

# CUSTO/ALUNO NA UNIVERSIDADE : CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

**José Newton Cabral Carpintéro**

**Resumo:**

*A preocupação com o custo/aluno na universidade faz parte de um processo de conhecimento e auto avaliação das instituições de ensino superior, que ultrapassa o problema de metodologia da apuração de custos. Neste sentido, um dos primeiros passos seria a discussão desta metodologia e é de fundamental importância para a determinação de parâmetros de comparação entre as instituições de ensino superior no Brasil.*

**Palavras-chave:**

**Área temática:** *Modelos de mensuração e gestão de custos nas áreas industrial, agrícola, de serviços, educação e no setor governamental.*

## **CUSTO/ALUNO NA UNIVERSIDADE : CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS**

**Prof. José Newton Cabral Carpintéro**

Instituto de Economia - Unicamp

Por que a preocupação com o custo do aluno numa universidade?

Antes de tudo, cabe lembrar que a preocupação com o custo de qualquer produto ou serviço pode estar ligada a diferentes aspectos tais como: apuração e controle de gastos; fixação de preços; apuração de resultado; gestão da organização.

A preocupação com a determinação do custo por aluno na universidade pública é, antes de tudo, uma preocupação com o uso dos recursos públicos na formação de pessoas que não só dirigirão empresas, privadas e públicas, e gerenciarão recursos como também decidirão sobre o destino dos recursos arrecadados pelo governo em suas diversas esferas.

Qualquer um dos aspectos citados e relacionados à apuração de custo de um produto ou serviço vai ser mais ou menos importante de acordo com os objetivos, estratégias e características de funcionamento e inserção da organização/empresa no ambiente em que opera.

Pode-se agrupar inicialmente estes diferentes aspectos em dois grandes grupos: auxílio ao controle e ajuda na tomada de decisões.

No caso do primeiro (auxílio ao controle das atividades de uma instituição) o custo destas atividades forneceria informações, num primeiro momento, para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão para os gastos da organização, e num segundo momento, os custos serviriam para acompanhar o efetivamente realizado em relação aos valores anteriormente estabelecidos.

Neste caso o custo poderia ter, entre outros aspectos, o papel de contribuir para o auto-conhecimento da organização e para o estabelecimento de parâmetros de comparação com outras instituições do mesmo setor ou com características semelhantes.

Quanto ao segundo grupo de aspectos relacionados ao custo, a tomada de decisões ou seu lado gerencial, seu papel é ainda mais importante, uma vez que estaria ligado à criação e alimentação de informações sobre valores relevantes a serem administrados e as consequências das decisões tomadas sobre os recursos disponíveis e utilizados no funcionamento da organização, ou seja, das consequências de curto, médio e longo prazo sobre medidas de ampliação/corte de serviços, opções de investimento realizadas, etc.

Destaca-se, neste ponto, o papel de um sistema de gerenciamento ou administração de custos em contraposição ao simples cálculo de um produto ou serviço.

Este sistema deveria refletir a estrutura e o ambiente de atuação da organização e deveria suprir informações de custos dos produtos ou serviços, dos processos (administrativos, por ex.) e das atividades realizadas no sentido de seu acompanhamento e adequação aos objetivos gerais da organização.

Assim, antes de um processo técnico de apuração de custos, o cálculo de custos de um produto/serviço passa necessariamente por um sistema de informações que deve permitir, no mínimo, o aperfeiçoamento contínuo das rotinas, processos ou atividades executadas, e como tal, um instrumento fundamental de decisões estratégicas para a organização.

A Unicamp é uma instituição de ensino superior que é financiada fundamentalmente com repasse de recursos públicos e neste aspecto diferencia-se não só de outras instituições de ensino (privadas) como de empresas privadas nas quais a preocupação com a apuração do resultado de sua atividade pode ser a principal preocupação na apuração de seus custos; neste caso a relação benefício/custo, ou seja, a eficiência no uso dos recursos, ou o menor custo na prestação de um serviço de melhor qualidade deve ser a referência básica.

O ambiente de atuação da universidade é fundamental para entender as motivações de uma adequada apuração de seus custos. Com cerca de 85% de seu financiamento proveniente de repasses públicos, a universidade foi obrigada, a partir de 1989, a gerir seus próprios recursos através da autonomia de gestão financeira.

Ao mesmo tempo em que passou a ser pressionada pela comunidade a ampliar seus serviços (cursos noturnos; maior número de vagas; novos cursos; etc) sem que fosse possível ampliar o quadro de docentes e funcionários, geraram-se sérias restrições ao financiamento público das universidades com os recursos repassados apresentando tendência declinante nos últimos anos em função da crise econômica no país, que levou à queda na arrecadação do imposto que constitui a referência para o repasse de recursos públicos e à pressão dos demais segmentos da sociedade (ensino básico, saúde, segurança, etc.) por maior participação na repartição dos recursos públicos.

Com este cenário, a universidade passou a ter que se preocupar, efetivamente, com o custo de suas atividades, e deflagrou uma série de programas que visavam preparar a instituição para um novo período de sua curta e profícua existência, uma vez que se constitui em um centro respeitado de ensino, pesquisa e extensão (seus três objetivos básicos). Um trabalho pioneiro de custo <sup>1</sup>foi então elaborado e constituirá a base de nossa discussão sobre os custos em uma instituição de ensino superior público.

Tendo como preocupação a determinação do "custo da formação de um aluno na Universidade, já que este é seu produto final" (um de seus produtos principais), este excelente e pioneiro estudo desenvolveu e demonstrou critérios de apropriação e rateio de custos extremamente interessantes como ponto de partida para uma discussão e

---

<sup>1</sup>Camacho, Nelson A. P. - O Custo do Aluno Universitário - Subsídios para uma Sistemática de Avaliação.

estabelecimento de parâmetros que permitam medir o desempenho de suas unidades e da própria universidade como um todo.

Tendo como referência o orçamento (despesas efetivamente realizadas) realizado no ano de 1990 e dados físicos (número de alunos; número de docentes e servidores) também no mesmo ano, optou-se no trabalho por apurar o custo médio do aluno de graduação e de pós-graduação (custo histórico). Apesar de destacado no próprio trabalho as limitações dos valores e números utilizados, bem como de alguns critérios adotados, ele alcançou seus objetivos e constitui, até agora, um dos poucos estudos conhecidos relacionados à determinação do custo/aluno nas universidades brasileiras.

Com o objetivo de relacionar este trabalho aos sistemas de custeio utilizados nas empresas e na busca da determinação de uma metodologia que possa ser seguida por outras instituições de ensino, procurei discutir suas premissas teóricas e enquadrar o trabalho na discussão mais atualizada sobre sistemas de custeio e sua adequação aos objetivos das organizações.

Partindo dos sistemas chamados "tradicionais" de custeio temos:

1. custeio integral (no qual todos os custos são apropriados ao produto/serviço) cujos métodos mais utilizados são o custeio por absorção e custeio por taxa;
2. custeio variável (no qual apenas os custos variáveis são apropriados ao produto e os fixos representam a carga estrutural da empresa).

Considera-se que o custeio integral, em especial o método de custeio por absorção, é aquele que permite um maior controle de custos, por permitir a apropriação de custos por departamentos (unidades), os chamados centros de custos, e neste sentido, o sistema proposto no estudo estaria inicialmente utilizando seus princípios e relacionando os recursos orçamentários "diretos" às unidades (centros de custos) e os recursos orçamentários "indiretos" rateados segundo critérios específicos para cada caso.

A estrutura básica neste sistema para acumular os dados e alocar custos por objetivos gerenciais específicos é constituída por centros de custos, estrutura de custos e técnicas ou métodos de alocação.

Neste caso, os centros de custos procuraram refletir a estrutura organizacional da instituição, que é constituída por unidades acadêmicas (institutos e faculdades), cujo custo/aluno se buscava; unidades de apoio (reitoria e áreas administrativas) e unidades de pesquisa (núcleos e centros).

Quanto à estrutura de custos - os itens de custos (salários e encargos, manutenção, materiais diversos, utilidades, etc...) têm peso diferentes conforme a natureza da organização (existência de atividades como ensino, pesquisa, extensão; maior ou menor ênfase em cada uma daquelas atividades; tipo de remuneração; etc...)

Neste ponto vale destacar que os custos na universidade pública são praticamente fixos: cerca de 85% de seus gastos estão relacionados a salários e encargos, e dos 15% direcionados ao custeio e manutenção, grande parte corresponde a gastos com manutenção, energia, água, periódicos, alimentação e transporte.

Adotou-se, no trabalho citado, um critério diferente de apropriação de custos, foram considerados recursos diretos aqueles alocados orçamentariamente diretamente às unidades acadêmicas (centros produtivos diretos) e recursos indiretos, aqueles alocados as unidades de pesquisa, de prestação de serviços e da administração central (Centros Auxiliares ou Indiretos ou de Apoio); os gastos relacionados a estes centros foram rateados às unidades acadêmicas de acordo com diferentes critérios segundo suas características<sup>2</sup>. Gastos relacionados às unidades de caráter assistencial (Hospital de Clínicas, Hemocentro, Caism) foram tratados de forma separada e não foram rateados às unidades de ensino (estes centros poderiam ter sido considerados como centros independentes).

O terceiro aspecto importante da estrutura básica do sistema de administração de custos refere-se aos critérios de alocação de custos, ou métodos utilizados para ratear os custos que não estão identificados diretamente nas unidades acadêmicas.

A partir da "departamentalização" dos gastos, este rateio foi possível graças a levantamento minucioso de dados físicos (informações preliminares) que envolveram desde o tempo dedicado a cada unidade por determinados centros (Centro de Computação) até o cálculo de horas/aula no ano, horas/aula despendidas na graduação e na pós-graduação e à pesquisa e outras atividades<sup>3</sup>.

Apesar da "simplificação" adotada em alguns casos (apontada pelo autor no trabalho) procurou-se adequar à metodologia de custeio (por departamentos ou unidades de ensino) aos objetivos do trabalho: determinar o custo/aluno na graduação e na pós-graduação.

Esta separação é de fundamental importância na qualificação da metodologia utilizada, uma vez que poder-se-ia ter calculado apenas o custo/aluno em cada unidade de ensino sem a preocupação com a identificação das atividades exercidas ou com o custo da atividade de ensino (graduação ou pós).

A justificativa para tal procedimento poderia ter sido a de que todas as atividades executadas na unidade de ensino tem como objetivo o ensino ou a formação do aluno, sendo a pesquisa e a extensão atividades complementares ou de apoio à atividade principal de ensino.

No entanto, não é este o entendimento do funcionamento da Universidade e consideram-se objetivos básicos tanto o ensino, como a pesquisa e a extensão.

Mesmo considerando a total complementaridade existente entre as três atividades básicas da universidade, entende-se as diferenças existentes entre elas e a importância de medir o custo de cada uma delas.

Cabe lembrar que é possível suprir informações de custos, através da mesma origem para diferentes objetivos gerenciais, e um dos objetivos apontados no trabalho era

---

<sup>2</sup>Op. Cit. Ver critérios às páginas 23 a 28 e quadro 5.4

<sup>3</sup>Op. Cit. Ver cálculos nos quadros 5.1 a 5.3 e critérios às páginas 20 e 21.

de estabelecer subsídios para um processo maior de avaliação institucional da universidade.

Mesmo não tendo o trabalho pioneiro citado chegado ao custo das demais atividades, ele apontou o caminho de tais cálculos, introduzindo uma idéia diferente de apuração de custo/aluno na universidade.

Afastando-se de idéias simplificadoras de cálculo de custo/aluno, apontou possibilidades de cálculo ainda não conhecidas em outras instituições de ensino no país.

Tomando-se ainda a questão do método utilizado, pode-se apontar que o caminho adotado é muito próximo da apropriação e rateio de custos por centros diretos/unidades de ensino e dentro destes, por atividades (ensino/pesquisa/extensão).

O resultado poderia ser além do custo/aluno na graduação e na pós por unidade, o custo das pesquisas e das atividades de extensão elaboradas naquela unidade.

Se as dificuldades de comparação já são difíceis com a primeira informação (por causa das diferenças entre as unidades de ensino na mesma área em diferentes universidades) muito maiores ainda se pensarmos em relação ao custo de pesquisa ou extensão.

De qualquer maneira, o início da identificação destes custos torna-se de grande importância, não só para o conhecimento interno da própria universidade como também para sua comparação com outras instituições públicas e privadas que atuam nas mesmas áreas que ela.

O cálculo do custo por atividade (em nosso caso, atividades de ensino, pesquisa e extensão, se quisermos ficar apenas com as atividades básicas da universidade) é uma alternativa nova e bem sucedida de apuração de custos no sentido de mudar as atitudes dos administradores e pessoal envolvido (docentes, alunos e funcionários) para a prática de questionamento e mudança contínua, eliminação de desperdícios, enfim, uma postura nova e dinâmica de cálculo e administração de custos.

Este cálculo de custo/aluno realizado na Unicamp, aponta a possibilidade de complementaridade dos métodos de custeio que permitam não apenas a exatidão de cálculos (que permita a redução de custos considerados irrelevantes), mas uma maior visibilidade do processo de formação do próprio custo, no sentido de tornar claro as diferentes áreas envolvidas em cada atividade (ensino, pesquisa e extensão) e como as áreas de apoio contribuem com estes custos.

### **Bibliografia**

- Berliner, Callic & Brimson, James A. - Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas - T. A. Queiroz Editor - SP, 1992.
- Martins, Eliseu - Cont. de Custos - SP - Atlas, 1992.
- Nakagawa, Masayuki - Gestão Estratégica de Custos - Con ceito, Sistema e Implementação - Atlas, 1995. ABC - Custeio Baseado em Atividades, Atlas, 1994.

- Horngren, Charles T. - Cost Accounting - A Managerial Emphasis Prentice - Hall, 1977.
- Camacho, N. A. P. - O Custo do Aluno Universitário: Subsídios para uma Sistemática de Avaliação na UNICAMP - Campinas - SP - Ed. Unicamp, 1993