

# Modelo conceitual de apuração dos custos do processo de implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais

**Maria Denise Nunes Rodrigues** (UFC) - denuner@yahoo.com.br

**Maria da Gloria Arrais Peter** (UFC) - gloria@arrais.com

**Marcus Vinicius Veras Machado** (UFC) - marcus@acep.org.br

**Terezinha de Jesus Pinheiro Maciel** (UFC) - terezpm@hotmail.com

**Anelise Florencio de Meneses** (UFC) - anelisefm@gmail.com

## **Resumo:**

*Embora os recursos aplicados na educação pública procedam dos impostos pagos pela sociedade, nota-se a falta de acompanhamento na relação entre os serviços oferecidos pelas universidades públicas federais e o valor dos recursos disponibilizados. Sendo assim, o presente estudo tem como objetivo propor um modelo conceitual de apuração dos custos que apóie o processo decisório quanto à implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais. Esta pesquisa caracterizou-se como exploratória, com abordagem qualitativa, desenvolvendo na pesquisa de campo um estudo de caso que teve como objeto a Universidade Federal do Ceará (UFC). Os procedimentos de pesquisa utilizados foram o bibliográfico e documental, sendo também utilizados dados obtidos mediante entrevistas aplicadas com os atores envolvidos no processo de implantação de curso de graduação na UFC e documentos da referida universidade. O desenvolvimento da proposta do modelo de apuração de custos compreendeu três etapas: definição das atividades a serem desenvolvidas após implantação de um novo curso de graduação; identificação de direcionadores de custos a serem aplicados para rastrear o total de recursos necessários para cada atividade, e por fim o somatório dos gastos a serem considerados para a implantação de um curso. Ressalta-se a utilidade de um sistema de custos adequado às características intrínsecas as universidades públicas federais, tornando-se uma fonte de informações gerenciais. Apesar do cuidado com que se elaborou o presente trabalho, tem-se consciência de que novos estudos, voltados para o aperfeiçoamento da proposta ora apresentada, podem contribuir para a melhoria da gestão dos custos de universidades públicas.*

**Palavras-chave:** *Cursos de Graduação, Financiamento, Custos no Setor Público.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **Modelo conceitual de apuração dos custos do processo de implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais**

### **Resumo**

Embora os recursos aplicados na educação pública procedam dos impostos pagos pela sociedade, nota-se a falta de acompanhamento na relação entre os serviços oferecidos pelas universidades públicas federais e o valor dos recursos disponibilizados. Sendo assim, o presente estudo tem como objetivo propor um modelo conceitual de apuração dos custos que apóie o processo decisório quanto à implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais. Esta pesquisa caracterizou-se como exploratória, com abordagem qualitativa, desenvolvendo na pesquisa de campo um estudo de caso que teve como objeto a Universidade Federal do Ceará (UFC). Os procedimentos de pesquisa utilizados foram o bibliográfico e documental, sendo também utilizados dados obtidos mediante entrevistas aplicadas com os atores envolvidos no processo de implantação de curso de graduação na UFC e documentos da referida universidade. O desenvolvimento da proposta do modelo de apuração de custos compreendeu três etapas: definição das atividades a serem desenvolvidas após implantação de um novo curso de graduação; identificação de direcionadores de custos a serem aplicados para rastrear o total de recursos necessários para cada atividade, e por fim o somatório dos gastos a serem considerados para a implantação de um curso. Ressalta-se a utilidade de um sistema de custos adequado às características intrínsecas as universidades públicas federais, tornando-se uma fonte de informações gerenciais. Apesar do cuidado com que se elaborou o presente trabalho, tem-se consciência de que novos estudos, voltados para o aperfeiçoamento da proposta ora apresentada, podem contribuir para a melhoria da gestão dos custos de universidades públicas.

Palavras Chaves: Cursos de Graduação. Financiamento. Custos no Setor Público.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

### **1 Introdução**

Conforme dados do Censo da Educação Superior, realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira do Ministério da Educação, observou-se um acréscimo de 8% no número de universidades de 2007 (178) para 2008 (183), distribuídos, proporcionalmente, entre os setores público e privado, nos percentuais de 52,5% e 47,5%, respectivamente (INEP/MEC, 2008). Com informações deste Censo pode-se, ainda, destacar um aumento, em 2008, de 4,4% no número de matrículas nas instituições federais, se comparado a 2007, maior percentual desde 2003.

Apesar desse crescimento, segundo Silva Jr (2000), as universidades brasileiras, principalmente as federais, caracterizam-se por algumas dificuldades, dentre as quais destacam-se: a carência de informações gerenciais para a avaliação do desempenho da gestão como organização, e a criação de cursos de graduação, ignorando as implicações dessa decisão no custo, pois observa-se que, por mais que haja um acréscimo, dos recursos recebidos, estes ainda são insuficientes para cobrir as despesas incorridas.

Em decorrência da problematização apresentada, surge a seguinte questão orientadora da pesquisa: Que elementos devem ser contemplados em um modelo conceitual de apuração de custos que possa apoiar o processo decisório quanto à implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais?

Para o desenvolvimento da pesquisa centrada nesta questão, foram estabelecidos como pressupostos: (1) as Universidades Públicas Federais não levam em consideração o impacto

financeiro da implantação de um curso de graduação; (2) a utilização de um modelo de apuração de custos no processo de implantação de curso de graduação pode contribuir para a adequada alocação dos recursos disponíveis.

Assim, esta pesquisa tem como objetivo geral propor um modelo conceitual de apuração dos custos que apóie o processo decisório quanto à implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais, apresentando como objetivos específicos: (1) identificar os critérios adotados nas Universidades Públicas Federais para a decisão de implantação de cursos de graduação; (2) examinar os documentos que compõem a proposta de implantação de cursos de graduação, de acordo com as normas do Ministério da Educação; (3) identificar a aderência da criação de cursos de graduação com o planejamento institucional nas Universidades Públicas Federais, destacando-se os aspectos orçamentários e financeiros; e (4) verificar o processo de implantação de cursos de graduação em uma Universidade Pública Federal.

A pesquisa tem natureza qualitativa com abordagem exploratória, adotando na pesquisa de campo o estudo de caso na Universidade Federal do Ceará (UFC). Utilizando como procedimentos metodológicos a pesquisa bibliográfica e documental, além de utilizar dados obtidos mediante entrevistas aplicadas com os atores envolvidos no processo de implantação de curso na UFC e documentos da referida universidade.

Nesse contexto, considera-se relevante essa pesquisa acadêmica, pois além do número reduzido de estudos sobre custos na educação superior pública, em se tratando das implicações financeiras e de custos da implantação de cursos de graduação, apesar do consenso sobre a importância da educação superior para a melhoria da qualidade de vida da sociedade. Logo, os resultados poderão contribuir para a realização de novos estudos, que privilegiem outras instituições.

O artigo está estruturado em cinco seções incluindo a presente introdução. A segunda aborda sobre educação e custos nas universidades públicas federais. A metodologia utilizada na pesquisa é abordada na seção três, e os principais resultados são apresentados na quarta seção. Ao final, as considerações finais são elencadas.

## **2 Custos nas universidades públicas federais**

A educação na sociedade é considerada necessária, sendo reconhecida como uma condição fundamental na busca da igualdade social, para o desenvolvimento econômico, científico, humano, cultural, político e tecnológico. Sendo assim, Libâneo (2002, p.64) estabelece que a educação

compreende o conjunto de processos, influências, estruturas, ações, que intervêm no desenvolvimento humano de indivíduos e de grupos na sua relação ativa com meio natural e social, num determinado contexto de relações entre grupos e classes sociais, visando à formação do ser humano.

A educação faz parte das atividades de responsabilidade da Administração Pública e, de acordo com a Constituição Federal e a Lei nº. 9.394/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), é direito de todos, sendo o Estado e a família responsáveis pelo seu provimento. O sistema de educação escolar brasileiro, reorganizado pela LDB, é composto, de acordo com artigo 21, por dois níveis escolares: Educação Básica e Educação Superior, sendo a primeira formada pelo ensino infantil, fundamental e médio.

Quanto à Educação Superior, esta é regulada e atendida pela União, e, de acordo com o artigo 44 da LDB abrange os cursos sequenciais por campo de saber, de graduação, extensão e de pós-graduação. Ainda, de acordo com a LDB, são os objetivos do ensino superior: promoção da visão cultural, da capacidade científica e do pensamento crítico e reflexivo, diplomando os interessados para o exercício da profissão e para o desenvolvimento

cultural; aperfeiçoamento cultural e profissional contínuos, possibilitando a integração desses conhecimentos adquiridos com uma estrutura sistêmica (BRASIL, 1996).

Dos recursos investidos na educação, tem-se uma segregação da responsabilidade entre as esferas de governo perante o sistema de ensino, sendo, de acordo com a Constituição Federal, organizados em regime de colaboração entre a União, estados, o Distrito Federal e os municípios. Sendo a União responsável pelas instituições federais de ensino, prestando assistência técnica e financeira aos estados e ao Distrito Federal na atuação dos ensinos fundamental e médio, e aos municípios na atuação dos ensinos infantil e fundamental (BRASIL, 1988).

Considerando os recursos repassados à função Educação, relativos ao período de 2003 a 2007, conforme dados extraídos do Balanço Geral da União, pode-se constatar que 50,22% dos recursos totais destinados à essa função foram alocados na subfunção Educação Superior. Estes recursos representam, em média, 4,71% dos recursos totais que compõem o Orçamento Geral da União.

Sabendo-se que as universidades públicas federais têm a maior parte de seus recursos originários do Orçamento Geral da União, um dos modelos desenvolvidos para a distribuição desses recursos entre essas instituições baseava-se no modelo de alocação de recursos adotado pelo Ministério da Educação, que segundo Peter (2007) “...distribui, basicamente, os recursos destinados à manutenção, classificados como outros custeios e os destinados a investimentos de capital (OCC), tratando os gastos com pessoal, simplesmente como dados de origem legal”. De acordo com Peter (2007), a adoção desse modelo não reflete a real necessidade das universidades federais em questão de financiamento institucional e de incentivo ao crescimento e à qualidade.

Assim, os recursos financeiros disponibilizados às universidades federais necessitam cada vez mais de acompanhamento e controle, principalmente para o auxílio no processo decisório de implantação de cursos, para que essas instituições possam oferecer seus serviços com qualidade.

Nesse ambiente, para a implantação de curso de graduação, é necessária a elaboração do Projeto Pedagógico do Curso (PPC), documento que deve contemplar o conjunto das diretrizes organizacionais e operacionais que expressam e orientam a prática pedagógica do curso. Vale ressaltar que a constituição do PPC deverá estar também norteada pelas diretrizes e políticas do Plano Pedagógico Institucional (PPI) que, por sua vez, deverá estar em sintonia com o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), pois essa sintonia contribuirá para a identificação e otimização dos recursos necessários ao desempenho das atividades inerentes ao processo educacional, servindo como suporte para um sistema de custos adequado.

Em virtude da realidade administrativa pública brasileira, que difere do setor privado, a aplicação de um sistema de custos, conforme Slomski (2005) teria como objetivo avaliar a qualidade e a eficiência dos serviços prestados, além de servir de suporte para a gestão desses serviços. Corroborando com o exposto, Mauss e Souza (2008, p. 3) exprimem a ideia de que “é claro o objetivo de exigir a implantação de um controle de forma qualificada sobre os custos incorridos e que ofereça informações concretas que possam amparar as decisões administrativas”.

Nesse sentido, o objetivo do sistema de custo nas universidades públicas federais é prover informações que auxiliem na tomada de decisão do gestor, assim como no controle e avaliação da eficiência, eficácia e efetividade relativa aos serviços prestados.

A importância das informações relativas a custos no setor público têm como objetivo a quantificação dos recursos necessários na prestação do serviço público. Desse modo, segundo Ferreira (2002 apud MAGALHÃES, 2007), essas informações são importantes na elaboração e execução do processo orçamentário, pois possibilitam quantificar o quanto e onde os

recursos poderão ser gastos, possibilitando que os gestores conheçam a causa dos custos, podendo, assim, mensurar o desempenho da administração e tomar decisões.

Consciente da necessidade da mensuração dos custos envolvidos no serviço público, especificamente nas universidades públicas federais, o Ministério da Educação, por intermédio da Secretaria de Educação Superior, desenvolveu, juntamente com essas instituições, um modelo de mensuração de custos, denominado Sistema de Apuração de Custos (SAC) com intuito de aprimorar e sustentar os processos decisórios dessas instituições, possibilitando, assim, melhoria no desempenho destas. Trata-se de um modelo de sistemas de custos tradicional, fundamentado no custeio por absorção que pressupõe a uniformidade do padrão de gastos e qualidade de serviços educacionais prestados por todas as universidades.

No entanto, ratificando o exposto por Peter (2007), acredita-se que um sistema de custos, adequado às particularidades das universidades públicas federais, é fundamental, servindo como fonte de informações gerenciais, visando à melhoria da eficácia e permitindo uma gestão efetivamente autônoma.

Logo, nesse ambiente, dentre as metodologias de custeio, o Custeio Baseado em Atividades, *Activity Based Costing* (ABC), é um método aplicável a qualquer tipo de organização, mesmo tendo origem nas fábricas, muitas organizações que prestam serviços também obtiveram benefícios com o seu uso (KAPLAN; COOPER, 2000).

Martins (2003) corrobora a ideia de Kaplan e Cooper (2000), quando explica que os conceitos e a metodologia do ABC se aplicam, também, às organizações não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos manufaturados quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o ABC em instituições financeiras e órgãos públicos (hospitais, universidades), uma vez que as atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, até mesmo naquelas que não possuem fins lucrativos.

Segundo Maher (2001), o custeio baseado em atividades é um método de custeio em que, inicialmente, os custos são atribuídos às atividades, e, em seguida, aos produtos, com base no consumo de atividades por cada produto.

Logo, perante o exposto, a metodologia do Custeio Baseado em Atividades pressupõe uma análise do funcionamento da universidade, buscando-se com a aplicação dessa metodologia o objetivo de prover informações físicas e monetárias sobre os custos das atividades a serem considerados para tomada de decisão de criação de um curso de graduação, visando à melhoria desse processo, a racionalização e utilização dos recursos e avaliação do custo das atividades (PETER, 2007).

Diversos autores já trataram da temática – custos no setor público – com diferentes enfoques tais como: Gerigk, Navarro e Taffarel (2008), que analisaram a utilização de conceitos da teoria de custos na elaboração dos orçamentos públicos municipais; Cadore e Hatakeyama (2008), ao analisarem a utilização do ABC/ABM no auxílio à tomada de decisões e transparência da Administração Pública; Reinert e Almeida (2008), que desenvolveram um estudo sobre a apuração do custo por aluno em escolas de um município catarinense, comparando este resultado com uma pesquisa realizada em outro município; Magalhães et al. (2007), que estudaram a apuração do custo por aluno do ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa; Menegat (2006), que verificou a utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do sistema ACADE –SC; Souto e Reinert (2006), ao analisarem, de forma comparativa, os custos de uma universidade pública e uma universidade privada; Neto e Vieira (2006), que verificaram a metodologia do indicador de custo por aluno, definido pelo Tribunal de Contas da União, para as universidades federais; Souza, Kuwabara e Raimundini (2005), ao analisarem o sistema de gestão de custos de um hospital público; Lagioia, Falk e Lima (2005), que desenvolveram um estudo sobre os custos e a qualidade dos procedimentos hospitalares baseados em protocolos de atendimento de ortopedia e traumatologia do hospital das clínicas da Universidade Federal de Pernambuco; e

Silva, Morgan e Costa (2004), que estudaram a apuração do custo de ensino por aluno em uma Instituição Federal de Ensino Superior.

Apesar dos estudos realizados, o interesse pela análise de custos do processo de implantação de cursos de graduação, não foi ainda contemplado. Desta forma, definiu-se a metodologia a ser desenvolvida neste trabalho, com o intuito de abordar a utilização de um modelo de sistema de custos no processo decisório de implantação de cursos de graduação para as universidades públicas federais.

### **3 Metodologia da Pesquisa**

O desenvolvimento da pesquisa realizou-se de forma exploratória, que, segundo Collis e Hussey (2005), é um tipo de pesquisa que envolve questões cuja busca por estudos anteriores sejam escassas. Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, a qual busca examinar e refletir sobre percepções que tragam um entendimento da temática abordada (COLLIS; HUSSEY, 2005).

A presente pesquisa possui essa caracterização por abordar instituições complexas como as universidades públicas federais, buscando trazer informações por meio de comparações entre experiências dessas instituições no processo de implantação de cursos de graduação, para que, desta forma, se possa caracterizar e descrever o processo, subsidiando a investigação proposta nos objetivos do presente trabalho.

A realização do estudo ora proposto está dividida em duas partes. Inicialmente o trabalho de pesquisa constitui pesquisa bibliográfica sobre elementos teóricos relevantes, embasada em livros, teses, dissertações, revistas e portais eletrônicos. Na segunda parte, realiza-se o estudo de verificação de campo, objetivando buscar o grau de coerência entre os elementos teóricos e a realidade empírica.

O universo da pesquisa deste estudo corresponde às 55 universidades públicas federais, nas quais foi realizado um levantamento, buscando identificar, quais destas criaram cursos de graduação no período de 2003 a 2007. Dessa população, foram segregadas, conforme as regiões geográficas, as universidades que implantaram cursos de graduação na área de Ciências Sociais Aplicadas, sendo identificadas 23 universidades que atenderam a esse critério.

Tendo em vista o objetivo geral da pesquisa, optou-se por selecionar uma amostra intencional, buscando, dentre as universidades distribuídas conforme a região geográfica, eleger uma em cada região para integrar uma amostra, tendo como critério a maior média de recursos orçamentários no período considerado (2003-2007). Diante do critério estabelecido foram selecionadas cinco universidades, uma por região, sendo: Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal de Fluminense (UFF), Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), Universidade Federal do Ceará (UFC) e Universidade Federal do Amazonas (UFAM), das quais foram solicitados os Planos de Desenvolvimento Institucional (PDI), buscando identificar a referência aos aspectos de financiamento e custos quando da decisão de implantar cursos de graduação.

De posse dos referidos documentos, foram coletados dados referentes: ao período de vigência a que se refere o PDI; ao responsável pela elaboração do plano; às prioridades definidas para a instituição; à definição de metas para a área de graduação; à forma de financiamento para novos projetos, caso tenha ocorrido, na área de graduação; e à identificação dos custos na decisão de implantação de cursos de graduação.

Após a primeira análise documental, foi selecionada uma Universidade integrante da amostra, para possibilitar um estudo mais aprofundado do processo de implantação de cursos de graduação, por meio de um estudo de caso. O estudo de caso foi desenvolvido na Universidade Federal do Ceará (UFC), face a participação da instituição na amostra selecionada e a disponibilidade de acesso aos dados. Foram obtidos para análise, os projetos

pedagógicos dos cursos de graduação na área de Ciências Sociais Aplicadas criados no período, dos quais se buscou identificar: a caracterização do curso no contexto econômico, geopolítico e educacional; a justificativa para implantação do curso; os objetivos que se pretende alcançar com implantação desse curso; o financiamento institucional, compreendendo a identificação dos recursos necessários ao desenvolvimento das atividades do curso. Analisou-se, ainda, a execução financeira da Universidade em estudo, referente ao período de 2003 a 2007, utilizando-se para tanto documentos do Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) e dados do Sistema Integrado de Administração Financeiro do Governo Federal (SIAFI).

Por fim, realizaram-se entrevistas semi-estruturadas com os atores envolvidos no processo de implantação de um curso de graduação, visando identificar a percepção destes em relação ao processo de implantação de cursos de graduação. Foram entrevistados: o Pró Reitor de Planejamento, o responsável pela elaboração do orçamento, o Pró Reitor de Graduação, o Diretor da Faculdade, o Chefe do Departamento e o Coordenador do Curso, da referida universidade. Os resultados da pesquisa estão apresentados a seguir.

#### 4 Resultados da pesquisa

Objetivando identificar os aspectos de financiamento e custos quando da decisão de implantar cursos de graduação nas universidades federais, foi realizada uma análise nos Planos de Desenvolvimento Institucional (PDI) das cinco Universidades Federais com maior média de orçamento, em cada região brasileira, conforme apresentado no Quadro 1.

UNIVERSIDADES FEDERAIS INTEGRANTES DA AMOSTRA	CRITÉRIOS ANALISADOS E ENCONTRADOS NO PDI		
	PERÍODO DE VIGÊNCIA	RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO	PRIORIDADES DEFINIDAS
Universidade de Brasília – UnB	X	X	X
Universidade Federal de Fluminense – UFF	X	X	X
Universidade Federal do Ceará – UFC	X	X	X
Universidade Federal de Santa Maria – UFSM	X	X	X
Universidade Federal do Amazonas – UFAM	X	X	X
<b>TOTAL</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>
UNIVERSIDADES FEDERAIS INTEGRANTES DA AMOSTRA	METAS PARA GRADUAÇÃO	REFERÊNCIA AO FINANCIAMENTO	IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS
Universidade de Brasília – UnB	X	X	
Universidade Federal do Ceará – UFC	X	X	
Universidade Federal de Santa Maria – UFSM	X		
Universidade Federal do Amazonas – UFAM	X		
<b>TOTAL</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>0</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Quadro 1 – Plano de Desenvolvimento Institucional das Universidades Federais Integrantes da Amostra

Dentre os dados observados nos PDI das universidades analisadas, conforme apresentado no Quadro 1, foi possível constatar que, quanto ao período vigência do PDI, na maioria das instituições é de quatro anos, excetuando a UFF que é de cinco. A elaboração desses documentos teve como responsável a Pró-Reitoria de Planejamento nas Universidades do Ceará, de Santa Maria e do Amazonas. Para as Universidades de Brasília e de Fluminense, este órgão é responsável pela análise dos planos, e como elaboração têm-se, respectivamente, a assessoria da Reitoria e a uma comissão formada pelas pró-reitorias.

Quanto às prioridades definidas, estão apresentadas, nos PDI de todas as universidades analisadas, a busca pela qualificação e pelo desenvolvimento do ensino, pesquisa e extensão. Em se tratando das metas estabelecidas para a área da graduação, percebeu-se, entre as universidades, a determinação de ampliar essa área, procurando melhorar e consolidar a

qualidade dos cursos de graduação, além de estabelecer ações que facilitem o ingresso de alunos desfavorecidos nas universidades.

Ainda, de acordo, com o resultado desse levantamento, foi verificado que todas as universidades, integrantes da amostra, apresentam no PDI: período de vigência, responsável pela elaboração, prioridades definidas e metas para a graduação. Apenas duas universidades (UNB e UFC), entretanto, apontaram referência ao financiamento.

Em relação à identificação dos custos, não foi apresentada essa preocupação em nenhum dos PDI's das universidades analisadas. Ante ao exposto, constatou-se a fragilidade das universidades na gestão dos recursos, apesar da autonomia financeira e administrativa determinada pela legislação.

Desta forma, apresentam-se os resultados obtidos na pesquisa de campo realizada na Universidade Federal do Ceará, a fim de obter informações para subsidiar a proposição de um modelo conceitual de custos que apóie o processo decisório na implantação de cursos de graduação nas universidades federais.

Foram analisados os projetos pedagógicos dos cursos de graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas, Economia e Administração, implantados nos *campi* da Universidade Federal do Ceará, situados na Região Norte do Estado, no Município de Sobral, e na Região do Cariri, no Município de Barbalha. Nesta análise, buscou-se observar a articulação e a sintonia do PPC com o PDI, bem como a relação entre a criação desses cursos e a gestão de custos e o financiamento institucional, por meio dos critérios definidos na metodologia da pesquisa.

A UFC, de acordo com dados, relativos ano de 2007, oferece 69 cursos de graduação, 129 cursos de pós-graduação, sendo 64 *lato sensu* e 65 *stricto sensu*, dentre estes 47 são de mestrado e 18 são de doutorado. Possui 1.277 docentes, sendo 780 doutores e 354 mestres, além de 3.461 servidores técnico-administrativos, 1.406 com nível médio e 1.367 com nível superior (UFC, 2007).

Quanto ao número de matrículas nos cursos de graduação na UFC, observa-se um acréscimo 2.618 no número de alunos matriculados, no período de 2003 a 2007, excetuando-se o ano de 2005, o qual ocorreu um decréscimo de 954 alunos. Esse valor, porém, se torna irrelevante, pois, para o ano 2007, houve uma elevação de 2.216 alunos. Buscando demonstrar que a variação positiva no número de alunos matriculados reflete diretamente na quantidade de cursos, apresenta-se o Gráfico 1, no qual se demonstra a quantidade de cursos de graduação criados na UFC, de 2003 a 2007.

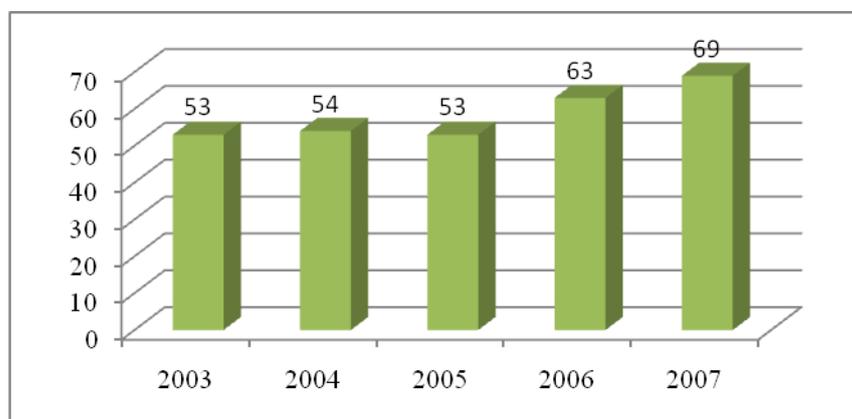


Gráfico 1 – Número de Cursos de Graduação na UFC, entre 2003 e 2007

Fonte: Ministério da Educação/INEP/Deaes (2003-2007)

No gráfico 1, observa-se uma estabilidade no número de cursos no período de 2003 a 2005. Para os anos de 2006 e 2007, porém, ocorreu um acréscimo de 10 e 6 cursos,

respectivamente. Com essa abordagem e focando no objetivo geral deste trabalho, foram selecionadas dois desses cursos de graduação implantados no período de 2003 a 2007, na área de Ciências Sociais Aplicadas, solicitando-se à Administração Superior da UFC, os respectivos projetos pedagógicos para análise.

Conforme análise realizada, constatou-se que, em relação ao critério financiamento, não houve referência em nenhum dos referidos projetos pedagógicos a esse aspecto, o que demonstra a falta de planejamento financeiro para a implantação de um curso, pois deveria haver um levantamento de toda a estrutura física, recursos humanos e materiais necessários para o desenvolvimento das atividades do curso, a fim de não prejudicar a qualidade deste.

Com a total ausência de um planejamento financeiro, observado tanto no PDI como nos projetos pedagógicos dos cursos analisados, levanta-se, nesse momento, o questionamento de qual implicação estaria ocorrendo na execução financeira da UFC, com a implantação desses cursos. Para contribuir com a reflexão sobre esse questionamento, são apresentados os dados da execução financeira da UFC, do período de 2003 a 2007, demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 – Demonstrativo das Despesas Executadas em relação as Receitas Realizadas na UFC, no período de 2003 a 2007

Ano	Receita	Despesas	Déficit
2003	381.930.175,57	400.547.023,16	-18.616.847,59
2004	454.343.401,62	474.090.001,89	-19.746.600,27
2005	492.268.248,14	521.410.368,74	-29.142.120,60
2006	574.404.371,58	614.076.401,75	-39.672.030,17
2007	663.756.626,39	715.587.176,36	-51.830.549,97

Fonte: SIAFI (2003-2007).

Analisando a Tabela 1, verifica-se que, no período de 2003 a 2007, as receitas possuem um crescimento contínuo a cada ano, no entanto não são suficientes para suprir as despesas, ocasionando um déficit, que evolui a cada ano. Apresenta-se no Gráfico 2 a evolução deste déficit no período em análise.

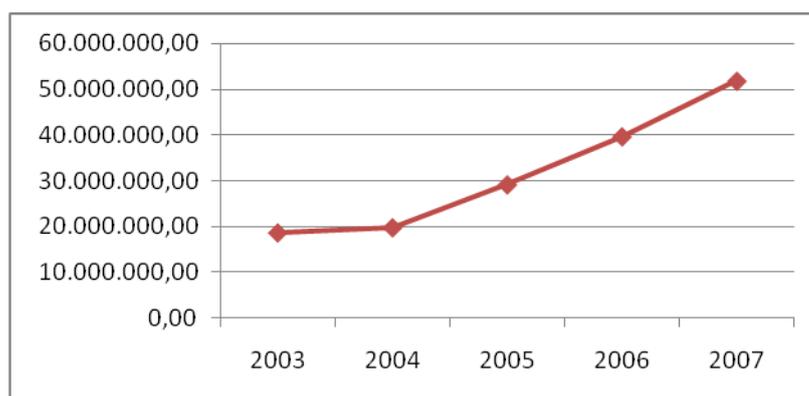


Gráfico 2 – Evolução do déficit na UFC, no período de 2003 a 2007

Fonte: SIAFI (2003-2007).

No gráfico 2, pode-se observar um crescimento de 35%, no período de 2004 a 2007, no valor nominal do déficit. Dessa forma, nota-se que há um descompasso dos gastos na Universidade, diante das receitas arrecadadas.

Ressalta-se, ainda, perante o objetivo dessa pesquisa e conforme dados já apresentados, que a UFC não fez uma análise e nem elaborou um planejamento financeiro

quando decidiu implantar os dois cursos de graduação no ano de 2006, ratificando, desta forma, a necessidade de um acompanhamento e controle dos custos para auxiliar os gestores neste processo decisório, com a utilização de um modelo conceitual de apuração de custos, objeto do presente estudo.

Para tanto, foram entrevistados os atores envolvidos no processo de criação dos cursos de graduação, ou seja, Pró-Reitor de Planejamento, o Pró-Reitor de Graduação, a Diretora da Faculdade de Economia, Administração, Atuárias e Contabilidade (FEAAC), os chefes de departamentos de Administração e Economia e os coordenadores dos cursos em estudo, para confrontar as informações obtidas por meio do conteúdo de documentos da UFC, como: o PDI, os projetos pedagógicos dos cursos e relatórios da execução financeira, com as informações coletadas por meio das entrevistas, as quais serão apresentadas.

De acordo com as entrevistas, foi possível constatar, diante das informações obtidas, que não há um consenso entre os atores envolvidos no processo de implantação de cursos de graduação da UFC, tanto da administração superior como das unidades acadêmicas, acerca da instância de origem da decisão sobre a implantação dos cursos, os órgãos envolvidos nesse processo, assim como na análise financeira e dos custos deste.

Comparando as informações das unidades acadêmicas e da administração superior, observa-se que, para a administração superior existe todo um envolvimento no processo de implantação de um curso de graduação das unidades responsáveis, desde as coordenações dos cursos até o conselho universitário, sendo necessário esse envolvimento para uma elaboração, acadêmica e financeiramente, apropriado do projeto de implantação do curso de graduação.

Já, para os representantes das unidades acadêmicas, entrevistados – o coordenador do curso e o chefe do Departamento de Administração afirmaram que, sobre o aspecto de análise dos custos não teriam como responder, pois não tiveram acesso a esse aspecto no desenvolvimento desse processo, entretanto sobre o aspecto financeiro foram contraditórios nas respostas, pois enquanto o chefe do Departamento afirmou não ter tido acesso as informações, o coordenador de Administração informou que houve uma análise financeira, sendo uma restrição para criação do curso se os recursos não fossem suficientes. Enquanto, a diretora da FEAAC informou que, a diretoria, os departamentos e as coordenações dos cursos criados foram informados dessa decisão, sendo responsáveis pela elaboração e aprovação dos projetos pedagógicos dos cursos, mas sobre o financiamento institucional desconhece qualquer análise financeira realizada,

Quanto ao aspecto financeiro, ponto principal em análise dessa pesquisa, observou-se que há contradição entre os dados financeiros coletados e as respostas dos entrevistados, pois segundo estes há um acompanhamento por parte dos órgãos envolvidos e uma análise dos recursos necessários para a implantação do curso, ou caso este fosse financiado procurava-se realizar uma análise da capacidade física e humana da universidade, fazendo uma projeção dos recursos necessários. No entanto, tal fato não condiz com o que foi analisado por meio dos dados da execução financeira da UFC, que demonstram um aumento das despesas no período de implantação dos cursos e nos anos seguintes, que não tem sido acompanhado por aumento correspondente nas receitas.

Desta forma, diante dos dados financeiros analisados pode-se afirmar que, na UFC, não é considerada a análise da situação financeira da instituição para a tomada de decisão de implantação de cursos de graduação.

Ante ao exposto, observou-se a necessidade de apontar os elementos que devem ser considerados na proposta de modelo de sistema de custos, que auxilie as universidades públicas federais a mensurarem os custos envolvidos nesse processo, além de servir de parâmetro para essa tomada de decisão, no que diz respeito aos recursos necessários.

Procurou-se sintetizar, conforme apresentado no Quadro 2, as dimensões, categorias e elementos, que na ótica dos autores, devem ser consideradas no processo de tomada de

decisão de implantação de cursos de graduação. Trata-se de uma orientação para a análise, sabendo-se, entretanto, que ambas as dimensões consideradas estão entrelaçadas no desenrolar desse processo.

DIMENSÃO	CATEGORIAS	ELEMENTOS
Social	Mercado de Trabalho	- Necessidades educacionais, sociais e geopolíticas, locais, regionais e nacionais. - Áreas dos cursos já existentes na região.
	Necessidades da Sociedade	- Demanda por educação superior - Público alvo
Financeira	Planejamento de Recursos Humanos	Recursos Humanos (docentes e técnico-administrativos)
	Planejamento da Infraestrutura	- Instalações Prediais - Tecnologia da Informação
	Planejamento Financeiro	- Projeção do Orçamento - Análise dos Custos

Fonte: Elaborado pelos autores (2009).

Quadro 2 – Dimensões, Categorias e Elementos de Análise

Conforme observado no Quadro 2, a decisão de implantação de um curso de graduação deve buscar analisar duas dimensões, o cenário social e a gestão financeira, as quais envolvem uma análise mais específica das seguintes categorias: mercado de trabalho, necessidades da sociedade, planejamento dos recursos humanos, da infraestrutura e planejamento financeiro.

Como o objetivo do trabalho é propor um modelo conceitual de apuração de custos que apóie o processo decisório de implantação de curso de graduação nas universidades públicas federais, será abordada, de forma detalhada, a perspectiva financeira, objetivando quantificar os recursos financeiros necessários para subsidiar a elaboração do planejamento financeiro nessa tomada de decisão.

A decisão de criação de um curso de graduação impacta diretamente no financiamento institucional, embora, com o estudo apresentado, tenha-se observado que não há uma estimativa do quanto se necessita, por conta do acréscimo das atividades que serão desenvolvidas após implantação de um curso de graduação, principalmente quando essa decisão resulta na implantação de um novo *campus* da Universidade que ainda não dispõe de estrutura física nem de pessoal.

A apresentação de um modelo de gestão de custos para instituições do setor público, principalmente para universidades, sofre várias dificuldades por conta das complexidades de execução das tarefas exercidas por essas instituições. Logo, fundamentado em estudos sobre os sistemas de custos, considera-se o Custeio Baseado em Atividades (ABC), como a metodologia mais adequada para ser aplicada nas universidades. Segundo Peter (2007), o ABC é uma metodologia, que quando implantada, se preocupa em explicar a ocorrência dos custos fixos das instituições. Outra característica de destaque do sistema ABC que, o aponta como o mais adequado para o estudo em questão, é a compreensão das atividades executadas como geradoras de custos por consumirem recursos.

Considerando que um curso de graduação envolve atividades de administração, ensino, pesquisa, extensão e manutenção, as quais estão ligadas às unidades organizacionais, buscou-se identificar as unidades organizacionais a qual cada atividade está ligada, especificamente para um curso de graduação. Além disso, buscou-se definir os direcionadores dos custos, que auxiliarão no momento de rastrear esses custos às atividades com o intuito de melhor compreensão desse processo.

Apesar de não estarem contempladas no modelo, outras unidades da universidade estão envolvidas no processo, como por exemplo: a própria Reitoria, cuja administração abrange os novos cursos; a Pró-Reitoria de Graduação, responsável pela gestão geral das atividades de ensino de graduação; a Pró-Reitoria de Extensão e de Pesquisa e Pós-Graduação, responsáveis por oferecer atividades complementares ao corpo discente, aprovar e acompanhar pesquisas a serem desenvolvidas junto ao curso; bem como as áreas administrativas que são responsáveis pela gestão dos recursos humanos, tecnológico e financeiro. A exclusão dessas unidades fundamenta-se na premissa de que o acréscimo de atividades ocasionado pela implantação de curso de graduação não é significativa para estas, tendo em vista a materialidade dos recursos envolvidos.

Inicialmente, sugere-se identificar de forma direta os recursos a serem utilizados, por unidade organizacional, com pessoal e encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e depreciação. Dos recursos destinados a despesa com pessoal e encargos sociais, devendo ser excluídos os valores correspondentes a inativos e pensionistas, por não interferirem nos custos da instituição. Dos gastos com material de consumo, consideram-se os valores efetivamente consumidos. Os serviços com terceiros são os utilizados nas diversas unidades, como: telefone, fornecimento de água e energia, internet, etc. Quanto aos recursos com depreciação, estes correspondem ao desgaste dos bens existentes e utilizados pela instituição.

Em seguida, por meio dos direcionadores de custos definidos, alocam-se os valores a cada atividade envolvida no processo de implantação de curso de graduação. Como exemplo, pode-se mencionar o número de horas dedicadas à atividade no período, como direcionador, servindo para quantificar o quanto de recursos devem ser atribuídos à atividade de administrar a unidade, ou seja, o quanto de pessoal e encargos sociais são necessários para o desenvolvimento dessa atividade.

No Quadro 3, apresenta-se o modelo sugerido para a mensuração dos custos envolvidos no processo de implantação de curso de graduação.

<b>UNIDADE ORGANIZACIONAL</b>	<b>ATIVIDADE</b>	<b>DIRECIONADOR DE CUSTOS DA ATIVIDADE</b>	<b>GRUPO DE GASTO</b>
Unidade Acadêmica	Administrar a unidade	Nº de horas dedicadas à atividade no período.	Pessoal Encargos Sociais
	Apoiar as atividades de ensino, pesquisa e extensão.	Nº de horas dedicadas à atividade no período.	Serviços de Terceiros Material de Consumo Depreciação
	Qualificar docentes	Nº de docentes disponíveis por departamento.	Pessoal Encargos Sociais
	Realizar ensino	Nº de horas aulas ministradas no período	Pessoal
	Realizar pesquisa	Nº de horas dedicadas a pesquisa no período	Encargos Sociais Material de Consumo
	Realizar extensão	Nº de horas dedicadas à realização de atividades de extensão no período.	Depreciação
Biblioteca Universitária	Administrar a biblioteca	Nº de horas dedicadas à atividade no período.	Pessoal Encargos Sociais Serviços de Terceiros Material de Consumo Depreciação

Fonte: Elaborado pelos autores (2009).

Quadro 3 – Modelo de Mensuração dos Custos no Processo de Implantação de um Curso de Graduação

Demonstram-se no Quadro 3, que, em todas as atividades consideradas na implantação de um curso de graduação, estão envolvidos os gastos com pessoal e encargos sociais, que correspondem aos salários, acrescido de férias, décimo terceiro salário, abono sobre as férias e outros. Enquanto nas atividades administrar a unidade acadêmica, apoiar as atividades de ensino, pesquisa e extensão e administrar a biblioteca são aquelas que envolvem gastos com serviços de terceiros, o que abrange os serviços de fornecimento de água, esgoto, energia elétrica, telefonia, contratos de locação e outros. O grupo de gasto, referente ao material de consumo e depreciação, não está alocado na atividade qualificar docente, por entender que é uma atividade em que o docente está afastado para a qualificação, sendo considerado, apenas, como gasto nessa atividade as horas dedicadas do docente. Com material de consumo são considerados os gastos correspondentes ao material utilizado no desenvolvimento das atividades de implantação de curso de graduação, tais como: papel, cartucho, canetas e outros. Por fim, a depreciação refere-se à diminuição do valor do bem, resultante do desgaste pelo uso.

O exposto norteia a aplicação do modelo de alocação dos custos, tendo como as etapas de aplicação: apuração do custo das unidades organizacionais; apuração do custo das atividades; e a mensuração do custo no processo de implantação de um curso de graduação.

O modelo proposto pode auxiliar o gestor a otimizar a alocação de recursos, buscando relacionar os custos envolvidos e o financiamento institucional necessário. Além disso, poderá contribuir, de forma efetiva, para a melhoria da gestão na tomada de decisões, buscando evidenciar que as decisões tomadas são cabíveis, diante do volume de recursos, infraestrutura e corpo docente necessários ao processo de implantação de um curso de graduação. Isto porque, tais informações estarão quantificadas e apresentadas junto ao processo, além de denotar informações de financiamento extras que serão requeridas após essa decisão.

Considerando que a sugestão ora apresentada deverá produzir informações que possam dar suporte ao processo de criação de um curso de graduação, os valores determinados deverão ser estimados, baseados nos elementos que compõem os grupos de gastos definidos assim como as quantidades de direcionadores de recursos, fazendo-se necessário confrontar os valores estimados com aqueles efetivamente incorridos, como forma de aperfeiçoar o processo.

Ressalte-se, por oportuno, que na análise realizada foram identificadas cerca de 50 (cinquenta) atividades, mas considerando a complexidade envolvida na operacionalização de um modelo com um grande número de variáveis, optou-se por trabalhar com macro-atividades. Entretanto, cada instituição poderá decompor as macro-atividades detalhando-se até o nível de tarefas, de acordo com a necessidade informacional dos gestores.

## **5 Considerações Finais**

O objetivo do estudo foi propor um modelo conceitual de apuração dos custos que apóie o processo decisório de implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais.

O modelo apuração dos custos foi elaborado para analisar, avaliar e mensurar um processo, dentre muitos executados nas universidades públicas federais, na busca de melhorar os indicadores e otimizar a alocação interna dos recursos na implantação de um curso de graduação, por se entender que essa tomada de decisão é um passo fundamental para a melhoria da gestão, além de se ter um reconhecimento dessas instituições diante da avaliação institucional e desempenho junto aos órgãos regulamentadores, assim como, diante da sociedade.

A fundamentação teórica de custos apontou o ABC como a metodologia mais adequada a ser aplicada nessas instituições, para a construção de um modelo de apuração e

gestão de custos, uma vez que esta metodologia considera, em sua teoria, instituições que possuem na maior parte de sua estrutura composta por custos fixos, facilitando a identificação do total de recursos consumidos por atividades, auxiliando, assim, a definição do total necessários para a implantação de um curso de graduação.

O desenvolvimento da proposta do modelo de apuração de custos compreendeu três etapas: definição das atividades a serem desenvolvidas após implantação de um novo curso de graduação; identificação de direcionadores de custos a serem aplicados para rastrear o total de recursos necessários para cada atividade, e por fim o somatório dos gastos a serem considerados para a implantação de um curso.

Ressalta-se que modelo proposto poderá ser aplicado ou reelaborado para outras instituições de ensino superior, já que os aspectos observados foram aderentes à realidade de qualquer instituição de ensino superior, sendo consideradas perspectivas de análise de parâmetros social e financeira, e respeitando as condições presentes nas instituições, tornando-se uma fonte de informações gerenciais. Apesar do cuidado com que se elaborou o presente trabalho, tem-se consciência de que novos estudos, voltados para o aperfeiçoamento da proposta ora apresentada, podem contribuir para a melhoria da gestão dos custos de universidades públicas.

## Referências

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei n. 9394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 dez. 1996.

COLLIS, Jill. HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Tradução: Lucia Simonini. 2. Ed. Porto Alegre. Bookman, 2005.

INEP, Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Disponível em: [www.inep.gov.br](http://www.inep.gov.br) Acesso em 23 de fevereiro de 2008.

KAPLAN, Robert S. COOPER. Robin. **Custo e Desempenho**. 2. Ed. São Paulo. Editora Futura, 2000.

LIBÂNEO, J. C.; PIMENTA, S. G. Formação dos profissionais de educação: visão crítica e perspectivas de mudanças. In: PIMENTA, S. G. (Org.). **Pedagogia e pedagogos**: caminhos e perspectivas. São Paulo: Cortez, 2002.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**: criando valor para administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida. **Custo de Ensino de Graduação em Instituições Federais de Ensino Superior**: O Caso da Universidade Federal de Viçosa. 129 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Viçosa, UFV, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos aplicada ao setor público**: modelo de mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Controladoria na Administração Pública**: um enfoque fundamentado no Activity Based Costing. Fortaleza. Edições UFC, 2007.

SILVA JR. Ovidio Felipe Pereira. **Avaliando os Sistemas de Informações Executivas nos Processos Decisórios**. Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo. Atlas, 2005.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS. **Plano de Desenvolvimento Institucional / Universidade Federal do Amazonas** – Manaus, AM: UFAM, 2004. Disponível no site: [http://www.ufam.edu.br/instituicao/pro\\_reitorias/proplan/DMA.htm](http://www.ufam.edu.br/instituicao/pro_reitorias/proplan/DMA.htm). Acesso em 05/12/2008.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Plano de Desenvolvimento Institucional / Universidade Federal do Ceará** – Fortaleza, CE: UFC, 2008.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Relatório de Gestão**: Universidade Federal do Ceará, 2007. Disponível em: <http://www.ufc.br>. Acesso em 15/07/2009.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Projeto Pedagógico do Curso de Graduação em Economia no Campus de Sobral**: Universidade Federal do Ceará, 2006.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Projeto Pedagógico do Curso de Graduação em Administração no Campus Cariri**: Universidade Federal do Ceará, 2006.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO FLUMINENSE. **Plano de Desenvolvimento Institucional / Universidade Federal do Fluminense** – RJ: UFF, 2003. Disponível no site: <http://www.pdi.uff.br/siteantigo>. Acesso em 04/12/2008.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. **Plano de Desenvolvimento Institucional / Universidade Federal de Santa Maria** – RS: UFSM, 2008. Disponível no site: <http://www.ufsm.br>. Acesso em 28/11/2008.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. **Plano de Desenvolvimento Institucional / Universidade de Brasília**, UNB, 2005. Disponível em: [www.unb.br](http://www.unb.br). Acesso em 28/11/2008.