



XVII COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA

Universidade, desenvolvimento e futuro na Sociedade do Conhecimento

Mar del Plata – Argentina
22, 23 e 24 de novembro de 2017
ISBN: 978-85-68618-03-5



ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DE SETOR DE CUSTOS NAS UNIVERSIDADES

Adnara Ribeiro Gomide

UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados

E-mail adnaragomide@ufgd.edu.br

Everton de Freitas Cordova de Souza

UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados

E-mail evertonsouza@ufgd.edu.br

Adriana de Almeida

UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados

E-mail adrianaalmeida@ufgd.edu.br

Jaqueline Severino da Costa

UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados

E-mail jaquelinecosta@ufgd.edu.br

Vera Luci de Almeida

UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados

E-mail veraalmeida@ufgd.edu.br

Paulo Sérgio Vasconcelos

UFGD- Universidade Federal da Grande Dourados

E-mail paulosvasconcelos@ufgd.edu.br

RESUMO

Objetivou-se com esse trabalho qualificar um problema na Pró-Reitoria de Avaliação Institucional e Planejamento da Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD, reconhecendo a necessidade de um setor de análise e quantificação de custos. Universidades Federais utilizam recursos oriundos do Governo Federal, por isso se subordinam às leis e normas regidas pelo Tribunal de Contas da União. Os recursos são suficientes? Para este questionamento, foram realizadas coleta de dados e informações junto à referida Pró-Reitoria; identificando a inexistência do setor de custos. Para a coleta de dados, foi feita uma entrevista para obter dados acerca da situação dos custos da UFGD. As bases utilizadas foram legislações, artigos e livros previamente publicados. Também foi utilizado como coleta de dados um questionário para 62 universidades federais brasileiras, das quais 58 responderam por meio do site do Governo Federal, Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão. A proposta de criação de um setor de avaliação de custos na Pró-Reitoria traria ganhos na qualidade de avaliação da gestão, como uma ferramenta de decisão e controle. Avaliações financeiras seriam mais precisas, ampliando a argumentação junto ao Ministério da Educação e ao Governo Federal para angariar recursos para melhoria do ensino da UFGD.

Palavras chaves: Custos, Eficiência de gestão, Administração Pública.

1. INTRODUÇÃO

Como meio de regulamentação e controle de finanças públicas foram criados, após 1986, o Ministério da Fazenda e a Secretaria do Tesouro Nacional. Foi desenvolvido e implantado, também, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) em 1987, um marco para a Contabilidade Pública Brasileira, sendo esta uma importante ferramenta utilizada para registro, acompanhamento e controle do orçamento, das finanças e do patrimônio do Governo Brasileiro.

Para o Ministério da Fazenda (2016), o SIAFI veio para suprir o governo federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e acompanhamento dos gastos públicos. Acredita-se que com o SIAFI foi solucionado os problemas de administração de recursos públicos. É um instrumento informatizado que processa e controla a execução do orçamento, das finanças, do patrimônio e da contabilidade dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista, que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União. Mesmo sendo um instrumento contábil importante, nem todas as entidades públicas brasileiras utilizam o SIAFI.

Com a vigente necessidade de as organizações públicas e privadas se manterem coerentemente atualizadas em relação às suas informações, é preciso ter uma base de dados relevante e de fácil acesso para que seus gestores tomem decisões de forma adequada para a agilidade e transparência dos processos.

Assim, propõe-se neste trabalho que seja criado um Setor de Análises e Avaliações de Custos (SAAC), na UFGD para que a gestão administrativa possa se embasar melhor para a tomada de decisões financeiras e administrativas futuras.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Em 01 de janeiro de 2006 foi criada a Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD), por desmembramento da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), tornando-se uma entidade de natureza pública, sediada no município de Dourados - MS, vinculada ao Ministério da Educação, com objetivo de ministrar o ensino superior, desenvolver pesquisa em diversas áreas do conhecimento e promover a extensão universitária. Assim, passaram a integrar a UFGD todos os cursos integrantes do *campus* de Dourados e do Núcleo Experimental de Ciências Agrárias, do então *campus* da UFMS em Dourados, na data de publicação da lei.

2.1 A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DA UFGD

A UFGD é gestada por 07 Pró-Reitorias, sendo elas: Pró-Reitoria de Administração (PRAD); Pró-Reitoria de Assuntos Comunitários e Estudantis (PROAE); Pró-Reitoria de Avaliação Institucional e Planejamento (PROAP); Pró-Reitoria de extensão e Cultura (PROEX); Pró-Reitoria de gestão de Pessoas (PROGESP); Pró-Reitoria de Ensino de Graduação (PROGRAD); Pró-Reitoria de Ensino de Pós-Graduação e Pesquisa (PROPP).

Dentre todos os setores envolvidos na administração da universidade, será analisado neste artigo a funções de análise de custos da PROAP. Esta pró-reitoria está enquadrada no planejamento e na ascensão de estruturas principais e necessárias ao bom desenvolvimento e andamento das incumbências do ensino, pesquisa, extensão, cultura, comunicação e

informatização da UFGD considerando as requisições e planejamentos institucionais. Supervisiona, fiscaliza e controla o destino dos recursos orçamentários; planeja e conduz a execução do orçamento; supervisiona e compõe a prestação anual de contas, além de colaborar com estudos, projetos e programas para o avanço econômico, social, científico e tecnológico, visando metas e prioridades setoriais definidas no plano de ação e Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI 2013-2017) da UFGD (UFGD, 2016).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

O termo Contabilidade de Custos é derivado da indústria, pois nela há a geração de bens e com o passar dos anos tornou-se necessário realizar a apuração de meios que quantifiquem o real preço para se produzir e a inevitável tarefa de avaliar estoques. Assim, começaram a ser utilizados os seus princípios e suas propriedades de forma apropriada, em função da semelhança de situação em inúmeras empresas de serviços. Quando se fala desse tipo de contabilidade, se trata de bens e serviços empregados na produção/confecção de outros bens e serviços (MARTINS, 2010).

Conforme expressa Leone (2008) a Contabilidade de Custos, que se assemelha a um centro processador de informações, recebe ou obtêm dados, acumula-os, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

Um dos ramos mais complexos da ciência contábil é a Contabilidade Pública, com objetivo de captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fatos e os fenômenos que afetam os orçamentos, as finanças e o patrimônio das entidades de direito público (KOHAMA, 2009). Ela é o braço da contabilidade, baseado em normas para registrar, controlar e avaliar o patrimônio público e suas variações. Abrange aspectos, como: financeiro, orçamentário e patrimonial; constitui instrumento ao planejamento e domínio da administração pública (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Neste sentido, a Contabilidade Governamental estuda e analisa os vários aspectos que unem as formas de atuação de entidades públicas na prestação de serviços imprescindíveis às necessidades dos cidadãos (SILVA, 2004).

Diferente da empresa privada, a organização pública procura meios para subsidiar suas ações administrativas e gerenciais. Ao atender a legislação, uma empresa adéqua métodos de apuração de custos utilizados aos meios contábeis, para estarem conformes às normas e leis em vigor (MEGLIORINI, 2012). Já para a organização pública, além de concordar com a legislação, sua transparência deve demonstrar clareza na destinação do dinheiro público ao contribuinte, maior objeto do interesse dessas informações.

O Processo de Planejamento – Orçamento que foi efetivado por estudos técnicos e científicos, pela Organização das Nações Unidas, consolida três instrumentos legislativos, de acordo com o artigo 165 da Constituição Federal de 1988; sendo eles: o Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O Plano Plurianual é uma ferramenta prevista no art. 165 da Constituição de 1988 que se destina a aparelhar e viabilizar a ação pública, tendo vistas a desempenhar as bases e os objetivos do país. Por meio dele, é afirmado as políticas públicas do governo para um período de 4 anos e os caminhos traçados para executar as metas antevistas (BRASIL, 2017a).

Já o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) coloca as metas e preferências para o exercício financeiro consequente; guia a preparação do Orçamento; dispõe sobre mudança na legislação tributária; constitui a política de aplicação das agências financeiras de fomento. Com base na LDO aprovada pelo Legislativo, a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) elabora a proposta orçamentária para o ano seguinte, juntamente com os Ministérios e as unidades orçamentárias dos Poderes Legislativo e Judiciário. Por determinação constitucional, o governo é obrigatório encaminhar o Projeto de Lei do Orçamento ao Congresso Nacional até 31 de agosto de cada ano. (BRASIL, 2017b).

Outra ação do governo federal, segundo Castro (2010), são ações que geraram algumas mudanças no foco da contabilidade pública brasileira, é a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), (LEI COMPLEMENTAR n° 101 de 05 de maio de 2000). Seu objetivo é “estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”.

Segundo o § 3° do artigo 4° da LRF, a lei de diretrizes orçamentárias conterà o Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas; caso se concretize.

A referida lei estabelece normas para as finanças públicas e responsabilidade na gestão fiscal. É dirigida aos órgãos e iniciativas públicas, não excetuando qualquer instituição das esferas da Administração Pública: federal, estadual e o municipal. Seu pressuposto principal é o equilíbrio entre as receitas e despesas públicas. Com esta lei a contabilidade pública se tornou mais importante e valorosa (BRASIL, 2000).

No artigo 50 da LRF § 3° consta que a Administração Pública deve manter sistema de custos para possibilitar avaliações e acompanhamentos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2000).

A LRF estabeleceu normas de finanças públicas que estão voltadas para o comprometimento responsável da gestão fiscal do Estado, pressupondo ações planejadas e transparentes e, contudo prevenindo riscos e corrigindo desvios que serão capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

E como último instrumento, a LOA é utilizada para viabilizar as situações estabelecidas pelo Plano Plurianual, sempre obedecendo a LDO. É na Lei Orçamentária Anual (LOA) que o governo define as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas naquele ano. A LOA disciplina as ações do Governo Federal. Nenhum passivo público pode ser executado fora do Orçamento. As ações dos governos estaduais e municipais devem estar registradas nas leis orçamentárias dos Estados e Municípios. No Congresso, deputados e senadores debatem, na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), a proposta despachada pelo Executivo, fazem as alterações que ponderam indispensáveis por meio das emendas e votam o projeto. Após aprovado, o projeto é sancionado pelo Presidente da República e se alterar em Lei (BRASIL, 2017c).

O governo define no projeto da LOA quais serão as prioridades e metas contidas no Plano Plurianual a serem alcançadas no referido ano. Ela é reguladora e normalizadora dos atos do Governo Federal. As despesas públicas não podem ser executadas fora do orçamento, porém nem tudo está ao alcance do Governo Federal. Após aprovação do Congresso Nacional e posteriormente na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, a proposta sofre modificações julgadas necessárias, através de emendas, e em seguida é votada. Assim, mediante aprovação, o Presidente da República sancionará, e o projeto se tornará Lei.

A Lei n.º 4320 de finanças públicas de 17 de março de 1964, normatiza através do direito financeiro, a preparação e controle dos orçamentos e balanços de todos os órgãos públicos. Em seu Art. 2º completa a explicação que no orçamento conterà a discriminação da

receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo (BRASIL, 1964).

2.3.1 Decreto nº 408/2002 do Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União (TCU) recomendou a apuração do custo por aluno e exige que todos os órgãos do executivo tenham implantando controles setoriais de custo dentro de sua natureza. Porém, não delimitou que tipo de custo tem que ser apropriado. Assim, cada órgão tem autonomia para definir quais custos devem ser levantados.

Para calcular estes indicadores foram impostos pelo TCU alguns ajustes aos dados brutos apresentados pelas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

Com a decisão nº 408/2002, o TCU, determinou que todas as IFES's acrescentassem em seus relatórios anuais de contas de gestão, uma sequência de nove indicadores. Sendo eles:

- a) Custo Corrente/Aluno Equivalente;
- b) Aluno Tempo Integral/Professor;
- c) Aluno Tempo Integral/Funcionário;
- d) Funcionário/Professor;
- e) Grau de Participação Estudantil (GPE);
- f) Grau de Envolvimento com a Pós-Graduação (GEPG);
- g) Conceito CAPES/MEC para a Pós-Graduação;
- h) Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD);
- i) Taxa de Sucesso na Graduação (TSG).

2.4 METODOLOGIAS DE ANÁLISE DE CUSTEIO

Uma universidade, sendo uma organização, pode ser considerada como geradora de três linhas de serviços distintos e únicos, sendo elas: pesquisa, ensino e extensão. As IFES's estão procurando um equilíbrio entre as funções utilitarista e cultural que exercem (AMARAL, 2005).

Primeiramente, deve-se definir qual seria o custo-objeto ou custos-objetos da organização, após isso os custos devem ser mensurados para posterior avaliação. Alguns dos principais métodos de custeio são: Método de Custeio por Absorção (atende as necessidades societárias e gerenciais), Método de Custeio Pleno (RKW), Método de Custeio Variável (atende às necessidades gerenciais) e Método de Custeio ABC (MEGLIORINI, 2007).

Neste sentido, Hansen e Mowen (2003) definem o objeto de custo como qualquer item, como produtos, serviços e departamentos, em que os custos podem ser mensurados e atribuídos. Já nas universidades federais, é preciso que a gestão avalie quais custos devem ser considerados como custo-objeto.

Afirma Morgan (2004), que no ensino superior pode ser observado o custo por pessoa, que incide no sacrifício de expedientes, que o aluno tem para frequentar a instituição, como a obtenção de livros, materiais de laboratório, fotocópias, tributos e mensalidades, como é o caso das universidades privadas.

A sociedade custeia, através de impostos, o fornecimento da educação superior aos estudantes. Assim, a dificuldade para manter e ter uma educação superior é obtida conforme uma somatória entre o custo individual e institucional (Morgan, 2004).

Desta forma, definir os componentes do custo de ensino e sua qualificação é importante para uma sociedade ávida de informações acerca dos recursos destinados às universidades e o conhecimento de suas benesses, bem como para conhecimento da própria instituição, ampliando sua eficiência na aplicação destes recursos.

3. METODOLOGIA

A pesquisa deste trabalho é classificada como qualitativa, pois de acordo com Godoy (1995), este tipo de pesquisa não procura enumerar e/ou medir os eventos que estão sendo estudados, tampouco emprega a estatística para analisar dados coletados. Ela obtém dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação, procurando assim compreender fenômenos pela perspectiva dos participantes da situação em estudo.

Para a coleta de dados, primeiramente foi empregado uma entrevista, por meio de uma conversa com a assessoria da PROAP, para a obtenção de dados acerca da situação da mensuração dos custos no referido setor da UFGD. As bases utilizadas para a pesquisa foram legislações, artigos e livros previamente publicados.

Foi utilizado como segunda forma de coleta de dados um questionário aplicado a 62 universidades brasileiras. Destas, 58 responderam as perguntas através do site do Governo Federal, Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, o e-SIC. Nele foi enviado a cada universidade um formulário eletrônico, com perguntas acerca do tema deste trabalho.

Assim, a partir das respostas enviadas pela universidade participantes, foi feita uma análise da situação informada, através de quadros comparativos. As respostas foram separadas e, portanto, demonstradas a intenção ou não de aplicação do setor pelas reitorias das instituições.

3.1 ANÁLISE DA SITUAÇÃO-PROBLEMA E PROPOSTAS DE INOVAÇÃO

3.1.1 Análise da situação atual da Universidade

Mesmo estando incluso em plano de gestão 2015-2019, o setor de custos ainda não foi constituído na UFGD; inicialmente estaria lotado na assessoria da PROAP, para iniciar um histórico de custos e a partir disso ser lotado ou na Coordenadoria de Planejamento ou na Coordenadoria de Finanças, porém, não há ainda nenhum esboço desse projeto na universidade.

Outra barreira a ser superada é a necessidade de indicadores que a universidade ainda não possui; considerando a análise de custos setorizados, de depreciação, bem como, planos de expansão. Segundo a Administração da UFGD, existe uma necessidade premente da mensuração do ativo e do passivo, que evidencie a realidade contábil da universidade.

O primeiro item de custo proposto para ser analisado será o da folha de pagamento de servidores docentes, essa despesa envolve salários e encargos. Independente de o docente possuir ou não cargo administrativo remunerado deverá ser computado na análise de custo o seu vencimento total. No entanto, deverão ser rateados separadamente os rendimentos relativos a atividades acadêmicas daqueles que possuem relação com cargos e/ou funções administrativas. Devem ainda ser considerados, os docentes que estão alocados em uma unidade acadêmica, mas que eventualmente prestam serviços em outras unidades, de modo

que seu custo seja proporcional às suas atividades desempenhadas nos diferentes locais. Há ainda, outra situação que compromete os custos por docentes; as licenças de saúde e afastamento remunerados para qualificação, também é um gasto que incidirá na mensuração de seus dispêndios os custos para os mesmos. Ainda no campo de mensuração de custos de servidores docentes, há aqueles que são considerados como substitutos temporários e eventuais.

O próximo custo proposto a ser estudado é a folha de pagamento de técnicos administrativos, que deve ser analisada por unidade e deverá ser destinado a sua unidade de lotação. Além dos aposentados e pensionistas inclusos em folha de pagamento.

Já nas unidades acadêmicas, deve-se atentar às diferentes demandas de materiais, de forma que sejam observadas consoantes a seu fim. Analisando este item é, ainda, constatada a necessidade de também dividir proporcionalmente este custo estratificado (permanente e consumo) por unidade acadêmica.

Ainda, visando à proporcionalidade dos gastos com materiais permanentes, deverá ser feita uma separação na biblioteca central dos títulos em função da sua destinação de atendimento, lembrando que o mesmo exemplar poderá atender diversas áreas.

Passando aos custos de manutenção e de segurança predial, cada unidade deverá ter especificados seus custos, sendo que os referentes à manutenção de áreas de uso comum devem ser da administração central. Quanto aos custos de energia e água, na universidade não há a implantação de sistema de medição de consumo de água e energia setorializadas, o que possibilita a divisão do consumo total entre as unidades.

A opinião de Peter *et al.* (2003), é que a grande inquietação do Sistema de Custos ao ser inserido deve estar voltado ao tratamento dos custos fixos, por constituírem o montante mais expressivo dos custos dessas instituições.

3.1.2 Análise da situação proposta

Tal proposta deve ser considerada como de caráter dinâmico, já que poderá ser alterada na medida em que qualquer componente considerado possa ser incorporado ou retirado do sistema e por razões econômicas e/ou administrativas seja de fácil execução a qualquer momento.

A estrutura básica neste sistema, para alocar custos por objetivos administrativos específicos, é constituída por centros de custos que refletem a estrutura organizacional da instituição, compostas por divisões, sendo as unidades acadêmicas, administrativas e órgãos de apoio.

Como início dos trabalhos da implantação do setor, a departamentalização dos gastos, seria uma divisão primária dos custos por relevância, o rateio dos dados seria possível se houvesse um levantamento dos dados físicos que envolvem cada unidade dos *campi* da UFGD.

Desta forma, a implantação do setor seria considerada como o principal meio de acesso a informações financeiras e contábeis para tomada de decisões dos gestores. Há, primeiramente, a identificação das necessidades informativas que a universidade necessita, para assim mapear seus processos; as mudanças e inovações necessárias para a obtenção de dados; o organograma relevante e, posteriormente, a definição de rotinas do setor. Assim, consolidariam resultados concretos para a reitoria da instituição. Observa-se, neste sentido, a necessidade de interlocução do setor proposto com diversas pró-reitorias da universidade.

3.2 APLICAÇÃO DE ANÁLISE DE CUSTOS EM OUTRAS UNIVERSIDADES

3.1.2 Contribuições de outras IFES's

Em consulta ao Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC), podem-se obter informações de diversos órgãos e entidades que pertencem ao Poder Executivo. Sendo o foco desta pesquisa as universidades, foram encaminhados pedidos de informações sobre meios de gestão e métodos utilizados pelas 62 universidades brasileiras. Informações estas obtidas através da Lei de Acesso à Informação n.º 12.527 de 18 de novembro de 2011. Todas as universidades listadas nos Quadros 01, 02 e 03 responderam ao questionário. A pesquisa fundamentou-se nas seguintes perguntas:

- Há uma análise dos custos da IFES?
- Se não, quando pretende implantar?
- Se sim, há um setor estruturado de análise e mensuração custos?
- Utiliza algum sistema de mensuração de custo? Qual?
- Qual a metodologia de custos adotada?

Com as diversas respostas chegou-se a três quadros.

Quadro 01 - IFES's que não possuem setor de análise de custos e intenção de implantação

Instituição	Pretende analisar custos nos próximos 03 anos	Pretende implantar o setor de custos nos próximos 03 anos
UFABC - Universidade Federal do ABC	Sim	Sim- 2018
UFAC - Universidade Federal do Acre	Sim	Sim- 2017
UFAL - Universidade Federal de Alagoas	Sim	Sim- 2018
UFBA - Universidade Federal da Bahia	Sim	Sim-2017
UFC - Universidade Federal do Ceará	Sim	Sim- 2018
UFCA - Universidade Federal do Cariri	Sim	Sim- 2018
UFCG - Universidade Federal de Campina Grande	Sim	Sim- 2018
UFCSPA - Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	Sim	Sim- 2017
UFERSA - Universidade Federal Rural do Semiárido	Não	Não
UFES - Universidade Federal do Espírito Santo	Sim	Sim- 2018

UFF - Universidade Federal Fluminense	Sim	Sim- 2018
UFG - Universidade Federal de Goiás	Sim	Não
UFJF - Universidade Federal de Juiz de Fora	Sim	Não
UFLA - Universidade Federal de Lavras	Sim	Sim- 2018
UFMT - Universidade Federal do Mato Grosso	Não respondeu a pergunta	Não respondeu a pergunta
UFOB - Universidade Federal do Oeste da Bahia	Sim	Não
UFOPA - Universidade Federal do Oeste do Pará	Sim	Sim- 2018
UFPA - Universidade Federal do Pará	Sim	Sim- 2017
UFPE - Universidade Federal de Pernambuco	Sim	Sim- 2017
UFPEL - Universidade Federal de Pelotas	Sim	Não
UFRB - Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	Sim	Sim- 2017
UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro	Sim	Sim- 2018
UFRA - Universidade Federal Rural Da Amazônia	Sim	Sim- 2017
UFRN - Universidade Federal do Rio Grande do Norte	Sim	Sim- 2017
UFRRJ - Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	Sim	Sim- 2017
UFRPE - Universidade Federal Rural de Pernambuco	Sim	Sim- 2018
UFRR - Universidade Federal de Roraima	Não	Não
UFSB - Universidade Federal do Sul da Bahia	Sim	Sim- 2017
UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina	Sim	Sim- 2018
UFSCar- Universidade Federal de São Carlos	Não respondeu a pergunta	Não respondeu a pergunta

UFSM - Universidade Federal de Santa Maria	Sim	Sim- 2017
UFT - Universidade Federal do Tocantins	Sim	Sim- Não tem previsão
UFTM - Universidade Federal do Triângulo Mineiro	Sim	Sim- 2018
UFU - Universidade Federal de Uberlândia	Sim	Sim- 2018
UFV - Universidade Federal de Viçosa	Sim	Sim- 2018
UFVJM - Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	Sim	Sim-2017
UNIFAL - Universidade Federal de Alagoas	Sim	Sim- 2018
UNIFAL - MG- Universidade Federal De Alfenas	Sim	Sim- 2017
UNIFEI - Universidade Federal de Itajubá - MG	Sim	Sim- 2018
UNIFESP - Universidade Federal de São Paulo	Sim	Sim- 2018
UNILA - Universidade Federal da Integração Latino – Americana	Sim	Sim- 2017
UNILAB - Universidade de Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	Sim	Sim- Não tem previsão
UNIPAMPA - Universidade Federal do Pampa	Sim	Sim- 2017
UNIR - Universidade Federal de Rondônia	Sim	Sim- 2017
UNIRIO - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	Não respondeu a pergunta	Não respondeu a pergunta
UNIVASF- Universidade Federal do Vale do São Francisco	Sim	Sim- 2018

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando o Quadro 1 nota-se que 46 (quarenta e seis) universidades, equivalendo a 79,31% do total das que responderam ao questionário não analisam seus gastos e custos através de um setor específico de mensuração de custos, mas pretendem adotar um sistema de mensuração nos próximos 03 (três) anos e pretendem, também, implantar um setor adequado para isso nos próximos 03 (três) anos, atendendo ao Artigo 50º da Lei Complementar 101/2001.

Dentre as universidades listadas no Quadro 1, apenas 06 (seis) delas sinalizaram que não pretendem analisar seus custos nos próximos 03 (três) anos, outras 06 (seis) pretendem analisar os custos nos próximos 03 (três) anos algumas, mas não sinalizaram se pretendem ou não implantar um setor específico para tal análise nos próximos 03 (três) anos.

Quadro 02 - IFES que analisam custos, porém sem metodologia específica

Instituição	Sistema Utilizado			
	Excel	Software	Governo Federal	Próprio
UFPR - Universidade Federal do Paraná				X
UFOP - Universidade Federal de Ouro Preto		X		
UFS - Universidade Federal de Sergipe	X	-	-	

Fonte: Dados da pesquisa.

As 03 (três) universidades apontadas do Quadro 02 sinalizaram que possuem uma análise simplificada de custos, sendo estes utilizados apenas para cálculo e readequação de contratos, avaliar preços em licitações e tomada de decisões específicas, controle interno, planejamentos específicos e/ou aleatórios, dentre outros. Decisões que para o momento são necessárias e esporádicas, mas não refletem custos específicos.

Quadro 03 - Método de Custeio utilizado por IFES que possuem setor de custos

Instituição	Método de Custeio				Sistema Utilizado				
	Absorção	Direto	ABC	Variável	Excel	Software	Governo Federal	SIMEC	SIPAC
UFFS - Universidade Federal da Fronteira Sul	X	X	-	-	X	-	-		
UFAM - Universidade Federal do Amazonas	-	-	-	X	X	-	-		
UNB - Universidade de Brasília	X	-	-	-	X	-	-		

UNIFESSPA - Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará					X	-	X	X	X
---	--	--	--	--	---	---	---	---	---

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 03, pode-se observar que, que somente a UFFS – Universidade Federal da Fronteira Sul e a UNB – Universidade de Brasília utilizam o Custeio por absorção, a UFFS também utiliza o Custeio Direto, nenhum delas utiliza o Custeio ABC, e a UFAM – Universidade Federal do Amazonas utiliza o Custeio Variável. Para analisar e mensurar suas informações todas as quatro universidades que compõem o Quadro 04 utilizam o sistema Excel, e apenas a UNIFESSPA – Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará utiliza métodos de custeio variados conforme sua necessidade, tais como o sistema do Governo Federal, SIMEC (Sistema Integrado de Monitoramento, Execução e Controle) e SIPAC (Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos).

A UNIFAP - Universidade Federal do Amapá está em processo de implantação do setor de análise e quantificação de custos, com estimativa de concluí-la até o final de 2016, para suas apurações utiliza parâmetros econômico-financeiros para análise dos valores gastos com custeio e investimento, sendo feita processo a processo, conforme suas especificidades e necessidades para a administração.

A UFESBA – Universidade Federal do Sul da Bahia relatou que está implantando o sistema de mensuração e análises de custos, criado pela UFRN - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, já a UFSCar – Universidade Federal de São Carlos e a UFSM – Universidade Federal de Santa Maria relataram que estão aguardando instruções do MEC para implantar o setor de análise de custos.

4. RESULTADOS

Quando se fala sobre a importância da boa gestão do dinheiro público, vem logo a mente as perguntas: Como está sendo usado o recurso público? Ele está sendo bem investido? Determinar como uma universidade pública está usando esses recursos é primordial para uma boa prática de gestão orçamentária. Quantificar e qualificar custos em uma universidade pública, de forma adequada, é demonstrar preocupação, e acima de tudo, informar e publicizar a destinação exata dos recursos públicos, designado a esse fim.

Hoje é possível definir o custo do aluno na graduação e pós-graduação, mas ele pode não refletir a realidade. Pode ser obtido simplificadamente, através do custo geral, dividido pelo número de alunos, contudo esse custo não vai significar que foi utilizado apenas com alunos da graduação. Como exemplo, cita-se a carga horária de um docente de dedicação exclusiva de 40 horas semanais. Quanto em porcentagem seria de graduação? Quanto seria de pós-graduação? Esse cálculo pode mudar mês a mês.

Portanto, as análises de custo podem resultar em outra realidade do que a esperada. Há investigações que o gestor público precisa fazer para definir o que seria um custo e como

mensurá-lo e onde este custo seria alocado. Essa não é uma discussão simples, visto que a universidade é uma instituição complexa.

Alternativas diferentes são adotadas por outras instituições, por exemplo, algumas definiram que iriam utilizar o custo do docente e aí, excluíram os que estavam alocados em setores administrativos. No mesmo sentido, algumas etapas foram feitas: implantação de medidores, rateio do custo do aluno, vinculação em curso de graduação, pós-graduação, (nem sempre é possível fazer esta divisão), e distribuição entre docentes participantes do ensino, da pesquisa e da extensão.

Uma alternativa relevante seria a adoção de análises de custos por unidades administrativas simples e depois ampliar gradativamente o leque, chegando ao custo do serviço de uma unidade. Analisa-se folha de pagamento, custos administrativos enquanto material de consumo; energia, fazendo um critério de rateio; e assim o custo é definido. Diversos setores da universidade devem ser consultados e envolvidos para coleta e análise de dados e conclusão de relatórios.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Propõe-se neste trabalho a criação do SAAC – Setor de Análise e Avaliação de Custos, como unidade competente para análise e avaliação dos custos na UFGD. Há um estudo macro da análise de custos, porém seu detalhamento se consistirá em importante ferramenta de planejamento e gestão. Os objetivos e as estratégias da gestão organizacional definiram aspectos quanto à apuração dos custos, isso é válido para obtenção de informações no ambiente em que a universidade está inserida. Inicialmente a apuração de custos pode auxiliar no controle e na tomada de decisões, contribuindo ao conhecimento da organização e estabelecendo parâmetros de comparação com outras universidades e assim acompanhar padrões previamente estabelecidos.

Essa estrutura precisa ser levada às diversas instâncias para ser mais bem compreendida. Deve ser feito um discurso alinhado dentro de uma comissão e a partir disso com uma unidade “modelo”. Medem-se erros e acertos para depois revisar procedimentos de expansão ou recuo.

Deve-se ainda, avaliar se o processo tem por meta a atividade fim da universidade, devendo o SAAC pautar suas atividades de forma individualizada por unidade e não de forma generalizada. A instituição deve gerar sua própria base de dados interna.

É procedimento regular do TCU a cobrança para implantação deste setor nas instituições de ensino superior. Cabe aos gestores a decisão de prioridades em conformidade com a realidade de cada instituição. É importante ressaltar que a implantação da SAAC demanda designação de pessoal competente para tal, bem como recursos materiais e financeiros para a instalação e funcionamento adequados, além do desenvolvimento de *softwares* que sustentem a proposta. Assim, dispondo destes instrumentos é que se possibilitaria uma efetiva análise e avaliação dos custos da instituição, atendendo necessidades legais e disponibilizando uma melhor ferramenta de gestão.

Portanto, o setor de análise e avaliação de custos deve ser implantado por força de lei e por necessidade de gestão. A UFGD pretende adotar o setor até o ano de 2018. Com base nos aspectos apresentados, se evidencia a importância da percepção e adequação administrativa no sentido de toda e qualquer instituição pública estabelecer organogramas e métodos que levem em consideração o estudo de custos.

REFERÊNCIAS

AMARAL, N. C. (2016). **Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência.** Disponível em: <<http://periodicos.uniso.br/ojs/index.php?journal=avaliacao&page=article&op=view&path%5B%5D=1272&path%5B%5D=1262>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

ARAÚJO, I. P. S. e ARRUDA, D. G. (2009). **Contabilidade pública: da teoria à prática.** - 2.ed rev. E atualizada. – São Paulo: Saraiva.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 jun. 2016.

BRASIL. Lei Complementar, n. 101, de 4 de maio de 2000 (2000). LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 jun. 2016.

BRASIL. Lei do Orçamento nº 4320, de 17 de março de 1964 (DOU DE 23.03.64). Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 jun. 2016.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Conheça o SIAFI.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/historia>>. Acesso em: 07 set. 2016.

BRASIL. Ministério do planejamento, desenvolvimento e gestão. **O que é PPA?** Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/planejamento-governamental/plano-plurianual-ppa/o-que-e-o-ppa>>. Acesso em: 17 ago. 2017a.

BRASIL. Ministério do planejamento, desenvolvimento e gestão. **O que é lei de diretrizes orçamentárias?** Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/leis-e-principios-orcamentarios/o-que-e-lei-de-diretrizes-orcamentarias-ldo>>. Acesso em: 17 ago. 2017b.

BRASIL. Ministério do planejamento, desenvolvimento e gestão. **O que é Lei orçamentária anual?** Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/perguntasfrequentees/o-que-e-lei-orcamentaria-anual-loa>>. Acesso em: 17 ago. 2017c.

CASTRO, D. P. (2010). **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa.** 3. ed. São Paulo: Atlas.

GODOY, A. S. (1995) Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, número 2, p.57-63.

KOHAMA, H. (2009). **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10. Ed. - 4. Reimpr. – São Paulo: Atlas. p. 173

LEONE, G. S. G. (2008). **Custos: planejamento, implantação e controle.** – 3. ed. – 5. Reimpr. – São Paulo: Atlas.

MARTINS, E. (2010). **Contabilidade de Custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas. 370 p.

MEGLIORINI, E. (2012) **Custos: análise e gestão.** 3. ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall.

MORGAN, B. F. (2004). **A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília.** 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília. Brasília/DF. Disponível em: <http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_041.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2016.

PETER, M. G. A., MARTINS, E., PESSOA, M. N. M. e PETER, F. A. (2003). **Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado No Activity Based Costing.** Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2003/GPG/2003_GPG1801.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2016.

SILVA, L. M. (2004) **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 7.ed. – São Paulo: Atlas.

UFGD - UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS. 2016. Disponível em: <<http://portal.ufgd.edu.br/pro-reitoria/proap>>. Acesso em: 17 jun. 2016

UFGD - UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS. Plano de desenvolvimento Institucional: 2013-2017. Silvana de Abreu (organizadora) – Dourados - MS: Ed. UFGD, 2015. 320p.