aspectos essencialmente orçamentários, havendo uma certa dificuldade de associação das variáveis essencialmente patrimoniais com os programas e ações, como é o caso da depreciação e consumo de bens em estoques, por exemplo.

As universidades federais brasileiras, conforme alerta Peñaloza (1999), possuem estruturas de custos conjuntos e, por conta disso, os programas e ações orçamentárias tanto

beneficiam como são beneficiadas com recursos de outros programas e ações. Se por um lado esse consumo conjunto de recursos ocorre pela busca das universidades em conseguir a chamada Economia de Escopo, abordada por Peñaloza (1999), por outro lado dificulta a apuração da informação de custos segregada por programas e ações, em princípio não permitindo a identificação de um modelo de apuração que seja capaz de fornecer um tratamento que ao menos reduza essas limitações.

No que diz respeito à apuração da informação de custos sob a ótica do objeto “Custo das Atividades-Fim”, viu-se que apuração exige que sejam feitas análises específicas de cada variável orçamentária e patrimonial de acordo com a realidade heterogênea das atividades desenvolvidas pelas universidades. O modelo proposto por Reinert (2005) se mostrou mais próximo das especificidades das universidades federais, por apresentar variáveis não contempladas nos demais modelos de apuração e que contribuem para o refinamento do “Custo do Órgão” e obtenção do “Custo das Atividades-Fim”.

Entretanto, diferentemente da apuração do objeto “Custo do Órgão”, a aplicabilidade efetiva das variáveis propostas no modelo de Reinert (2005) não pode ser generalizada para todas as universidades federais, haja vista que, partindo das informações da execução orçamentária, não é possível estabelecer objetivamente quais dessas variáveis devem ou não compor a estrutura de apuração haja vista, conforme tem sido discutido na literatura sobre o tema, a existência de grande heterogeneidade e complexidade de atividades que as universidades federais desempenham, em princípio só sendo possível a segregação e relação dessas atividades com as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão pela análise do modelo de Reinert (2005) de forma individualizada em cada universidade.

Assim, tem-se como atingido os objetivos os quais se propôs a pesquisa, uma vez que não só foi possível parametrizar o sistema Tesouro Gerencial para apurar as variáveis orçamentárias e patrimoniais apresentadas nos modelos de apuração, como foi possível identificar os modelos de apuração que apresentaram custos mais próximos da definição preconizada pela IFAC (2000). Também foi possível apresentar ajustes nas variáveis de forma a aprimorar os modelos, ajustes dos quais permitiu uma maior homogeneidade nos custos apurados em todas as universidades federais brasileiras, contribuindo para o atendimento de uma demanda da literatura para uma padronização conceitual nos modelos de apuração de custos disponíveis.

Como contribuição à futuras pesquisas recomenda-se que seja replicada a pesquisa de Peñaloza (1999) para as universidades federais, como forma de verificar a existência ou não da Economia de Escopo; investigar alternativas de redução das limitações na apuração da informação de custos dos programas e ações orçamentárias, haja vista que uma das principais utilidades da informação de custos no serviço público é servir auxiliar o processo orçamentário, conforme preconiza a IFAC (2000); investigar o nível de aplicabilidade do Regime de Competência nas universidades federais, uma vez que a apuração da informação de custos a partir da execução orçamentária é apenas uma proposta alternativa que, na verdade, revela uma fragilidade das universidades em relação à gestão sob a ótica patrimonial.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; FEIJÓ DA SILVA, P. H.; MEDEIROS, M. B. **Gestão de Finanças Públicas**. 2. Ed. Brasília: 2008.

AMARAL, N. C.. **Evolução do Custo do Aluno nas IFES: Eficiência?**. Avaliação - Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior. v.9, n.1, p. 115-125, mar.2004.

Disponível em: <

<http://periodicos.uniso.br/ojs/index.php?journal=avaliacao&page=article&op=view&path%5B%5D=1272&path%5B%5D=1262>>. Acesso em 20/09/2015.

ATKINSON, A. A. [et. Al.]. **Contabilidade Gerencial**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento Aplicado ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. São Paulo: Atlas, 2012.

BLONDAL, Jón R. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. OECD Journal on Budgeting. Vol. 3, n. 1. Paris, 2003. Disponível em:<<http://www.oecd.org/gov/budgeting/42187847.pdf>>. Acesso em: 02/12/2015.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da Teoria e da Práxis**. Tese de Doutorado - Universidade de São Paulo - USP, 2006.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo, Saraiva, 2003.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: 2012. Disponível em: <

http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>.

Acesso em: 20/05/2015.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Válido a partir de 2015. 6. Ed. Brasília: 2014.

_____. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

_____. Tribunal de Contas da União. **Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão: Decisão TCU nº 408/2002-Plenário**. Versão revisada em março/2004. Brasília: 2004.

Disponível em: <www.portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>. Acesso em: 05/09/2015.

_____. Ministério da Educação. **Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>>. Acesso em: 22/07/2015.

_____. Ministério da Educação. Sistema de Apuração de Custos das IFES. Brasília: 1994.

_____. Ministério da Educação. Documento Básico de Avaliação das Universidades Brasileiras: Uma Proposta Nacional. Brasília: 1993. Disponível em:
<<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/docbas.pdf>>. Acesso em: 15/06/2015.

_____. Ministério da Educação. **Análise sobre a Expansão das Universidades Federais 2003 a 2012**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/docman/janeiro-2013-pdf/12386-analise-expansao-universidade-federais-2003-2012-pdf>>. Acesso em: 01/10/2015

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual Técnico de Orçamento - MTO. Edição 2015**. Brasília: 2014. Disponível em:
<http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2015_1a_edicao-150514.pdf>. Acesso em: 22/07/2015.

CARLIN, Tyrone M. *Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector*. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336, 2005.

CARNEIRO, A. de F. [et al.]. **Custos na Administração Pública: Revisão Focada na Publicação de Artigos Científicos a Partir da Promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 9, n. 18, jul./dez., p. 3-22. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2012. Disponível em:<
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3>>. Acesso em: 19/04/2015.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Governo Federal: Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIAU, A. V. **Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Análise Comparativa Entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)-Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2010. Disponível em:<
<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/wp-content/uploads/2015/05/D043.pdf>>. Acesso em: 20/04/2015.

CONNOLLY, Ciaran; HYNDMAN, Noel. The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), 272-290, 2006.

FACHIN, O. **Fundamentos da Metodologia**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERNANDES, J. L. T.; TIBÚRCIO SILVA, C. A. **Indicadores para a Avaliação da Gestão das Universidades Federais Brasileiras: Um Estudo da Influência dos Gastos Sobre a Qualidade das Atividades Acadêmicas do Período 1998-2006**. XIV Prêmio Nacional Tesouro Nacional. Brasília, 2009. Disponível em:<
http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIVPremio/qualidade/2qualidadeXIVPTN/Monografia_Tema4_Jose_Lucio.pdf>. Acesso em: 19/04/2015.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. PAGNUSSAT, J. L. **Planejamento e Orçamento Governamental**. Brasília: ENAP, 2006.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GLAUTIER, M.; UNDERDOWN, B.; MORRIS, D. **Accounting Theory and Practice**. 8th Ed. Harlow, England: Pearson, 2011.

GNISCI, E. F. S. **A Implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público: O Caso do Governo Federal**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/7819>>. Acesso em: 20/04/2015.

GRESSLER, L. A. **Introdução à Pesquisa: Projetos e Relatórios**. 2. Ed. Ver. Atual. São Paulo: Loyola, 2004.

HAIR, J. F. et al.. **Análise Multivariada de Dados**. 6. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1ª Ed. 10ª Reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

HOLANDA, V. B. [et al.]. **A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamental**. Revista de Administração Pública-RAP. Rio de Janeiro 44 (4):821-37, JUL./AGO. 2010. Disponível em:<

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6950>>. Acesso em: 19/04/2015.

_____. LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: Uma Política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

Disponível em:<

http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaooCusto.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10/04/2015.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**. 12th Ed. New Delhi, India: Prentice-Hall, 2006.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Perspectives on Cost Accounting for Governement: International Public Sector Study**. Study 12. New York: 2000. Disponível em: < <https://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>> Acesso em: 14/04/2015.

_____. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS**. Edição 2010. Texto em Português. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, dezembro de 2012.

JOHNSTONE, D. B. *The Cost of Higher Education: Worldwide Issues and Trends For The 1990s*. State University of New York at Buffalo. Disponível em:

<www.gse.buffalo.edu/FAS/Johnston/TRENDS.HTM#Top> Acesso em: 15/12/2015.

_____. MEHTA, P. S. *Higher Education Finance and Accessibility: An International Comparative Examination of Tuition and Financial Assistance Policies*. State University of

New York at Buffalo. 1999. Disponível em: <www.gse.buffalo.edu/FAS/Johnston/policies.htm> Acesso em: 15/12/2015.

KAZMIER, L. J. **Estatística Aplicada à Economia e Administração**. São Paulo: Pearson Makron Books, 1982. (Coleção Schaum)

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

LIBERALQUINO, J. O ciclo da Gestão Pública: Planos Plurianuais, Orçamento e Execução Orçamentária. In: MACHADO, N. et al. (Org.). **GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012. Unidade 7, p. 105-126.

LIMA, F. **Gerenciamento de Escopo em Projetos**. Disponível em: <www.devmedia.com.br/pmbok-gerenciamento-de-escopo-em-projetos/29787>. Acesso em: 03/09/2015.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-Universidade de São Paulo, São Paulo. 2002. Disponível em: <www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_MACHADO_Tese_Doutorado.pdf>. Acesso em: 20/03/2015.

_____. HOLANDA, V. B. **Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil**. Revista de Administração Pública-RAP. Rio de Janeiro 44 (4):791-820, Jul./Ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 19/04/2015.

_____. et al. **GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

MAGALHÃES, E. A. et al. **Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Uma Análise das Metodologias de Apuração do Custo por Aluno**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2006/2006_ENAPG262.pdf> Acesso em: 23/05/2015.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. Ed. 2. Reimpressão. São Pauli: Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. et al. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no *Activity Based Costing***. Disponível em: <

MORGAN, B. F. **A Determinação do Custo do Ensino na Educação Superior: O Caso da Universidade de Brasília**. Dissertação (Mestrado Multi-institucional em Contabilidade)-Universidade de Brasília. Brasília: 2004. Disponível em:<

http://www.cca.unb.br/index.php?option=com_content&view=article&id=115%3Adissertacao-041&catid=9%3Adissertacoes-de-mestrado&Itemid=78>. Acesso em: 20/04/2015.

MOURA, J. F. M. **O sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras**. Dissertação (Mestrado Multi institucional em Contabilidade)-Universidade de Brasília. Brasília: 2003. Disponível em:< http://www.cca.unb.br/index.php?option=com_content&view=article&id=105%3Adissertacao-031&catid=9%3Adissertacoes-de-mestrado&Itemid=39>. Acesso em: 20/04/2015.

NATIONAL COMMISSION ON THE COST OF HIGHER EDUCATION. Straight Talk About College Cost and Prices. Washington/DC: 1998. Disponível em: <www.nyu.edu/classes/jepsen/costreport.html>. Acesso em: 07/09/2015.

NEVES, T. J. G. et al. **Execução dos programas orçamentários nas Universidades Federais Brasileiras: um estudo das influências**. Disponível em:< <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/84/84>> Acesso em: 22/06/2015.

PEÑALOZA, V. **Um Modelo de Análise de Custos do Ensino Superior**. Universidade de São Paulo, 1999. Disponível em: <<http://nupps.usp.br/downloads/docs/dt9902.pdf>>. Acesso em 02/12/2015.

PwC global survey on accounting and reporting by central government. **Toward a new era in government accounting and reporting**. 2013. Disponível em: <<https://www.PwC.com/gx/en/psrc/publications/assets/PwC-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>>. Acesso em: 25/01/2016.

PwC global survey on accounting and reporting by central government 2nd Edition. **Toward a new era in government accounting and reporting**. 2015. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/second-edition-global-survey-government.pdf>>. Acesso em: 20/02/2016.

RAUNEN, F. J. **Projeto de Pesquisa: Redação e Normalização**. Disponível em: < <http://linguagem.unisul.br/paginas/ensino/pos/linguagem/servicos/parfor/Projeto-Reda%C3%A7%C3%A3o-e-normaliza%C3%A7%C3%A3o.docx>>. Acesso em: 02/09/2015.

REINERT, C. **Metodologia Para Apuração de Custos nas IFES Brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Administração, Políticas e Gestão Universitária) -Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/103003>>. Acesso em: 27/05/2015.

REZENDE, F. et al. **Informação de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Internacional**. Revista de Administração Pública-RAP. Rio de Janeiro 44 (4):959-92, Jul./Ago. 2010. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955>>. Acesso em: 20/04/2015.

RIBEIRO FILHO, J. F. et al. **Gestão Baseada em Resultado e sua Implantação no Setor Público Brasileiro (GBRSP)**. In: MACHADO, N. et al. (Org.). **GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para implemetação em prefeituras, câmaras**

municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012. Unidade 1, p. 1-15.

SIMÕES, L. R. D. **Gasto Público como Indicador de Desempenho para as Instituições Federais de Ensino Superior.** Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior)-Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2011. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/2795>>. Acesso em: 19/04/2015.

SLOMSKI, V. et al.. **A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Avaliação de Desempenho em Entidades Públicas de Administração Direta.** Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. 1 (1):5-12, maio/agosto, 2004.

_____. [et. al.]. **A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidência do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo.** Revista de Administração Pública (RAP) 44 (4):933-57, jul./ago. 2010. Rio de Janeiro, FGV.

_____. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOARES, O. J. M. **Na Ponta do Lápis: Um Estudo sobre a Metodologia de Cálculo do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente na Universidade Federal de Pernambuco.** Dissertação (Mestrado em Gestão pública para o Desenvolvimento do Nordeste)-Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2014. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/11827/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20Otavio%20Jos%C3%A9%20SOARES.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 15/06/2015

SOUZA, P. N. **Gerenciamento de Projetos.** Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:x0zKQOKqBqwJ:www.inpe.br/twiki/pub/Main/GerenciamentoProjetosEspaciais/Parte-04_CSE-325_2012.pdf+&cd=25&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 02/09/2015.

UPCHURCH, A. **Management Accounting: Principles & Practices.** London, England: Bitman Publishing, 1998.

WOLYNEC, E. **O Uso de Indicadores de Desempenho para a Avaliação Institucional.** Seminário de Avaliação do Ensino Superior: Contexto, Experiência, Desdobramento e Perspectivas. Universidade de São Paulo, 1990. Disponível em: < >. Acesso em 20/07/2015.

ANEXO A

Universidade	Tabela 6 - Apuração do Custo da Universidade 2015 (Custos do Órgão) Sob a Perspectiva Original dos Modelos de Apuração								valores em milhões de R\$	
	Woly nec (1990)	Sesu/MEC (1994)	Peñaloza (1999)	TCU (2002)	Machado (2002)	Martins et. al (2003)	Amaral (2004)	Morgan (2004)		
FUND.UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	136,66	186,74	143,43	152,21	159,60	185,58	193,20	186,46		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	491,88	618,91	758,11	492,47	768,76	638,80	607,52	821,49		
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	950,95	1.211,60	1.394,26	975,99	1.578,90	1.229,77	1.103,20	1.672,18		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	787,63	1.030,28	1.355,45	795,00	1.436,74	1.040,93	944,88	1.479,64		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	604,03	763,44	913,87	635,11	942,15	771,33	698,75	990,18		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	758,28	928,64	1.126,58	784,79	1.202,06	978,39	882,12	1.251,93		
UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	1.151,66	1.335,52	1.795,32	1.152,02	1.826,79	1.356,61	1.276,36	1.881,90		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	611,00	721,03	841,75	623,70	847,40	728,78	674,88	882,31		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	1.218,38	1.550,19	1.928,90	1.253,48	2.160,63	1.589,61	1.436,83	2.183,51		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	812,98	972,22	1.177,81	820,62	1.232,43	979,82	906,26	1.245,28		
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	902,49	1.028,91	1.461,29	894,18	1.441,93	1.037,12	983,66	1.493,85		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	899,63	1.228,22	1.478,86	958,76	1.613,42	1.250,21	1.116,24	1.638,82		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	959,69	1.134,55	1.455,96	954,89	1.539,82	1.149,93	1.073,89	1.564,38		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	973,41	1.088,96	1.436,28	959,15	1.481,77	1.099,04	1.064,68	1.516,77		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	1.155,79	1.078,27	1.515,35	1.049,09	1.542,60	1.084,18	1.104,82	1.569,52		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	2.080,94	2.530,30	3.276,57	2.104,32	3.339,33	2.536,73	2.343,22	3.435,25		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	908,75	1.131,69	1.401,46	944,85	1.481,01	1.118,16	1.072,29	1.498,12		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	867,52	832,05	1.096,90	813,47	1.124,61	852,56	858,91	1.146,09		
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	437,59	409,43	506,94	399,13	512,06	412,06	421,96	519,98		
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	453,53	420,69	543,85	416,96	542,11	423,40	428,04	550,88		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	157,63	155,85	166,33	155,28	155,29	156,33	165,23	167,23		
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS	266,31	265,83	259,46	265,82	247,70	266,52	296,93	268,20		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	436,32	525,47	615,19	458,91	608,64	528,09	507,30	642,06		
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	150,86	149,44	170,88	142,19	168,42	150,21	148,18	177,20		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	199,74	420,54	408,67	271,61	468,39	428,54	355,60	500,00		
UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	172,86	180,39	187,64	171,04	185,61	181,94	190,43	190,20		
UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	673,16	676,60	736,90	663,32	718,33	680,08	703,54	741,19		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	156,43	156,90	177,79	153,05	171,88	158,18	164,52	179,66		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA	140,08	140,05	173,58	134,14	168,13	141,15	143,34	176,03		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	676,25	953,65	1.102,97	750,67	1.141,42	966,93	893,21	1.156,62		
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	235,82	235,93	273,32	227,92	278,64	238,57	260,34	285,69		
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO/RN	188,23	188,57	216,14	182,06	205,32	189,33	200,80	217,81		
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	234,51	234,52	234,46	234,37	230,54	235,30	249,14	235,51		
UNIVERS. FEDERAL DA INTEG. LATINO AMERICANA	108,66	110,69	110,48	108,63	101,04	110,89	125,13	110,89		
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	193,51	201,94	230,00	189,76	216,95	203,06	202,30	232,26		
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	243,77	348,37	408,14	271,89	428,41	348,70	313,11	435,55		

Continuação da Tabela 6 - Apuração do Custo da Universidade 2015 (Custos do Órgão) Sob a Perspectiva Original dos Modelos de Apuração (valores em milhões de R\$)

Universidade	Wolyneç (1990)	Sesu/MEC (1994)	Peñaloza (1999)	TCU (2002)	Machado (2002)	Martins et. al (2003)	Amaral (2004)	Morgan (2004)
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS	448,64	542,03	630,91	468,86	657,66	568,32	540,62	688,70
FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	1.317,51	1.402,49	1.579,41	1.138,27	1.670,53	1.411,02	1.377,42	1.675,79
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	470,53	694,30	719,41	512,57	823,80	699,35	608,88	849,78
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	381,37	375,30	445,80	361,70	475,37	385,33	393,70	490,63
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	612,99	1.021,23	1.124,58	731,41	1.258,21	1.048,03	885,49	1.283,65
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	226,26	218,25	265,05	209,94	252,08	219,47	236,32	267,92
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	570,88	639,79	759,72	566,80	751,51	634,68	645,62	788,25
UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	309,19	303,25	352,05	295,22	349,82	304,09	309,76	358,50
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	456,74	538,57	641,63	471,38	667,50	541,85	524,05	695,79
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	545,51	540,92	657,92	529,93	641,12	544,46	565,16	675,49
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	439,77	430,91	500,08	427,96	523,77	431,71	447,29	521,38
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	435,45	491,85	580,70	441,89	572,88	496,19	498,99	593,30
UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	577,46	552,54	749,14	544,88	742,46	555,61	574,79	758,18
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO G. SUL	445,56	558,12	660,67	468,17	668,67	563,49	528,54	692,18
FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	115,96	114,81	122,39	112,85	129,22	114,81	121,24	129,22
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	226,19	229,16	247,07	224,31	228,45	229,24	248,28	248,98
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	129,23	131,02	133,74	128,09	110,61	131,53	152,32	135,34
FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	166,79	250,97	219,28	195,39	216,67	240,13	229,85	246,42
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	197,82	211,02	214,34	197,29	209,68	212,21	206,58	216,04
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	219,32	219,00	215,82	218,96	203,25	219,76	247,57	220,55
UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	193,59	200,50	196,50	193,53	187,11	202,25	219,79	202,32
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	130,33	133,63	131,75	130,00	116,60	133,95	146,11	134,87
UNIV.DA INTEG.INTERN.DA LUSOF.AFRO-BRASILEIRA	82,59	84,42	84,69	82,54	84,84	84,42	101,60	84,84
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA	29,32	29,32	29,37	29,32	19,25	29,36	40,06	29,42
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARA	63,85	65,02	65,01	63,78	56,38	65,41	77,76	65,49
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI	61,38	61,41	61,50	61,28	49,65	61,29	72,79	61,39
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA	32,94	32,94	32,94	32,89	25,74	32,94	42,86	32,94
Custo Total da Educação Superior (Universidades Federais)	30.284,08	35.219,18	42.502,36	30.400,04	43.961,67	35.607,76	34.154,25	45.391,98

Fonte: Elaboração do autor com base nos dados da pesquisa coletados do Tesouro Gerencial.

Continuação da Tabela 7 - Apuração do Custo da Universidade 2015 (Custos do Órgão) Sob a Perspectiva Ajustada dos Modelos de Apuração (valores em R\$ milhões)

Universidade	Wolynecc (1990)	Sesu/MEC (1994)	Peñaloza (1999)	TCU (2002)	Machado (2002)	Martins et. al (2003)	Amaral (2004)	Morgan (2004)
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS	669,68	669,68	669,68	669,68	669,68	669,68	669,68	669,68
FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	1.694,98	1.694,98	1.694,98	1.694,98	1.694,98	1.694,98	1.694,98	1.694,98
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	794,57	794,57	794,57	794,57	794,57	794,57	794,57	794,57
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	477,70	477,70	477,70	477,70	477,70	477,70	477,70	477,70
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	1.267,04	1.267,04	1.267,04	1.267,04	1.267,04	1.267,04	1.267,04	1.267,04
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	259,76	259,76	259,76	259,76	259,76	259,76	259,76	259,76
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSS	779,54	779,54	779,54	779,54	779,54	779,54	779,54	779,54
UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	398,23	398,23	398,23	398,23	398,23	398,23	398,23	398,23
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	677,52	677,52	677,52	677,52	677,52	677,52	677,52	677,52
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	653,14	653,14	653,14	653,14	653,14	653,14	653,14	653,14
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	505,95	505,95	505,95	505,95	505,95	505,95	505,95	505,95
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	583,34	583,34	583,34	583,34	583,34	583,34	583,34	583,34
UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	727,50	727,50	727,50	727,50	727,50	727,50	727,50	727,50
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO G. SUL	684,01	684,01	684,01	684,01	684,01	684,01	684,01	684,01
FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	131,38	131,38	131,38	131,38	131,38	131,38	131,38	131,38
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	247,21	247,21	247,21	247,21	247,21	247,21	247,21	247,21
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	132,24	132,24	132,24	132,24	132,24	132,24	132,24	132,24
FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURAI	239,71	239,71	239,71	239,71	239,71	239,71	239,71	239,71
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	216,38	216,38	216,38	216,38	216,38	216,38	216,38	216,38
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	223,39	223,39	223,39	223,39	223,39	223,39	223,39	223,39
UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	196,50	196,50	196,50	196,50	196,50	196,50	196,50	196,50
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	133,12	133,12	133,12	133,12	133,12	133,12	133,12	133,12
UNIV.DA INTEG.INTERN.DA LUSOF.AFRO-BRASILEIRA	84,27	84,27	84,27	84,27	84,27	84,27	84,27	84,27
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA	26,01	26,01	26,01	26,01	26,01	26,01	26,01	26,01
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARA	59,82	59,82	59,82	59,82	59,82	59,82	59,82	59,82
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI	60,30	60,30	60,30	60,30	60,30	60,30	60,30	60,30
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA	25,40	25,40	25,40	25,40	25,40	25,40	25,40	25,40
Custo Total da Educação Superior (Universidades Federais)	43.738,89	43.738,89	43.738,89	43.738,89	43.738,89	43.738,89	43.738,89	43.738,89

Fonte: Elaboração do autor com base nos dados da pesquisa coletados do Tesouro Gerencial.

ANEXO C

Tabela 8 - Relação entre os Custos com Pessoal e Encargos e o Custo Total das Universidades Federais em 2015 (R\$ milhões)

Universidade	Custo Total da Universidade (Custo do Órgão)	Custo com Pessoal e Encargos*	% Pessoal e Encargos sobre o Custo Total da Universidade
FUND.UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	152,99	94,93	62,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	682,67	625,69	91,7%
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	1.657,37	1.180,39	71,2%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	1.466,07	1.159,61	79,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	840,82	714,66	85,0%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	1.232,21	921,21	74,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	1.859,86	1.568,51	84,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	777,54	558,19	71,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	2.103,42	1.576,22	74,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	1.244,55	927,57	74,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	1.562,73	1.289,34	82,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	1.420,49	1.197,86	84,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	1.342,23	1.235,74	92,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	1.493,65	1.192,75	79,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	1.532,47	1.283,94	83,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	3.315,42	2.781,04	83,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	1.515,76	1.186,43	78,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	1.104,73	937,89	84,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	514,17	418,30	81,4%
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	513,67	460,97	89,7%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	167,24	125,72	75,2%
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS	255,87	187,37	73,2%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	617,28	513,09	83,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	172,19	126,32	73,4%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	469,63	338,31	72,0%
UNIVERSIDADE FED. VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	189,11	142,41	75,3%
UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	734,82	604,12	82,2%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	177,05	135,17	76,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA	173,03	143,53	83,0%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	1.073,48	892,68	83,2%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	290,40	220,56	76,0%

Tabela 8 - Relação entre os Custos com Pessoal e Encargos e o Custo Total das Universidades Federais em 2015 (R\$ milhões).
(Continuação)

Universidade	Custo Total da Universidade (Custo do Órgão)	Custo com Pessoal e Encargos*	% Pessoal e Encargos sobre o Custo Total da Universidade
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO/RN	183,85	171,36	93,2%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	232,12	179,54	77,4%
UNIVERS. FEDERAL DA INTEG. LATINO AMERICANA	108,81	75,94	69,8%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	227,88	177,51	77,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	384,62	332,82	86,5%
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS	669,68	493,44	73,7%
FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	1.694,98	1.237,42	73,0%
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	794,57	551,73	69,4%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	477,70	366,61	76,7%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	1.267,04	908,65	71,7%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	259,76	211,49	81,4%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	779,54	604,73	77,6%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	398,23	272,30	68,4%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	677,52	525,76	77,6%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	653,14	511,26	78,3%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	505,95	416,35	82,3%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	583,34	468,36	80,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	727,50	624,57	85,9%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO G. SUL	684,01	534,57	78,2%
FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	131,38	73,95	56,3%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	247,21	185,62	75,1%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	132,24	97,16	73,5%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	239,71	156,89	65,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	216,38	141,98	65,6%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	223,39	151,53	67,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	196,50	132,61	67,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	133,12	89,08	66,9%
UNIV.DA INTEG.INTERN.DA LUSOF.AFRO-BRASILEIRA	84,27	48,09	57,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA	26,01	18,85	72,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARA	59,82	42,70	71,4%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI	60,30	45,88	76,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA	25,40	22,57	88,9%
Custo Total da Educação Superior (Universidades Federais)	43.738,89	34.611,84	79,1%

Fonte: Elaboração do autor com base nos dados da pesquisa coletados do Tesouro Gerencial.

* Composto apenas pelo custo com pessoal efetivo das universidades, não sendo incluído o custo com pessoal terceirizado.

ANEXO D

Tabela 9 - Relação entre os Custos com Assistência Estudantil e o Custo Total das Universidades Federais em 2015 (R\$ milhões)

Universidade	Custo Total da Universidade (Custo do Órgão)	Custo com Pessoal e Encargos (Anexo III)	Assistência Estudantil	% Assistência Estudantil no Custo Total da Universidade	% Assistência Estudantil no Custo Total da Universidade (Sem o Custo com Pessoal)*
FUND.UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	152,99	94,93	4,54	3,0%	7,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	682,67	625,69	22,71	3,3%	39,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	1.657,37	1.180,39	23,58	1,4%	4,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	1.466,07	1.159,61	20,47	1,4%	6,7%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	840,82	714,66	18,61	2,2%	14,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	1.232,21	921,21	15,38	1,2%	4,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	1.859,86	1.568,51	18,56	1,0%	6,4%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	777,54	558,19	34,98	4,5%	15,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	2.103,42	1.576,22	19,63	0,9%	3,7%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	1.244,55	927,57	27,37	2,2%	8,6%
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	1.562,73	1.289,34	18,05	1,2%	6,6%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	1.420,49	1.197,86	29,30	2,1%	13,2%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	1.342,23	1.235,74	58,38	4,3%	54,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	1.493,65	1.192,75	31,68	2,1%	10,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	1.532,47	1.283,94	23,50	1,5%	9,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	3.315,42	2.781,04	58,70	1,8%	11,0%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	1.515,76	1.186,43	29,25	1,9%	8,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	1.104,73	937,89	12,78	1,2%	7,7%
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	514,17	418,30	11,61	2,3%	12,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	513,67	460,97	8,34	1,6%	15,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	167,24	125,72	3,43	2,1%	8,3%
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS	255,87	187,37	6,58	2,6%	9,6%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	617,28	513,09	8,42	1,4%	8,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	172,19	126,32	2,27	1,3%	4,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	469,63	338,31	6,94	1,5%	5,3%
UNIVERSIDADE FED. VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	189,11	142,41	7,31	3,9%	15,7%
UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	734,82	604,12	21,01	2,9%	16,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	177,05	135,17	4,46	2,5%	10,6%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA	173,03	143,53	3,32	1,9%	11,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	1.073,48	892,68	6,49	0,6%	3,6%

Tabela 9 - Relação entre os Custos com Assistência Estudantil e o Custo Total das Universidades Federais em 2015 (R\$ milhões). Continuação

Universidade	Custo Total da Universidade (Custo do Órgão)	Custo com Pessoal e Encargos (Anexo III)	Assistência Estudantil	% Assistência Estudantil no Custo Total da Universidade	% Assistência Estudantil no Custo Total da Universidade (Sem o Custo com Pessoal)
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	290,40	220,56	5,54	1,9%	7,9%
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO/RN	183,85	171,36	2,98	1,6%	23,8%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	232,12	179,54	7,32	3,2%	13,9%
UNIVERS. FEDERAL DA INTEG. LATINO AMERICANA	108,81	75,94	7,17	6,6%	21,8%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	227,88	177,51	3,63	1,6%	7,2%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	384,62	332,82	9,07	2,4%	17,5%
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS	669,68	493,44	11,06	1,7%	6,3%
FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	1.694,98	1.237,42	29,60	1,7%	6,5%
FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	794,57	551,73	8,94	1,1%	3,7%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	477,70	366,61	10,32	2,2%	9,3%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	1.267,04	908,65	13,13	1,0%	3,7%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	259,76	211,49	7,29	2,8%	15,1%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	779,54	604,73	16,62	2,1%	9,5%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	398,23	272,30	13,86	3,5%	11,0%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	677,52	525,76	11,33	1,7%	7,5%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	653,14	511,26	14,75	2,3%	10,4%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	505,95	416,35	5,32	1,1%	5,9%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	583,34	468,36	14,57	2,5%	12,7%
UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	727,50	624,57	7,11	1,0%	6,9%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO G. SUL	684,01	534,57	11,60	1,7%	7,8%
FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	131,38	73,95	1,93	1,5%	3,4%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	247,21	185,62	7,61	3,1%	12,4%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	132,24	97,16	3,14	2,4%	8,9%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADO	239,71	156,89	5,02	2,1%	6,1%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	216,38	141,98	8,19	3,8%	11,0%
FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	223,39	151,53	12,44	5,6%	17,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	196,50	132,61	8,57	4,4%	13,4%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	133,12	89,08	8,57	6,4%	19,5%
UNIV.DA INTEG.INTERN.DA LUSOF.AFRO-BRASILEIRA	84,27	48,09	10,43	12,4%	28,8%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA	26,01	18,85	4,33	16,6%	60,4%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARA	59,82	42,70	2,97	5,0%	17,3%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI	60,30	45,88	3,26	5,4%	22,6%
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA	25,40	22,57	1,15	4,5%	40,7%
Custo Total da Educação Superior (Universidades Federais)	43.738,89	34.611,84	846,49	1,9%	9,3%

Fonte: Elaboração do autor com base nos dados da pesquisa coletados do Tesouro Gerencial.