

**INFORMAÇÃO DE CUSTOS NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS:
UM ESTUDO DE IDENTIFICAÇÃO DE MODELOS DE APURAÇÃO
COMPATÍVEIS COM AS PRECONIZAÇÕES DA *INTERNACIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS* (IFAC)**

Robson Bento Santos

Universidade federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

E-mail: keison.rb@gmail.com

Anailson Márcio Gomes

Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

E-mail: anailson82@gmail.com

Linha Temática: Controladoria no Setor Público

RESUMO

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

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

1. INTRODUÇÃO

Tem-se verificado um considerável debate sobre a introdução e apuração da informação de custos no setor público brasileiro como forma de subsidiar a aferição dos resultados da gestão pública no Brasil, especificamente sob a ótica da Eficiência. Vieira (2009) destaca que a aferição da eficiência na aplicação dos recursos públicos ainda não é uma realidade efetiva no Brasil, apesar de ser uma importante informação que serve de subsídio para coibir desperdícios na utilização dos recursos públicos, bem como proporcionar a avaliação de desempenho no setor público.

A situação apontada por Vieira (2009) pode estar associada ao fato de que, devido à influência dos instrumentos legais, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público,

tradicionalmente, esteve focada na gestão dos recursos públicos sob aspectos relacionados à execução orçamentária. De acordo com Liberalquino in Machado et al. (2012), essa é uma barreira a ser superada pela contabilidade aplicada ao setor público brasileiro pois, além das informações de cunho exclusivamente orçamentários, devem ser incluídos nas informações contábeis aspectos físicos e de apuração da informação de custos, uma vez que, conforme Slomski (2010, p. 939), os "controles exclusivamente orçamentários deixam de captar o grau de eficiência com que são prestados os serviços públicos".

Nesse contexto, a apuração da informação de custos no setor público ganha considerável importância, no intuito de preencher essa lacuna, tendo em vista que essa informação é o principal alicerce para se verificar a eficiência da gestão, haja vista que, conforme preconiza Reinert (2005), sem medida de custo não se tem os subsídios mínimos para se medir à eficiência na administração pública, pois, a eficiência se constitui numa relação entre os resultados e os respectivos custos para obtê-los. Machado (2002) aponta que um dos principais objetivos da informação de custos é fornecer subsídios à avaliação da eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas.

Desta forma, a verificação da eficiência permite que seja promovida uma avaliação do desempenho da gestão sobre os recursos públicos previstos no Planejamento, fazendo-se necessária tanto para fins gerenciais quanto para o aprimoramento do controle social, conforme preconizava Ribeiro Filho in Machado et al. (2012).

Diante da relevância que tem o tema relacionado à apuração e evidenciação da informação de custos com a finalidade de se verificar, efetivamente, os resultados da gestão no setor público, a Educação se destaca dentro deste contexto, por ser um dos alicerces do desenvolvimento de um país. Desta forma, é verificável o papel de destaque da "variável" educação na gestão pública, sendo, portanto, necessária a utilização de mecanismos efetivos de verificação da performance da gestão dos recursos aplicados nessa variável, por ser um importante indicador de desenvolvimento social de uma população (VIEIRA, 2009).

Especificamente no que diz respeito à educação superior o Brasil, conforme se pode verificar na Tabela 1, em quase um século desde a introdução da primeira universidade, foram criadas ao todo no Brasil 66 universidades.

Tabela 1 – Linha do Tempo da Criação das Universidades Federais

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

Fonte: Elaboração dos autores com base no MEC (2012)

Entretanto, apesar dessa acentuada expansão universitária, especialmente entre os anos de 2003 e 2010, os recursos para a manutenção da Educação Superior não se comportaram de forma proporcional à essa expansão, conforme se pode verificar na participação percentual da Educação Superior no investimento público direto em educação, demonstrada na Tabela 2.

Tabela 2 - Participação da Educação Superior no Orçamento Total em Educação

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

Fonte: Elaboração própria com base no INEP/MEC

Assim, nos últimos anos os recursos a serem empregados em Educação Superior no Brasil sofreram uma queda de cerca de 16,5%, entre os anos de 2000 e 2013, em relação ao montante total investido em Educação. Desta forma, se aplicando às universidades federais brasileiras as discussões da literatura sobre importância de aferição da informação de custos como forma de se medir os níveis de eficiência das instituições de ensino superior (IFES).

Fruto dessas discussões sobre a necessidade de apuração da informação de custos no contexto das universidades federais brasileiras, pode-se identificar diversas metodologias de apuração como é o caso de Wolynech (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Machado (2002), Peter et al (2003), Amaral (2004), Morgan (2004) e Reinert (2005). Esses modelos foram desenvolvidos e aplicados para uma finalidade em comum que é a verificação da performance das Instituições Federais de Ensino Superior a partir de informações exclusivamente orçamentárias, haja vista que as informações contábeis atuais não permitem a apuração direta da informação de custos.

Entretanto, diante dessa diversidade de modelos aplicáveis à educação, especificamente Educação Superior, surge o seguinte questionamento: **Qual dos modelos de apuração de custos aplicáveis às universidades federais brasileiras, está em consonância com o conceito de custos preconizado pela Essência Contábil e, com isso, possa servir de padrão básico para que seja efetivada a comparabilidade?**

Para resolução do questionamento da pesquisa, este trabalho considerou que como alguns dos estudiosos da informação de custos na literatura brasileira estão entre os propositores das metodologias que estão sendo estudadas neste trabalho, considerou-se como Essência Contábil a definição de custos apresentada pela IFAC (2000), que representa o padrão internacional para a contabilidade aplicada ao setor público, evitando, assim, a possibilidade de viés interpretativo e, conseqüentemente, direcionamento das conclusões da pesquisa à uma metodologia específica, ou seja, a adoção da definição de custos proposta, por exemplo, por Machado (2002) ou Peter et al (2003) poderia conduzir a pesquisa a direcionar as conclusões para os modelos propostos pelos referidos autores. Assim, considerando a definição de custos sob a ótica internacional, em princípio, ter-se-á evitado esse viés.

Este trabalho se propôs ainda a evidenciar as variáveis consideradas em cada metodologia de apuração e, com isso, apurar o Custo das Universidades sob a ótica do objeto

de custos “Custo do Órgão” nas perspectivas originais dos modelos de apuração, de forma a verificar as críticas da literatura quanto à heterogeneidade de informações apuradas para o mesmo objeto de custo, sendo apresentadas discussões acerca das possíveis motivações para essas discrepâncias entre os resultados apurados.

A partir das variáveis originalmente consideradas nas metodologias, foram verificadas quais guardavam efetiva relação com a definição de custos da IFAC (2000) e, com isso, apurar o Custo das Universidades sob a perspectiva do padrão internacional de contabilidade, sendo verificada quais das metodologias apresentaram originalmente apurações mais próximas da Essência Contábil.

A base de dados utilizada foi o sistema Tesouro Gerencial, que se constitui no sistema oficial da União, no que diz respeito à gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Pelo fato de todas as universidades federais brasileiras utilizarem esse mesmo sistema, a pesquisa ocorreu por meio de um estudo do Universo, correspondendo à 66 instituições. As informações se referem ao exercício financeiro de 2015.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Definição do Custo das Universidades (Custo do Órgão)

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

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

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

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

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

2.2 Modelos de Apuração da Informação de Custos Aplicáveis às Universidades Federais Brasileiras

Na literatura brasileira relacionada ao tema, esta pesquisa observou a existência de 9 metodologias diferentes de apuração da informação de custos aplicáveis às universidades federais brasileiras, conforme evidenciado no Quadro 1.

Quadro 1 – Variáveis Utilizadas no Modelos de Apuração de Custos

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

Modelo	Variáveis Orçamentárias	Variáveis Patrimoniais
	(-) Utilização de Materiais de Consumo p/ Ensino	
Reinert (2005)	+ Orçamento Executado	-
	(-) Despesas com Inativos	
	(-) Despesas com Pensão	
	(-) Despesas com Precatórios	
	(-) Despesas com Órgãos de Saúde	
	(-) Despesas com Benefícios Assistenciais (Restaurante, Moradia, Creche)	
	(-) Despesas com Editora, Imprensa, Rádio e Televisão	
	(-) Despesas com Colégios de Aplicação e Agrícolas	

Fonte: Elaboração dos autores com base nos modelos de apuração de custos

Considerando que o ponto de partida para a apuração da informação de custos de todos os modelos é a execução orçamentária da despesa, tem-se a necessidade de utilização de ajustes orçamentários (variáveis orçamentárias) e patrimoniais (variáveis patrimoniais) em todos os modelos com o objetivo de expurgar da apuração os fatos que foram considerados na execução do orçamento mas não correspondem conceitualmente a custo, bem como incluir na apuração os fatos que correspondem conceitualmente a custo, mas, não foram contemplados na execução do orçamento. "A necessidade de ajustes reflete em grande parte a atual fragilidade da contabilidade, ainda muito influenciada pelo controle orçamentário em detrimento do controle do patrimônio" (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 806).

3. RESULTADOS DA PESQUISA

3.1 Custo Das Universidades (Perspectiva Original Dos Modelos)

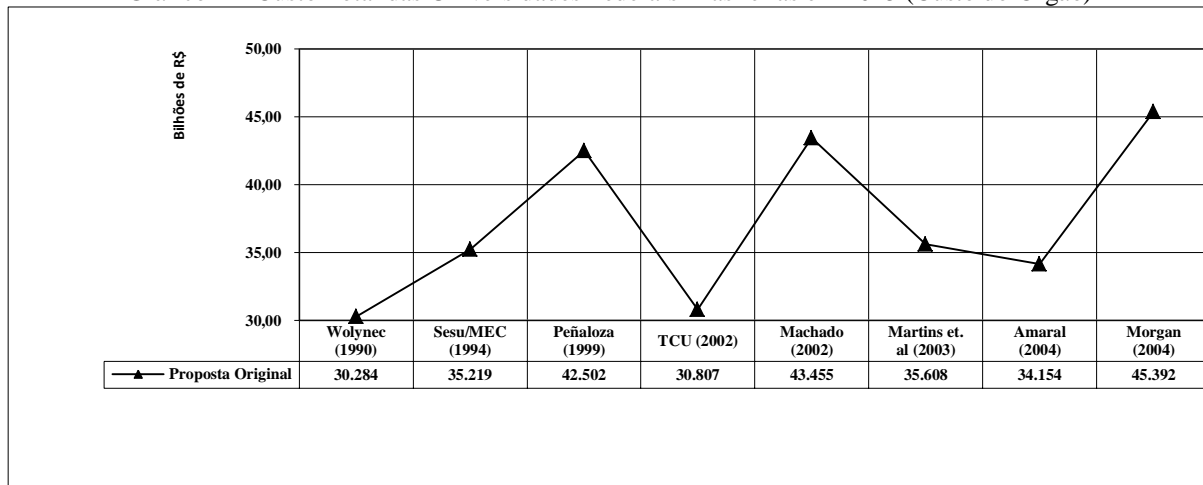
O Custo da Universidade (Custo do Órgão) corresponde ao objeto de custo em que as metodologias predominantemente se focam em apurar. Em princípio pode-se afirmar que a busca pela apuração do custo do órgão (Custo Total da Universidade) visa estimar o valor global do *input* da informação de custos, se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

Assim, a informação de custos apurada se constitui na base informacional à disposição da universidade para fins de futuros tratamentos mais analíticos (*input*), de acordo com as necessidades específicas de cada universidade, dos quais ensejam que sejam observadas as etapas básicas preconizadas pela IFAC (2000) que são: definição do objeto de custos, classificação dos custos e critérios de associação dos custos aos objetos de custos.

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

Para isso, nesta pesquisa, as variáveis orçamentárias e patrimoniais das universidades foram extraídas do sistema oficial do Governo Federal chamado Tesouro Gerencial, onde foram executados relatórios individualizados de cada uma das 66 universidades federais do Brasil sob a perspectiva de cada modelo de apuração de custos. Os resultados dessa extração podem ser verificados no Gráfico 1, que evidencia os custos apurados para o objeto de custos Custo do Órgão sob a perspectiva da estrutura original de apuração da informação de custos de cada modelo, onde podem ser verificados os graus de discrepância dos resultados obtidos (custos) quando comparadas as metodologias.

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



Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

A partir do Gráfico 1, tem-se a constatação das críticas identificadas na literatura brasileira quanto à grande heterogeneidade de resultados da apuração da informação de custos nas diferentes metodologias, apesar de todas terem partido do mesmo ponto (execução orçamentária da despesa). Verifica-se que as discrepâncias no resultado das apurações se apresentam de forma considerável, haja vista que, tendo por base a mesma fonte de dados para o objeto de custos “Custo do Órgão”, os valores chegaram a variar em mais de R\$ 15 bilhões, tendo como menor valor apurado R\$ 30,284 bilhões, de acordo com o modelo de Woly nec (1990), e maior valor apurado de R\$ 45,391 bilhões, de acordo com o modelo de Morgan (2004), perfazendo uma discrepância de 49,8%.

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

3.1 Custo Das Universidades (Perspectiva Ajustada à IFAC)

A partir da definição do ponto de partida para a apuração da informação de custos e da análise e estruturação das variáveis orçamentárias e patrimoniais que direta ou indiretamente guardam relação com a definição de custos apresentada pela IFAC (2000), tem-se estruturado os elementos básicos que estabelecem um elo entre o orçamento público e a informação de custos nas universidades federais, conforme se pode verificar no Quadro 2, que foi estruturado para evidenciar todas as etapas de migração da execução orçamentária da despesa para a informação de custos, sendo evidenciadas as contribuições e limitações dos modelos para cada variável a ser considerada migração.

Quadro 2 - Proposta de Estrutura de Apuração do Custo das Universidades
(Contribuições e Limitações dos Modelos)

	Variáveis Consideradas	Contribuição dos Modelos	Limitação aos Modelos
Ponto de Partida	Despesa Orçamentária Executada Total	Todos	-
Ajustes Orçamentários	(-) Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados	Machado (2002)	Wolyneec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Martins et. al. (2003), Amaral (2004), Morgan (2004) e Reinert (2005)
	+ Despesas com Execução de Restos a Pagar Não Processados	Machado (2002)	
	(-) Despesas de Capital	Wolyneec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Amaral (2004) e Reinert (2005)
	(-) Despesas com Formação de Estoques	Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Wolyneec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Amaral (2004) e Reinert (2005)
	(-) Concessão de Adiantamentos	Machado (2002)	Wolyneec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Martins et. al. (2003), Amaral (2004), Morgan (2004) e Reinert (2005)
	(-) Despesas de Exercícios Anteriores		
Ajustes Patrimoniais	+ Depreciação/Amortização	SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), de Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Wolyneec (1990), TCU (2002), Amaral (2004) e Reinert (2005)
	+ Consumo de Estoques	Machado (2002), Martins et. al. (2003) e Morgan (2004)	Wolyneec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Amaral (2004) e Reinert (2005)
	+ Despesas Ocorridas Sem Execução Orçamentária	-	Todos
	+ Despesas Efetivas de Adiantamentos	Machado (2002)	Wolyneec (1990), SESU/MEC (1994), Peñaloza (1999), TCU (2002), Martins et. al. (2003), Amaral (2004), Morgan (2004) e Reinert (2005)
Resultado	= Input da Informação de Custos (Custo do Órgão)		

Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa.

Verifica-se no Quadro 2 que, das metodologias de apuração da informação de custos analisadas nesta pesquisa, o modelo de Machado (2002) se apresenta como o que abrangeu a maior quantidade de variáveis orçamentárias e patrimoniais, tendo por base a definição da IFAC para custos. Percebe-se, também, que a única variável não abordada pelo modelo de

Machado (2002) também não foi considerada por nenhum dos modelos analisados, se constituindo em contribuição desta pesquisa para o aprimoramento do elo entre o orçamento público e a informação de custos (redução da assimetria informacional). Assim, em princípio, o modelo de Machado (2002) é o que apresentou os elementos da informação de custos mais próximos da definição dada pelo padrão internacional de contabilidade estabelecido pela IFAC.

Vale ressaltar que a apuração apresentada no Quadro 2 se constitui na verificação dos elementos que se caracterizam como custos para as universidades federais sob a ótica do objeto de custos “Custo do Órgão”, que se constitui na identificação do total de recursos consumidos pela universidade na execução de todas as suas atividades.

A identificação do custo do órgão se constitui no *input* (fonte de dados) para a apuração da informação de custos nos demais objetos de custos que venham ser auferidos na universidade, ou seja, a informação sobre os custos dos demais objetos decorrem do custo do órgão (Custo da Universidade).

Conforme discutido anteriormente, a grande diversidade de variáveis consideradas individualmente por cada modelo de apuração se constitui no alicerce para a geração da grande heterogeneidade de resultados apresentados no Gráfico 1. Nesta pesquisa, se verificou que grande parte dessas variáveis, quando analisadas de forma pormenorizada, ou não guardam relação com a definição de custos ou, quando se enquadram na definição, não guardam relação com o objeto de custos.

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

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

As demais variáveis consideradas por Woly nec (1990), “Orçamento Executado” e “Despesas de Capital”, se constituíram em contribuição à estrutura apresentada no Quadro 2.

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

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

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

A variável “Pagamentos de Pensionistas”, corresponde aos gastos com pensões geralmente relacionadas aos valores juridicamente devidos aos familiares que, por conta da morte do servidor, continuam a receber a remuneração deste. É importante salientar que as Pensões Alimentícias não devem ser consideradas como integrantes da variável “Pagamentos de Pensionistas”, haja vista que se constituem em gastos do servidor e não da universidade, que é apenas a responsável pelo desconto do servidor e repasse ao beneficiário final. Assim, semelhantemente à variável “Pagamentos de Aposentados”, a variável “Pagamentos de Pensionistas” não deve ter seu valor deduzido da apuração do objeto “Custo do Órgão”, haja vista que se constitui em recursos utilizados pela universidade.

As demais variáveis abordadas pela SESU/MEC (1994) se constituíram em contribuições para a estrutura de apuração do Custo do Órgão evidenciada no Quadro 2 e são elas: Despesa Orçamentária Executada, Despesas de Capital e Depreciação/Amortização.

Em relação ao modelo de Peñaloza (1999) as variáveis “Despesas Correntes” e “Custo de Investimento (Depreciação)” se constituíram em contribuições para a definição das variáveis que devem compor a apuração do objeto “Custo do Órgão” apresentadas no Quadro 2. Entretanto, a variável “Despesas Oriundas de Recursos Descentralizados (Convênios, etc.)” não foi considerada relevante por essa pesquisa para fins de apuração do Custo do Órgão.

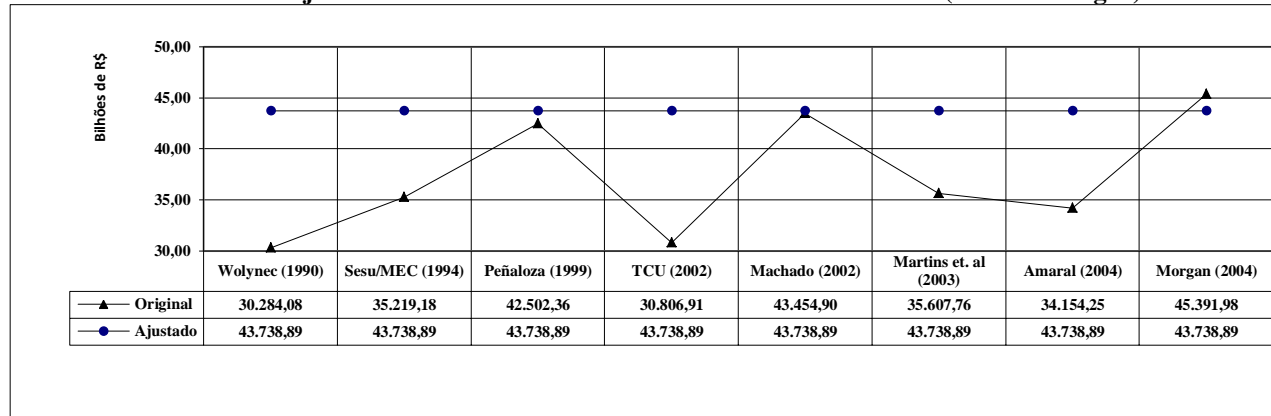
Os recursos descentralizados se constituem em recursos orçamentários que originalmente pertencem à outras entidades, mas, por meio de um acordo (geralmente convênio), são transferidos para a universidade executar esses recursos em projetos específicos geralmente ligados ao Ensino, Pesquisa e Extensão. A caracterização do enquadramento de um evento como custo da universidade deve ser o efetivo usufruto do benefício econômico (consumo dos recursos) e não a origem orçamentária. Assim, a variável “Despesas Oriundas de Recursos Descentralizados (Convênios, etc.)” não deve se apresentar como dedutora na estrutura de apuração do Custo do Órgão, haja vista que se constitui efetivamente em consumo de recursos por parte da universidade, apesar desse recurso originalmente não ser de sua responsabilidade sob a ótica orçamentária.

Do modelo do TCU (2002), conforme se pode verificar no Quadro 2, apenas a variável “Despesas Correntes da Universidade” se apresentou como contribuição à apuração do custo da universidade sob a ótica do objeto de custos “Custo do Órgão”. As demais variáveis não puderam ser consideradas na apuração: “65% das Despesas Correntes do(s) Hospital(is) Universitário(s) e Maternidade(s)”, “Aposentadorias e Reformas”, “Pensões”, “Sentenças

Judiciais”, “Despesas com Pessoal Cedido – Docentes e Técnicos-Administrativos”, “Despesas com Afastamento País/Exterior – Docente e Técnico-Administrativo”.

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

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



Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

O Gráfico 2 evidencia como essas discrepâncias são eliminadas por meio dos ajustes propostos no Quadro 2 às limitações apresentadas nas metodologias. Percebe-se que após a análise e associação entre as variáveis orçamentárias e patrimoniais das universidades federais com a definição de custos preconizada pela IFAC (2000), que apresenta o padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público, tem-se uma redução da assimetria informacional entre os modelos, haja vista que a informação de custos apurada se mostrou coincidente para todos os modelos, com isso, sendo possível a homogeneização dos resultados apurados.

Verifica-se que o modelo de Machado (2002), conforme mencionado anteriormente, foi o que apresentou resultado mais próximo da informação de custos preconizada pela IFAC (2000), sendo apresentada uma discrepância de cerca 0,65%. Os modelos que apresentaram os maiores níveis de discrepância, entre os custos originalmente apurados e a definição da IFAC (2000), foram o de Wolyneec (1990) e o do TCU (2002) sendo, respectivamente, 30,7% e 29,5%. É importante salientar que o modelo do TCU (2002) se constitui na base oficial de aferição dos indicadores de desempenho das universidades federais, que é utilizada como um dos critérios de aprovação dos orçamentos dessas universidades. Desta forma, verifica-se que o custo utilizado como base para a aprovação dos orçamentos das universidades apresenta, de acordo com esta pesquisa, uma discrepância com a essência da informação de custos de 29,5% para menos. Assim, essa distorção pode ser considerada como uma das possíveis variáveis que podem estar causando à redução do orçamento para a Educação Superior, conforme evidenciado na Tabela 2.

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

demonstrando que a base das divergências foi rompida com a harmonização conceitual dos modelos à definição de custo sob a ótica do padrão internacional de contabilidade pública.

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

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

Assim, a partir do Custo do Órgão, tem-se o ponto de partida para a apuração, por exemplo, dos custos dos objetos “Custo do Ensino”, “Custo com Hospital Universitário”, “Custo com Pesquisa”, “Custo por Departamento”, “Custo com Capacitação de Servidores” e outros objetos pertinentes a cada universidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo sido esta pesquisa alicerçada na busca pela solução da problemática apresentada no Capítulo 1, tem-se como respondido o questionamento a partir das seguintes considerações:

Em relação à apuração da informação de custos sob a ótica do objeto “Custo do Órgão”, o modelo de apuração proposto por Machado (2002) apresentou resultados mais próximos do conceito de custo preconizado pelo padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público por meio da IFAC (2000). Entretanto, com exceção do modelo de Reinert (2005) que não foi estruturado para apurar o “Custo do Órgão”, os demais modelos de apuração, quando consideradas as variáveis de ajustes propostas nesta pesquisa, também apresentaram redução de suas limitações conceituais e apresentaram resultados mais próximos ao previsto pela IFAC (2000). Com isso, esta pesquisa conseguiu reduzir a grande heterogeneidade de resultados nas apurações dos modelos, tornando homogêneo em todas as universidades federais brasileiras os custos apurados independentemente do modelo utilizado.

Verificou-se que o “Custo do Órgão” se constitui no *input* para a apuração dos demais objetos de custos das universidades, tendo em vista que todos os demais objetos de custos que possam ser apurados nas universidades decorrem do “Custo do Órgão”. Desta forma, esse objeto de custos se apresenta como o ponto limítrofe entre as similaridades e peculiaridades das universidades, representando o limite entre padronização e especialização da informação de custos nas universidades.

Assim, tem-se como atendidas as expectativas para esta pesquisa, uma vez que não só foi possível parametrizar o sistema Tesouro Gerencial para apurar as variáveis orçamentárias e patrimoniais apresentadas nos modelos de apuração, como foi possível identificar os modelos de apuração que apresentaram custos mais próximos da definição preconizada pela IFAC (2000). Também foi possível apresentar ajustes nas variáveis de forma a aprimorar os modelos, ajustes dos quais permitiu uma maior homogeneidade nos custos apurados em todas as universidades federais brasileiras, contribuindo para o atendimento de uma demanda da literatura para uma padronização conceitual nos modelos de apuração de custos disponíveis.

Como contribuição à futuras pesquisas recomenda-se investigar o nível de aplicabilidade do Regime de Competência nas universidades federais, uma vez que a apuração da informação de custos a partir da execução orçamentária é apenas uma proposta alternativa que, na verdade, revela uma fragilidade das universidades em relação à gestão sob a ótica patrimonial; também se recomenda pesquisas voltadas ao desmembramento do Custo do Órgão para apuração de outros objetos de custos, como é o caso do Custo do Ensino, Pesquisa e Extensão.

REFERÊNCIAS

AMARAL, N. C.. Evolução do Custo do Aluno nas IFES: Eficiência?. Avaliação - Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior. v.9, n.1, p. 115-125, mar.2004. Disponível em: < http://educa.fcc.org.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1414-40772004000200008&lng=pt>. Acesso em 20/06/2023.

BEZERRA FILHO, J. E. Orçamento Aplicado ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo, Saraiva, 2003.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 20/06/2023.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Válido a partir de 2015. 6. Ed. Brasília: 2014.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

_____. Tribunal de Contas da União. Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão: Decisão TCU nº 408/2002-Plenário. Versão revisada em março/2004. Brasília: 2004. Disponível em: <www.portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>. Acesso em: 12/07/2023.

_____. Ministério da Educação. Sistema de Apuração de Custos das IFES. Brasília: 1994.

_____. Ministério da Educação. Documento Básico de Avaliação das Universidades Brasileiras: Uma Proposta Nacional. Brasília: 1993. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/docbas.pdf>>. Acesso em: 15/06/2023.

_____. Ministério da Educação. Análise sobre a Expansão das Universidades Federais 2003 a 2012. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/docman/janeiro-2013-pdf/12386-analise-expansao-universidade-federais-2003-2012-pdf>>. Acesso em: 05/06/2023

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Manual Técnico de Orçamento - MTO. Edição 2015. Brasília: 2014. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2015_1a_edicao-150514.pdf>. Acesso em: 22/07/2015.

CARLIN, Tyrone M. *Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336, 2005.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Governo Federal: Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CONNOLLY, Ciaran; HYNDMAN, Noel. The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), 272-290, 2006.

GLAUTIER, M.; UNDERDOWN, B.; MORRIS, D. *Accounting Theory and Practice*. 8th Ed. Harlow, England: Pearson, 2011.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1^a Ed. 10^a Reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

HOLANDA, V. B. [et al.]. A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamental. *Revista de Administração Pública-RAP*. Rio de Janeiro 44 (4):821-37, JUL./AGO. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6950>>. Acesso em: 15/06/2023.

_____. LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: Uma Política de Estado. Rio de Janeiro: FGV, 2010. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1>. Acesso em: 15/06/2023.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Perspectives on Cost Accounting for Government: International Public Sector Study. Study 12. New York: 2000. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>> Acesso em: 05/06/2023.

_____. Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS. Edição 2010. Texto em Português. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, dezembro de 2012.

LIBERALQUINO, J. O ciclo da Gestão Pública: Planos Plurianuais, Orçamento e Execução Orçamentária. In: MACHADO, N. et al. (Org.). GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012. Unidade 7, p. 105-126.

MACHADO. N. Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-Universidade de São Paulo, São Paulo. 2002. Disponível em: <www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_MACHADO_Tese_Doutorado.pdf>. Acesso em: 20/03/2015.

_____. HOLANDA, V. B. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. Revista de Administração Pública-RAP. Rio de Janeiro 44 (4):791-820, Jul./Ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 15/06/2023.

_____. et al. GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para implemetação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.

MAGALHÃES. E. A. et al. Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Uma Análise das Metodologias de Apuração do Custo por Aluno. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1716> > Acesso em: 23/06/2023.

MORGAN. B. F. A Determinação do Custo do Ensino na Educação Superior: O Caso da Universidade de Brasília. Dissertação (Mestrado Multi-institucional em Contabilidade)-Universidade de Brasília. Brasília: 2004. Disponível em:<http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_041.pdf >. Acesso em: 05/06/2023.

NATIONAL COMMISSION ON THE COST OF HIGHER EDUCATION. Straight Talk About College Cost and Prices. Washington/DC: 1998. Disponível em: <<https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED416762.pdf> >. Acesso em: 07/06/2023.

PEÑALOZA. V. Um Modelo de Análise de Custos do Ensino Superior. Universidade de São Paulo, 1999. Disponível em: <<https://sites.usp.br/nupps/wp-content/uploads/sites/762/2020/12/dt9902.pdf> >. Acesso em 02/06/2023.

PETER et al. Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activity Based Costing. Disponível em: <<https://repositorio.usp.br/item/001334782>>. Acesso em: 05/06/2023

REINERT. C. Metodologia Para Apuração de Custos nas IFES Brasileiras. Dissertação (Mestrado em Administração, Políticas e Gestão Universitária) -Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/103003>>. Acesso em: 17/06/2023.

REZENDE. F. et al.. Informação de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Internacional. Revista de Administração Pública-RAP. Rio de Janeiro 44 (4):959-92, Jul./Ago. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955>>. Acesso em: 25/06/2023.

RIBEIRO FILHO. J. F. et al. Gestão Baseada em Resultado e sua Implantação no Setor Público Brasileiro (GBRSP). In: MACHADO. N. et al. (Org.). GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para implemetação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012. Unidade 1, p. 1-15.

SIMÕES, L. R. D. Gasto Público como Indicador de Desempenho para as Instituições Federais de Ensino Superior. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior)-Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2011. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/2795>>. Acesso em: 19/06/2023.

SLOMSKI, V. et al.. A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Avaliação de Desempenho em Entidades Públicas de Administração Direta. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. 1 (1):5-12, maio/agosto, 2004.

_____. [et. al.]. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. Revista de Administração Pública (RAP) 44 (4):933-57, jul./ago. 2010. Rio de Janeiro, FGV.

SOARES, O. J. M. Na Ponta do Lápis: Um Estudo sobre a Metodologia de Cálculo do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente na Universidade Federal de Pernambuco. Dissertação (Mestrado em Gestão pública para o Desenvolvimento do Nordeste)-Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2014. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/11827/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20Otavio%20Jos%C3%A9%20SOARES.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 05/06/2023

WOLYNEC, E. O Uso de Indicadores de Desempenho para a Avaliação Institucional. Seminário de Avaliação do Ensino Superior: Contexto, Experiência, Desdobramento e Perspectivas. Universidade de São Paulo, 1990. Disponível em: <<https://sites.usp.br/nupps/wp-content/uploads/sites/762/2020/12/dt9010.pdf>>. Acesso em 20/06/2023.