

CUSTO/ALUNO NA UNIVERSIDADE : CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

Prof. José Newton Cabral Carpintéro
Instituto de Economia - Unicamp

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

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

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

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

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

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

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

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

Destaca-se, neste ponto, o papel de um sistema de gerenciamento ou administração de custos em contraposição ao simples cálculo de um produto ou serviço. Este sistema deveria refletir a estrutura e o ambiente de atuação da organização e deveria suprir informações de custos dos produtos ou serviços, dos processos (administrativos, por ex.) e das atividades realizadas no sentido de seu acompanhamento e adequação aos objetivos gerais da organização.

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

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

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

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

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

Tendo como preocupação a determinação do "custo da formação de um aluno na Universidade, já que este é seu produto final" (um de seus produtos principais), este excelente e pioneiro estudo desenvolveu e demonstrou critérios de apropriação e rateio de custos extremamente interessantes como ponto de partida para uma discussão e estabelecimento de parâmetros que permitam medir o desempenho de suas unidades e da própria universidade como um todo.

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

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

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

Partindo dos sistemas chamados "tradicionais" de custeio temos:

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

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

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

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

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

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

Adotou-se, no trabalho citado, um critério diferente de apropriação de custos, foram considerados recursos diretos aqueles alocados orçamentariamente diretamente às unidades acadêmicas (centros produtivos diretos) e recursos indiretos, aqueles alocados às unidades de pesquisa, de prestação de serviços e da administração central (Centros Auxiliares ou Indiretos ou de Apoio); os gastos relacionados a estes centros foram rateados às unidades acadêmicas de acordo com diferentes critérios segundo suas características². Gastos relacionados às unidades de caráter assistencial (Hospital de Clínicas, Hemocentro, Caism) foram tratados de forma separada e não foram rateados às unidades de ensino (estes centros poderiam ter sido considerados como centros independentes).

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

²Op. Cit. Ver critérios às páginas 23 a 28 e quadro 5.4

A partir da "departamentalização" dos gastos, este rateio foi possível graças a levantamento minucioso de dados físicos (informações preliminares) que envolveram desde o tempo dedicado a cada unidade por determinados centros (Centro de Computação) até o cálculo de horas/aula no ano, horas/aula despendidas na graduação e na pós-graduação e à pesquisa e outras atividades³.

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

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

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

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

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

Cabe lembrar que é possível suprir informações de custos, através da mesma origem para diferentes objetivos gerenciais, e um dos objetivos apontados no trabalho era de estabelecer subsídios para um processo maior de avaliação institucional da universidade.

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

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

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

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

Se as dificuldades de comparação já são difíceis com a primeira informação (por causa das diferenças entre as unidades de ensino na mesma área em diferentes

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

universidades) muito maiores ainda se pensarmos em relação ao custo de pesquisa ou extensão.

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

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

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

Bibliografia

- Berliner, Callic & Brimson, James A. - Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas - T. A. Queiroz Editor - SP, 1992.
- Martins, Eliseu - Cont. de Custos - SP - Atlas, 1992.
- Nakagawa, Masayuki - Gestão Estratégica de Custos - Con ceito, Sistema e Implementação - Atlas, 1995. ABC - Custeio Baseado em Atividades, Atlas, 1994.
- Horngren, Charles T. - Cost Accounting - A Managerial Emphasis Prentice - Hall, 1977.
- Camacho, N. A. P. - O Custo do Aluno Universitário: Subsídios para uma Sistemática de Avaliação na UNICAMP - Campinas - SP - Ed. Unicamp, 1993