

APURAÇÃO DO CUSTO DO ALUNO EM INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICO

DETERMINATION OF THE COST OF STUDENT IN PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTION

Claudecir Paton

Universidade Regional de Blumenau, Brasil.

Endereço: R. Antônio da Veiga, 140 sala D 202. B. Victor Konder. Cep 89012-900 Blumenau/SC. Brasil. Fone +55(47) 3321 0938

Email: cpaton@al.furb.br - Lattes <http://lattes.cnpq.br/5818683743978964>

Jorge Eduardo Scarpin

Universidade Regional de Blumenau. Brasil

Endereço: R. Antônio da Veiga, 140 sala D 202. B. Victor Konder. Cep: 89012-900 – Blumenau/SC, Basil. Fone: +55(47) 3321 0938

Email: jorgescarpin@furb.br – Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6474056681420203>

Data de submissão: 08 Abr 2011 **Data de aprovação:** 06 Jun 2012. **Data da publicação:** 30 Ago. 2012. **Sistema de avaliação:** *Double blind review*. Centro Universitário UNA. Prof. Dr. Mário Teixeira Reis Neto, Prof^a. Dra. Wanyr Romero Ferreira

Resumo

O conceito de informação como usado no inglês cotidiano, no sentido de conhecimento comunicado, desempenha um papel central na sociedade contemporânea altamente controverso, principalmente no caráter de multi e interdisciplinaridade. A informação fornecida pela contabilidade deve servir de auxílio para a tomada de decisão. As instituições de ensino superior público (IESP), contribuem em muito para isso. Assim o objetivo é apresentar um modelo de apuração do custo-aluno na atividade de ensino como instrumento da contabilidade para um sistema de informação por meio de um estudo exploratório dos informativos contábeis de uma IESP, com o qual, ao final, são apresentadas algumas recomendações e sugestões, bem como também concluir-se que o sistema de informação utiliza-se da contabilidade como um de seus instrumentos de informação e comunicação.

Palavras-chave: Custo aluno; Métodos de custeio; Instituições de ensino superior.

Abstract

The concept of information as used in everyday English, in the sense knowledge communicated plays a central role in contemporary society highly controversial, especially in multi-and interdisciplinary character. The information provided by accounting should serve as an aid to decision making. Institutions of higher education (IESP), contribute greatly to this. So the goal is to present a model for calculating the cost per student for the teaching activity as a means of accounting for an information system by means of an exploratory study of accounting information in a IESP with which to end are some recommendations and suggestions, and concludes that the information system of accounting is used as one of its instruments of information and communication.

Keywords: Cost student; Costing methods; Institutions of higher education.

1 Introdução

O conceito de informação como usado no inglês cotidiano, no sentido de conhecimento comunicado, desempenha um papel central na sociedade contemporânea. O desenvolvimento e a disseminação do uso de redes de computadores desde a Segunda Grande Guerra Mundial e a emergência da ciência da informação como uma disciplina nos anos 50 são evidências disso. Embora o conhecimento e a sua comunicação sejam fenômenos básicos de toda sociedade humana, é o surgimento da tecnologia da informação e seus impactos globais que caracterizam a nossa sociedade como uma sociedade da informação.

O impacto da tecnologia da informação sobre as ciências naturais e sociais em particular tornou essa noção corriqueira um conceito altamente controverso, principalmente no caráter de multi e interdisciplinaridade que envolve diversas teorias como economia, matemática, linguística, semiótica, ética, ciência política, psicologia, sociologia, estatística, ciências da computação, administração e as ciências sociais como um todo.

A informação fornecida pela contabilidade deve servir de auxílio para a decisão tomada pela administração, sendo que as necessidades de informação da gestão sempre existiram, porém nem sempre tais informações ou necessidades foram as mesmas, já que o mundo dos negócios é muito dinâmico e fortemente influenciado pelo passar dos tempos e, principalmente, pela evolução tecnológica.

A capacitação científica e tecnológica, a formação dos melhores profissionais, o estímulo à produção e reflexão cultural, a prestação de serviços à sociedade nas áreas de saúde e educação, bem como a responsabilidade atribuída pela quase totalidade das pesquisas científicas é, geralmente, creditada às universidades públicas. Porém, nesses últimos anos, as universidades públicas vêm sofrendo críticas, em especial à gestão do custo médio por aluno.

Partindo-se da premissa de que as instituições de ensino superior públicas (IESP), mais especificamente seus gestores, necessitam de relatórios que permitam demonstrar o custo por aluno na atividade de ensino, o presente trabalho tem por objetivo apresentar um modelo de apuração do custo-aluno na atividade de ensino por meio de um estudo exploratório em relatórios contábeis de uma IESP.

2 Revisão teórica

Para determinar o custo de produção de um bem ou serviço, utilizam-se os chamados métodos de custeio. “Custeio significa método de apropriação de custos” (MARTINS, 2001, p. 41).

Diversos métodos de custeio existem e, como quase sempre ocorre na Contabilidade de Custos, há controvérsias entre os autores sobre as nomenclaturas utilizadas para tais métodos. Pretende-se, aqui, apresentar as características dos métodos de custeio mais usuais: Custeio por Absorção, Custeio Pleno, Custeio Variável e o ABC (*Activity Based Costing*).

2.1 Custeio por absorção

O Custeio por Absorção é o mais utilizado no Brasil. Consagrado pela Lei nº. 6.404/76 e indicado pela legislação do Imposto de Renda, esse método apropria aos produtos todos “os

gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis” (PADOVEZE, 2000, p. 234), ou seja, engloba todos os custos de produção.

Nota-se, por meio da afirmação de Padoveze (2000), que todos os custos de produção devem fazer parte desse método de custeio. Da mesma forma, outros estudiosos também fazem incluir em suas afirmações a palavra “todos”.

Garrison e Noreen (2001, p.79) definem o Custeio por absorção como: “o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabricação – materiais, mão de obra e custo direto, fixo e variável – como parte dos custos de uma unidade concluída do produto.”

E ainda, para Martins (2001, p. 41), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.”

Assim, o método de custeio por absorção apropria diretamente os custos diretos ao objeto de custeio por meio da constatação da medida efetiva de consumo (quilogramas de materiais consumidos, unidades requisitadas de materiais, horas de mão de obra direta, dentre outras) e aloca os custos indiretos ao objeto de custeio, por meio de rateios.

2.2 Custeio pleno

Também chamado de Custeio Integral, pode até dar uma ideia de total, porém esse método de custeio não deve ser confundido com o método de custeio por absorção, o qual considera “todos” os custos incorridos somente no processo de fabricação, enquanto este considera ainda adicionalmente todos os custos de fabricação, os gastos incorridos após o processo produtivo (despesas com vendas e administrativas).

O custeio pleno, conforme Padoveze (2000, p. 235),

pode ser considerado uma extensão do Custeio por Absorção, na medida em que, apropriada ao valor do produto não só os gastos industriais, como também todas as despesas, tais como as com vendas e administração. A apropriação dos custos indiretos e despesas, também ocorre mediante a utilização de rateio, e novamente também pode-se utilizar a departamentalização.

Outra nomenclatura também atribuída ao custeio pleno é a de “RKW” (abreviação de “*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*”). “Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha, que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos” (MARTINS, 2001, p. 236).

Uma das maiores desvantagens do Custeio Pleno consiste no emprego do conceito de custo unitário do produto - também utilizado no Custeio por Absorção - em que os custos fixos e as despesas são agregados aos produtos sem estarem diretamente ligados a eles.

Assim, esses custos unitários variam de acordo com o volume produzido, o que na maioria das vezes é ilógico. No caso de uma empresa que fabrique mais de um produto, por exemplo, o custo unitário de um produto pode variar em função do volume de produção de outro produto, o que provoca sérias distorções nos estoques da empresa, por exemplo.

2.3 Custeio variável

Por entender que na sua maioria os custos diretos são variáveis, esse método é muito mais conhecido por custeio direto. Porém induz ao pensamento de que somente os custos diretos são apropriados, não refletindo, dessa maneira, a sua verdadeira essência que consiste na apropriação dos custos variáveis, quer sejam diretos ou indiretos, daí a preferência pela utilização da nomenclatura custeio variável.

Em decorrência da obrigatoriedade legislativa de uso do Custeio por Absorção, o Custeio Variável é geralmente utilizado para fins gerenciais, como auxílio à administração e à tomada de decisão: fixação do preço de venda, opção de compra ou fabricação, por exemplo.

Diferentemente dos métodos anteriores, o Custeio Variável apropria apenas os custos e despesas variáveis ao produto.

Santos (1998 *apud* Vartanian, 2000, p.76) destaca que,

Embora os estudos do custeio Direto/Variável tenham sido iniciados entre 1905 e 1935, o primeiro artigo relevante que divulgou de forma sistemática o Custeio variável e suas vantagens foi o de Jonathan N. Harris, intitulado: "*What did we earn last month?*" (O que lucrarmos no mês passado?), publicado no Naca Bulletin, de janeiro de 1936. Mas, somente a partir dos anos 50, é que o Custeio Variável/Direto começou a receber atenção por parte dos pesquisadores e empresas como instrumento útil e relevante para tomada de decisões.

Diversos são os conceitos encontrados em nossa literatura, os quais sempre convergem para a apropriação tão somente dos custos variáveis aos produtos, dando outro tratamento aos fixos. Para tanto, apresentam-se alguns desses conceitos a seguir.

Conforme Martins (2001, p. 216), "só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e, considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis."

Um pouco mais detalhista, com relação às espécies de custos, sem, no entanto, mencioná-lo como também conhecido por Custeio Variável, Nascimento (2001, p. 57) assim conceitua custeio direto:

Consiste em imputar ao produto final ou à produção apenas os custos variáveis e diretos (matéria-prima, embalagem, mão de obra direta, energia, etc), levando os custos fixos e indiretos, como depreciação, seguros, gastos gerais de fabricação e tantos outros, como despesas de administração, direto à conta de apuração do resultado do exercício.

Outro conceito, considerado aqui mais completo por apresentar definições a respeito dos custos variáveis e fixos, é exposto por Warren (2001, p. 136).

No custeio variável, também chamado de custeio direto, o custo dos produtos fabricados é composto apenas de custos de produção variáveis – custos que aumentam ou diminuem quando o volume de produção sobe ou desce. Esses custos são materiais diretos, mão de obra direta e somente aquela parte dos custos indiretos de fabricação que varia com a taxa de produção. O restante dos custos indiretos de fabricação, que é fixo ou não variável, geralmente está relacionado com a capacidade de produção da fábrica e não faz parte do custo dos produtos fabricados e é tratado como despesa do período em que foi incorrido.

Os conceitos de custos fixos e variáveis permitem uma expansão das possibilidades de análise dos gastos da empresa, em relação aos volumes produzidos ou vendidos, determinando pontos importantes para fundamentar futuras decisões de aumento ou diminuição dos volumes de produção, corte ou manutenção de produtos existentes, mudanças no *MIX* de produção, incorporação de novos produtos ou quantidades adicionais, por meio do conceito de Margem de Contribuição.

A margem de contribuição representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Significa que, em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor, o qual contribuirá para "pagar" os custos e despesas fixas da empresa. Multiplicado pelo total vendido, teremos a contribuição marginal total do produto para a empresa.

2.4 Custeio ABC

O Custeio ABC (*Activity-Based Costing*), traduzido como Custeio Baseado em Atividades, é uma das formas de custeio mais estudadas atualmente. Segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 93), o ABC vem responder às seguintes perguntas: “que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais? Quanto custa e por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios? Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?”

Para alguns, esse custeio pode ter vindo resolver o problema das organizações nas quais os custos indiretos sejam significativos, pois consiste em identificar as principais atividades dentro de cada departamento, centros de custos, centro de trabalho, centros de atividade dentre outros, e atribuir a essas atividades um custo, mediante o emprego de direcionadores.

Os custos atribuídos às atividades correspondem a todos os recursos dispensados para desempenhá-la.

Embora esse custeio possa ser considerado uma variação do Custeio por Absorção, tem-se que a atribuição de custos com o emprego do Critério ABC ocorre de forma bem menos arbitrária do que no Custeio por absorção, baseando-se em uma premissa de que apesar do Custeio ABC também se utilizar de rateio, sempre o faz de forma mais criteriosa.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998, p. 372), “o uso do ABC é justificável sempre que os custos de instalar e operar um sistema como este sejam compensados pelos seus benefícios em longo prazo (que, embora reais, são difíceis de serem quantificados).” Essa relação difere em cada empresa e, conseqüentemente, é difícil gerar um conjunto de regras simples que respondam à pergunta “eu preciso de um sistema ABC?”. É possível, contudo, segundo o autor, definir as condições em que o sistema de custo ABC é mais provável de ser justificado.

2.5 Considerações quanto aos métodos de custeio

É absolutamente incorreto, segundo Martins (2001, p. 314), “dizer-se sempre que um método é, por definição, melhor do que outro. Na realidade, um é melhor do que outro em determinadas circunstâncias, para determinadas utilizações”.

Assim, a escolha do método de custeio deve levar em conta diversos fatores. O principal deles diz respeito à composição dos custos da empresa, isso é, à proporção de custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e à relevância de cada uma dessas espécies de custos na produção dos diversos produtos ou serviços da empresa. Dentre os fatores que devem ser observados na escolha do método de custeio, podem-se citar as necessidades dos usuários internos e externos das informações de custos e os objetivos traçados pela administração.

3 Metodologia aplicada na coleta de dados

O trabalho é um estudo exploratório realizado com base em relatórios contábeis de uma IESP, da qual não se pretende aqui revelar a identificação, mas de certa forma situar o leitor quanto à sua estrutura funcional básica e o seu reconhecimento no campo educacional do ensino superior público.

Trata-se de uma IESP de âmbito estadual surgida em 1970, que, enquanto Fundação Estadual, contou com recursos provenientes da contribuição do alunado e do Governo do Estado. Em 1987, foi implantado o ensino gratuito de graduação, sendo transformada em Autarquia por lei estadual em 1991. Como autarquia, tem autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial em política educacional, mas é dependente financeiramente do governo estadual, do qual se origina a maior parte dos recursos que asseguram sua operação e manutenção.

Localizada em um pólo regional com influência econômica direta e indireta sobre 235 municípios, com população em torno de 4.500.000 habitantes, é classificada como uma das melhores universidades do País, reconhecida pelo Ministério da Educação, por meio do Exame Nacional de Cursos (Provão), desempenhando um papel decisivo no dinâmico desenvolvimento da cidade e região, com destaque na prestação de excelentes serviços de saúde, na pesquisa e extensão à comunidade e no ensino de qualidade para a formação de profissionais para o mercado de trabalho.

Está hierarquicamente organizada de modo a regular as funções e atribuições de cada unidade, assegurando a eficiência das atividades com vistas à realização de sua finalidade. Tal constituição objetiva, primordialmente, a qualidade do ensino, da pesquisa e da extensão.

Os órgãos de execução da Administração Superior congregam funções burocráticas e administrativas da Universidade e todos os órgãos agregados estão direta ou indiretamente ligados à Reitoria, sendo: seis órgãos executivos da reitoria, seis pró-reitorias, duas coordenadorias, dez órgãos suplementares, sete órgãos de apoio, nove centros de estudos e cinquenta e sete departamentos. Os nove Centros de Estudos e cinquenta e sete Departamentos constituem as Unidades de Ensino, Pesquisa e Extensão da IESP que são responsáveis pela organização dos cursos de graduação e pós-graduação e dos projetos de ensino, pesquisa e extensão. Atualmente oferta 43 cursos de graduação, que ofereceram 3.050 vagas no último vestibular para 23.082 candidatos em 2009. A comunidade acadêmica é estimada em 22.286 pessoas sendo 1.619 docentes, 3.547 técnico-administrativos e 17.120 alunos de graduação e pós-graduação.

Como o trabalho tem por objetivo apresentar um modelo de apuração de custo-aluno na atividade de ensino com a aplicação do método de custeio ABC, tendo como base estudo exploratório em relatórios contábeis de uma IESP, optou-se por apresentar o modelo com a utilização de apenas um exercício social, sendo escolhido, por sorteio, o ano 2002, o qual fazia parte do conjunto amostral do período de doze anos (1998 – 2009), sendo que o ano de 2010 não entrou no conjunto amostral em razão do mesmo encontrar-se em fase de conclusão quando do término deste trabalho.

Também, por questão preferencial, foi escolhido o Curso de Ciências Contábeis em razão do conhecimento da estrutura de tal curso por parte do pesquisador. Assim os dados utilizados referem-se ao ano de 2002.

O curso de Ciências Contábeis é de responsabilidade do Departamento de Ciências Contábeis. A FIG. 1 demonstra, de forma sintética, a sua subordinação hierárquica dentro do organograma da IESP.

Organograma Sintético - IESP

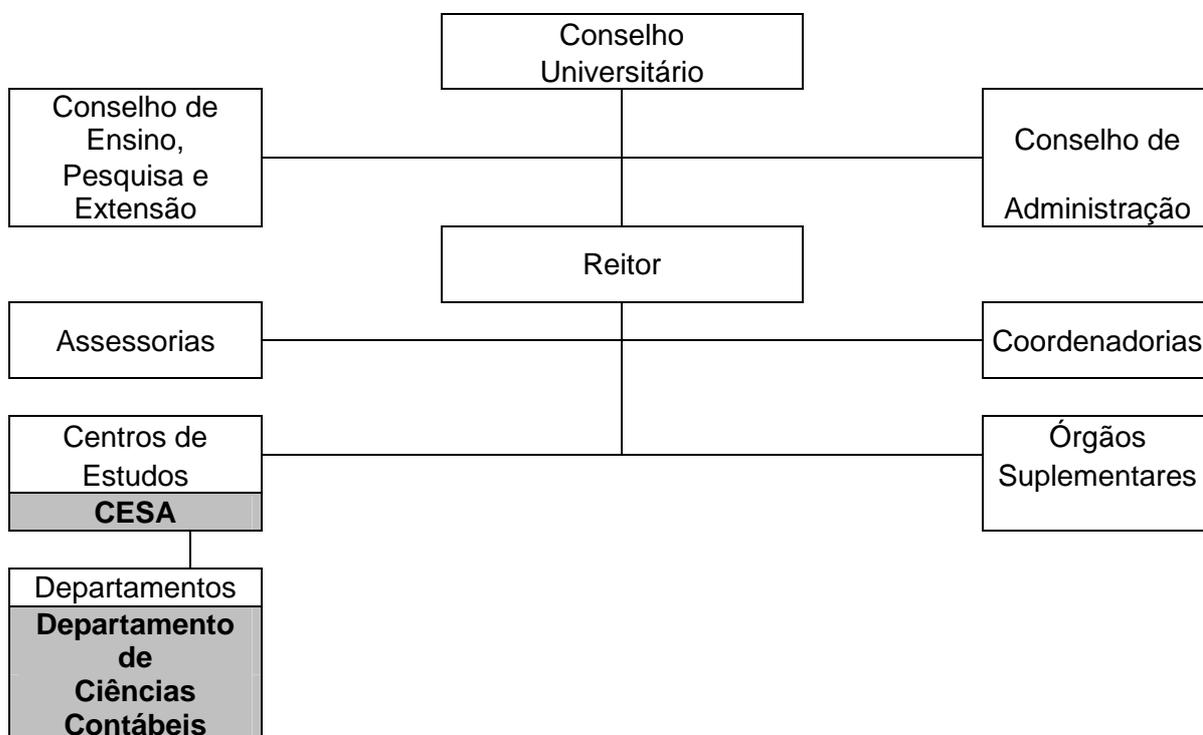


FIGURA 1 - Organograma sintético da IESP - Visão do Departamento de Ciências Contábeis
Fonte: Dados da pesquisa

4 Modelo de apuração do custo-aluno

Como visto no referencial teórico, a determinação do custo de produção de um bem ou serviço é realizada por meio dos métodos de custeio, os quais são largamente aplicados no setor privado, envolvendo complexidades diversas. Da mesma forma, também ocorre com a apuração de custos de bens e serviços sob a responsabilidade da administração pública.

Para se calcular o custo de um produto ou serviço na empresa privada, lida-se com gastos que podem ser custos, despesas ou investimentos. Além de conhecer bem a empresa, é fundamental conhecer cada um desses gastos para classificá-los corretamente e estabelecer um método de custeio, acumulando e rateando custos e despesas entre produtos e serviços.

Os custos podem ser classificados, entre outros termos, em diretos e indiretos, fixos e variáveis. Os custos indiretos de fabricação ou gastos gerais de fabricação (CIFs, ou GGFs), geralmente, são os que oferecem maiores dificuldades no momento da distribuição ou rateio aos produtos.

Por mais que se estabeleça um critério de rateio supostamente apropriado, não se consegue eliminar a subjetividade no momento de escolher o mais seguro.

Na universidade (administração pública) não é diferente. Como o próprio nome sugere, a universidade reúne todas as diversidades e variáveis em um só lugar. Ensino, pesquisa, extensão, convênios, parcerias, hospitais, maternidade, laboratórios, bibliotecas, restaurante universitário, residências universitárias e prestação de serviços. São vários cursos, na graduação e na pós-graduação, alunos que frequentam diariamente o Campus e alunos visitantes.

Existem alunos que cursam várias disciplinas e outros que cursam uma disciplina somente. Professores de diferentes titulações, lotados em departamentos que congregam cursos de duração, também, diferentes. Cursos que têm uso intenso de laboratórios e outros que só utilizam quadro e giz. Professores lotados em um departamento, mas que podem lecionar em Cursos que estão em Departamentos de outros Centros Acadêmicos diferentes.

4.1 Considerações iniciais para elaboração do modelo

Para a elaboração do modelo de apuração do custo-aluno na atividade ensino de graduação no curso de Ciências Contábeis em 2002, os custos e despesas são alocados por meio do custo-hora dos serviços, cujas formas de apropriação utilizadas são:

- a) apropriação direta: apropriação das despesas diretas, já conhecidas e identificáveis para os centros de custos;
- b) apropriação indireta: rateio das despesas indiretas, decorrentes da utilização do serviço de um centro de custos por outro, realizado mediante rateio, de acordo com o tipo de serviço prestado.

Uma vez apurado, o custo operacional do período de todos os centros de custos é alocado às seguintes atividades:

- atividade de ensino de graduação;
- atividade de ensino de pós-graduação;
- atividades de pesquisa;
- atividades de extensão; e
- atividades de difusão cultural.

A TAB. 1 apresenta os dados coletados para efeito do modelo proposto.

TABELA 1 - Despesas totais da IESP no ano de 2002 - distribuídas em atividades.

ELEMENTOS DAS DESPESAS	ATIVIDADES - Ano 2002			TOTAL
	BASE	APOIO	FINS	
I - PESSOAL	15.360.257,79	12.787.943,56	90.611.779,72	118.759.981,07
Serviços Próprios	12.908.957,82	7.930.972,87	86.086.945,96	106.926.876,65
Serviços de Terceiros	2.296.340,25	3.405.932,84	4.400.158,53	10.102.431,62
Remuneração de Serviços Pessoais	154.959,72	1.451.037,85	124.675,23	1.730.672,80
II - VIAGENS	148.504,69	832.251,70	236.302,14	1.217.058,53
III - DIVERSAS	599.587,80	695.166,84	13.265.434,18	14.560.188,82
IV - MATERIAL DE CONSUMO	1.828.803,16	695.216,14	15.766.859,15	18.290.878,45
Aquisição Direta	1.495.340,25	474.142,39	15.554.012,07	17.523.494,71
Almoxarifado	333.462,91	221.073,75	212.847,08	767.383,74
TOTAIS	17.937.153,44	15.010.578,24	119.880.375,19	152.828.106,87

Fonte: Assessoria de Planejamento e Controle da IESP - Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Administrativo – Divisão de custos

Por meio de uma análise das atividades desenvolvidas em cada órgão e unidade da Universidade, os custos são distribuídos em centros de custos agrupados em três grupos distintos, de acordo com suas especificidades, sendo:

- Grupo 1: centros de custos de atividade de base, composto por órgãos da administração geral da Universidade (Gabinete do Reitor e Assessorias), Coordenadorias Administrativas (considerando os Serviços Gráficos como um centro de custos separado da Coordenadoria de Administração e Finanças), Prefeitura do Campus Universitário e os órgãos suplementares com atividades características de prestação de serviços para toda a estrutura da Universidade, que é identificada no Núcleo de Processamento de Dados e no Núcleo de Tecnologia Educacional.
- Grupo 2: centros de custos de atividades de apoio, composto por órgãos e unidades que apresentam, nas suas atividades, características de apoio às atividades fins da Universidade, compreendendo as Coordenadorias Acadêmicas, a Biblioteca Central e a administração de cada Centro de Estudos.
- Grupo 3: centros de custos de atividades fins, que são identificadas como todos os Departamentos dos Centros de Estudos e os demais órgãos suplementares que têm por finalidade o aprimoramento dos conhecimentos, por meio de estágios práticos, que são o Centro Odontológico Universitário, a Editora, o Colégio de Aplicação, o Escritório de Aplicação de Assuntos Jurídicos, o Museu, o Hospital Universitário, a Casa de Cultura, a Radiodifusão Educativa, o Hospital Veterinário, o Laboratório de Produção de Medicamentos e a Fazenda Escola.

4.2 Despesas consideradas pelo modelo

O modelo de apuração dos custos operacionais identifica e considera todas as despesas ocorridas na Universidade dentro de um determinado período, excetuando-se as Despesas de Investimento, tais como: despesas com aquisição de equipamentos e material permanente e despesas com construção de novas edificações. Assim, as despesas consideradas de um modo geral são as seguintes: pessoal próprio e encargos; material de consumo, aquisição direta; material de consumo, requisitado junto ao almoxarifado central; serviços de terceiros e encargos, incluindo despesas com telefone, água e energia elétrica e despesas com apropriação da depreciação do imobilizado.

A TAB. 2 demonstra a composição das despesas totais do cento de custos do Departamento de Ciências Contábeis, após a inclusão das despesas indiretas das atividades base e apoio atribuídas às atividades fins.

TABELA 2 - Despesas totais do Centro de Custo Departamento de Ciências Contábeis.

COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS	Valores (R\$)	%
I - Despesas Diretas (excluídas despesas de investimento)	344.416,34	48,07%
II - Despesas indiretas advindas do rateio da Atividade Base	33.765,31	4,71%
III - Despesas indiretas advindas do rateio da Atividade Apoio	338.284,86	47,22%
TOTAL	716.466,51	100,00%

Fonte: Assessoria de Planejamento e Controle da IESP - Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Administrativo - Divisão de Custos

Os montantes das despesas com pessoal e encargos, material de consumo de aquisição direta e com serviços de terceiros e encargos são obtidos em relatórios emitidos pela Diretoria de Orçamento e Programação da Coordenadoria de Administração e Finanças.

As despesas com material de consumo requisitado junto ao almoxarifado central são detalhadas em relatório emitido pela Diretoria de Material da Coordenadoria de Administração e Finanças, que demonstra os valores requisitados pelos órgãos e unidades por meio da conta de centro de custos. As despesas com apropriação da depreciação do imobilizado são obtidas em relatório de cálculo de depreciação de cadastro do patrimônio móvel/imóvel ativo, emitido pela Diretoria Administrativa da Coordenadoria de Administração e Finanças. Conforme pode ser visto na TAB. 2, essas despesas compõem as despesas diretas (excluídas as despesas de investimento) de cada centro de custos. Assim as despesas das atividades 1 e 2 (base e apoio) são consideradas como indiretas e alocadas à atividade 3 (fins).

4.3 Distribuição dos valores às atividades docentes

A TAB.3 apresenta a distribuição total das despesas da atividade fins do centro de custo do Departamento de Ciências Contábeis, por meio da dedicação dos docentes nas atividades desenvolvidas pelo Departamento.

TABELA 3 - Distribuição das despesas totais do Departamento de Ciências Contábeis às atividades docentes.

Atividades	Valores (R\$)	%
Graduação	615.176,74	85,86%
Pós-Graduação	84.755,54	11,83%
Pesquisa	7.651,51	1,07%
Extensão	8.882,72	1,24%
Difusão Cultural		0,00%
TOTAL	716.466,51	100,00%

Fonte: Assessoria de Planejamento e Controle da IESP - Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Administrativo - Divisão de Custos

A partir do momento em que somente o grupo 3 (atividades fins) possui valores registrados a título de custos em seus respectivos centros de custos, é realizada a distribuição dos valores nominais em reais gastos pela instituição, por meio da dedicação docente nas seguintes atividades: Graduação, Pós-Graduação, Pesquisa, Extensão e Difusão Cultural.

4.4 Distribuição dos custos dos departamentos em função da grade dos cursos de graduação

Os custos apurados e atribuídos às atividades de ensino de graduação para os centros de cursos denominados de departamentos, considerados atividades fins, têm seus valores distribuídos para o próprio curso e aos demais para quem presta serviços, com base no seu custo médio hora/aula apurado por meio da dedicação que cada departamento tem na grade curricular dos diferentes cursos.

Assim, partindo-se do valor total das despesas de R\$ 615.176,74 (TAB. 3) atribuído à atividade de ensino de graduação exercida pelo Departamento de Ciências Contábeis, o qual também é responsável por disciplinas em outros cursos, como: Administração, Arquivologia, Ciências Econômicas e Secretariado Executivo, é distribuído com base no seu custo médio hora/aula apurado por meio da dedicação que o departamento de Ciências Contábeis tem na grade curricular dos diferentes cursos, conforme demonstra a TAB. 4.

TABELA 4 - Atribuição de horas aulas e valores ao Departamento de Ciências Contábeis.

Cursos Atendidos	Hora/Aula	Valores (R\$)	%
Ciências Contábeis	265.336	556.877,31	90,52%
Total Demais Cursos	27.778	58.299,43	9,48%
Administração	15.708	32.967,37	5,36%
Arquivologia	1.122	2.354,81	0,38%
Ciências Econômicas	8.296	17.411,34	2,83%
Secretariado Executivo	2.652	5.565,92	0,90%
TOTAIS	293.114	615.176,74	100,00%
Custo Médio da Hora-Aula do Departamento		R\$2,10	

Fonte: Assessoria de Planejamento e Controle da IESP - Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Administrativo - Divisão de Custos

Nota-se que o Centro de Custos de Ciências Contábeis apropria para o curso de Ciências Contábeis o valor de R\$ 556.877,31, equivalente a 265.336 horas/aula de um total de 293.114 horas/aulas, sendo que o restante (diferença de R\$ 615.176,74 e R\$ 556.877,31) é atribuído aos demais cursos (Administração, Arquivologia, Ciências Econômicas e Secretariado Executivo), atendidos pelo Departamento de Ciências Contábeis.

4.5 Apuração do custo aluno

Ao valor atribuído pelo Departamento de Ciências Contábeis, como custo exclusivo do curso de Ciências Contábeis, adicionam-se valores atribuídos pelos demais departamentos que também prestaram serviços ao curso de Ciências Contábeis, como se vê na TAB.5.

TABELA 5 - Apuração do custo aluno do curso de Ciências Contábeis com base na horas/aulas atribuídas a grade curricular.

Departamentos Envolvidos	Hora/Aula	Valores (R\$)	%
Ciências Contábeis	265.336	556.877,31	64,45%
Total dos Demais Departamentos	95.676	307.135,75	35,55%
Administração	14.484	46.496,03	5,38%
Ciências Sociais	2.142	6.876,17	0,80%
Computação	15.300	49.115,53	5,68%
Direito Privado	9.656	30.997,35	3,59%
Direito Público	13.668	43.876,54	5,08%
Economia	7.956	25.540,07	2,96%
Letras Vernáculas e Clássicas	8.024	25.758,36	2,98%
Matemática	8.228	26.413,24	3,06%
Matemática Aplicada	13.668	43.876,54	5,08%
Psicologia Social e Institucional	2.550	8.185,92	0,95%
TOTAIS	361.012	864.013,06	100,00%
Nº. de Alunos Matriculados		631	
Custo Médio por Aluno anual e mensal		R\$1.369,28	R\$114,11

Fonte: Assessoria de Planejamento e Controle da IESP - Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Administrativo - Divisão de Custos

A TAB. 5 apresenta o total do custo do curso de Ciências Contábeis no valor de R\$ 864.013,06, o qual compreende o valor de R\$ 556.877,31, apurado no TAB. 4 (custo exclusivo do Departamento de Ciências Contábeis) mais os valores dos demais departamentos (Administração, Ciências Sociais, Computação, etc.), os quais prestaram serviços ao curso de Ciências Contábeis e totalizaram R\$ 307.135,75.

Com a obtenção do custo total atribuído somente à grade curricular do curso de Ciências Contábeis, divide-se esse total pelo número de alunos matriculados no respectivo curso, obtendo-se, dessa forma, o custo médio por aluno anual no valor de R\$ 1.369,28 e que, dividido por 12 meses, obtém-se o custo-aluno mensal de R\$ 114,11.

4.6 Representação do fluxo de apropriação e apuração do custo por aluno

Para uma melhor compreensão de todo o sistema de apuração do custo por aluno aqui descrito, apresenta-se, a seguir, a FIG. 2, que demonstra o fluxo das apropriações dos custos até a apuração final do custo-aluno, o qual se resume em cinco etapas:

- As despesas totais da Universidade são tratadas como diretas e alocadas às três atividades: Base, Apoio e Fins (TAB.1).
- As despesas das atividades Base e Apoio são consideradas como Indiretas e alocadas aos centros de custos das Atividades Fins (TAB.2).
- Os totais das despesas diretas e indiretas das atividades fins são distribuídos em atividades docentes de Graduação, Pós-Graduação, Pesquisa, Extensão e Difusão Cultural (TAB.3).
- As despesas diretas e indiretas distribuídas aos departamentos em função das atividades docentes de graduação são distribuídas aos diversos cursos atendidos pelos departamentos (TAB.4).
- Na apuração do custo total final do curso, este recebe os custos do próprio departamento e dos demais que atenderam o curso durante o ano. A partir do custo total do curso, este é dividido pelo número de alunos, obtendo-se o custo por aluno (TAB.5).

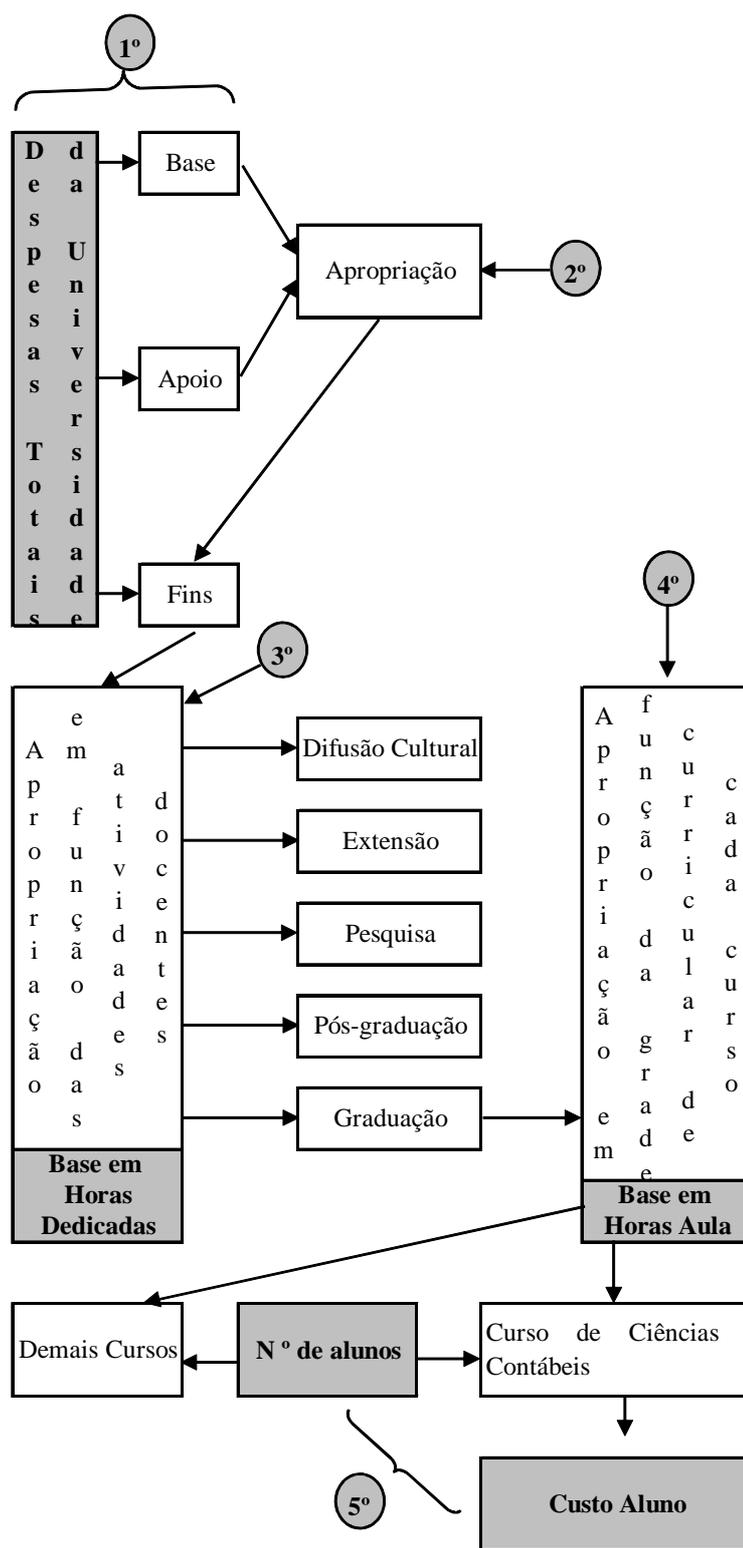


Figura 2 - Fluxograma da apropriação e apuração do custo aluno no curso de graduação de Ciências Contábeis da IESP
 Fonte: Próprio autor

5 Conclusões e recomendações

O presente trabalho teve, por meio de um estudo exploratório em relatórios contábeis de uma IESP, o objetivo de apresentar um modelo de apuração do custo-aluno na atividade de ensino com a premissa de que as instituições de ensino superior pública (IESP), mais especificamente seus gestores, necessitam de relatórios que permitam demonstrar tais custos. O estudo realizado apresentou uma revisão teórica sobre os principais métodos de custeio, permitindo assim um melhor entendimento da aplicação de tais métodos.

Em seguida, apresentou-se a metodologia aplicada na coleta dos dados junto a IESP, objeto do estudo exploratório dos informativos obtidos junto ao sistema de informação contábil, com os quais foi possível apresentar o modelo de apuração do custo-aluno na atividade de ensino do curso de Ciências Contábeis no ano de 2002.

O modelo apresentou um custo total atribuído somente à grade curricular do curso de Ciências Contábeis, no valor de R\$ 864.013,06, que dividido pelo número total de alunos matriculados em 2002 (631 alunos), no respectivo curso, obteve o custo médio por aluno anual no valor de R\$ 1.369,28 e que correspondeu ao custo-aluno mensal de R\$ 114,11.

Com base no modelo proposto de apuração do custo aluno, é possível fazer aqui algumas recomendações e sugestões, no seguinte sentido:

- a) incentivar as instituições de ensino superior público a criarem relatórios fundamentados nessa discussão, como forma de evidenciar para os gestores das IESP o custo-aluno;
- b) rever a sistemática de apuração de custos existentes e, caso ainda não possuam, implantar, fazendo com que novas informações sejam possíveis para as tomadas de decisão no gerenciamento das IESP;
- c) estender esta pesquisa a outras IESP de mesmo porte, para reforçar os estudos aqui apresentados; e
- d) investigar, junto aos gestores das IESP, o nível de concordância e satisfação com base nesta proposta.

Portanto conclui-se ter demonstrado a contabilidade como um instrumento do sistema de informação que possibilita a geração de um modelo de apuração do custo-aluno na atividade de ensino de graduação em IESP, com base na teoria dos métodos de custeio presentes na literatura própria, como forma de fazer com que a sociedade em geral venha a reduzir sensivelmente o impacto de certas informações distorcidas, apresentadas pela mídia e, por outro lado, fortalecer a necessidade da manutenção e criação das instituições de ensino superior público (IESP), as quais devem possuir um sistema de informação adequado às suas necessidades, levando em consideração a utilização da contabilidade como um de seus instrumentos.

Referências

- GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. *Custo & desempenho - administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos: inclui o ABC*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NASCIMENTO, J. M. do. *Custos - planejamento, controle, gestão na economia globalizada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PADOVEZE, C. L., *Contabilidade gerencial - um enfoque em sistema de informação contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VARTANIAN, G. H. *O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica*. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

WARREN, Carl S. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira, 2001.