



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós -
Graduação em Ciências Contábeis

Beatriz Fátima Morgan

A DETERMINAÇÃO DO CUSTO DO ENSINO NA
EDUCAÇÃO SUPERIOR: o caso da Universidade de
Brasília

Brasília
2004

FICHA CATALOGRÁFICA

Morgan, Beatriz Fátima
A DETERMINAÇÃO DO CUSTO DO
ENSINO NA EDUCAÇÃO SUPERIOR: o
caso da Universidade de Brasília / Beatriz
Fátima Morgan, Brasília: UnB, 2004.
159 p.

Dissertação – Mestrado
Bibliografia

1. Custo 2. Custo do Ensino 3. Educação
Superior 4. Instituição Pública de Ensino
Superior

BEATRIZ FÁTIMA MORGAN

**A DETERMINAÇÃO DO CUSTO DO ENSINO NA EDUCAÇÃO SUPERIOR: o caso
da Universidade de Brasília**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis – Área de Concentração “Mensuração Contábil” – do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

**Brasília
2004**

BEATRIZ FÁTIMA MORGAN

A DETERMINAÇÃO DO CUSTO DO ENSINO NA EDUCAÇÃO SUPERIOR: o caso da Universidade de Brasília

Esta dissertação foi apresentada como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis – área de concentração “Mensuração Contábil” – do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

20 de agosto de 2004

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva (orientador)
Universidade de Brasília – UnB

Professor Doutor Reynaldo Cavaleiro Marcondes
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Edwin Pinto de La Sota Silva, D. Sc.
Universidade de Brasília – UnB

A meus pais, Marcelino e Zelinda, pelo exemplo de luta e perseverança.

Ao meu tio Ernesto Luiz Morgan (*in memoriam*), por ter sido exemplo de inquietude na busca pelo conhecimento.

A meus sobrinhos, Carolina e Rafael, para que o meu alcance lhes seja um exemplo.

AGRADECIMENTOS

Às várias pessoas que, de perto ou de longe, contribuíram para a construção de minha trajetória durante esse período do mestrado, o que me permitiu, além da formação, um notável amadurecimento de vida.

À minha amiga Denise, pela hoje lembrada e tão significativa frase dita um dia: “Siga seus sonhos que portas se abrirão lá onde você nem sabia que havia portas”. Hoje, posso dizer **muito obrigada**, Professor César Augusto Tibúrcio Silva, por abrir muitas dessas portas, e por propiciar condições para que eu mesma trilhasse os caminhos, ao invés de caminhar por mim, característica nata de um mestre.

Aos Professores Bernardo Kipnis, Ph.D, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Edwin Pinto de La Sota Silva, D.Sc., Dr. Jerônimo José Libonati, Dr. Jorge Niyama Katsumi, Dr. José Dionísio Gomes da Silva, Otávio Ribeiro de Medeiros, Ph.D e Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, pela partilha do conhecimento.

Aos membros da banca examinadora, Dr. Reynaldo Cavalheiro Marcondes e Edwin Pinto de La Sota Silva, D. Sc, pelas recomendações.

Aos colegas de turma, Anardino José Câncio, Carmem Sylvia Borges Tibério, Cecílio Elias Daher, Francisco Glauber Lima Mota, João Henrique Pederiva, José Reynaldo de Almeida Furlani, Mac Daves de Moraes Freire, Patrícia de Souza Costa, Ricardo Augusto dos Santos Ribeiro, Sérgio André Alves da Silva, Uverlan Rodrigues Primo, pelas ricas discussões. Em especial, agradeço a Carmem e sua família, pelo carinho. Aos colegas da turma anterior, Ducineli Régis Botelho e José Flávio de Melo Moura, pela amizade e acolhida. A Fernanda Fernandes, que chegou depois e conquistou com amizade e apoio.

Aos colegas da Secretaria de Planejamento da UnB, Cibele Henriques de Castro, Daniel Klinger Vianna, Gabriel Mendes Torres, Gláucia Lopes Luiz Evangelista, Elizabeth de Araújo Ferreira, Joaquim Augusto Souza de Oliveira, José Rodrigues de Miranda Lindalva Lima Costa, Maria do Socorro Sampaio, Mauro Pereira Bento, Nair Aguiar de Miranda, Patrícia de Souza Costa, Roberto Mizuno, Susana Alvarenga Ofugi, Thiago Monteiro dos Santos Silva e Vinícius Marinho Costa. Todos de alguma forma estão presentes nesta pesquisa, seja por meio de dicas nas planilhas, de ajuda nas digitações ou de uma palavra amiga. O meu sincero agradecimento a todos.

Ao Professor Eduardo Tadeu Vieira, Secretário de Planejamento da UnB, pela concessão da bolsa-estágio e pelo apoio na realização da pesquisa.

À equipe da Diretoria de Desenvolvimento Social da UnB, pelas bolsas concedidas.

A todos os funcionários da UnB, em todas as categorias e funções, que graças ao seu trabalho foi possível a realização desta pesquisa.

À equipe da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação e do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB, em especial aos colegas Márcia Andréa Paula Gomes Barcelos, Eugênio Pacelli de Oliveira, Professor Elivânio Geraldo de Andrade e Simone de Melo e Silva pelo atendimento e solicitude.

Às Irmãs da Associação Canisiana e da Casa Menino Deus, especialmente a Ir. Sebastiana e Ir. Dita, pela acolhida e por proporcionar um ambiente de paz e segurança, imprescindíveis neste período. Às “meninas de Deus” pelos momentos alegres de convivência e pela força.

Aos meus irmãos José Marcos Morgan e Elias Antônio Morgan, que foram meu alicerce para concretizar este objetivo. Também agradeço às minhas cunhadas, Juscileide e Eliziane, por estarem presentes nas necessidades de meus pais, durante minha ausência.

Aos ex-alunos da Universidade do Estado de Mato Grosso, da Faculdade Rainha da Paz e da Fundação Municipal de Ensino Superior de Nova Mutum, por incentivar-me a prosseguir na vida acadêmica.

Aos amigos que passando por Brasília lembraram do abraço, Luceni, Narda e Paulo. E aqueles que de longe, enviavam energias positivas, Eloá, Tolentino, Giancarla, Cida, Aires, Eliana, Andréia, Tatiane, Patrícia Avelino, Benedito Albuquerque. Ao amigo Paulo Alberto, por mostrar-me três ingredientes indispensáveis à vida: pão, vinho e utopia.

Às amigas que encontrei em Brasília, que souberam compreender meus momentos de aflição e impaciência, Denise, Márcia e Anete, tenham a certeza de que cada palavra dita por vocês contribuiu para que os meus dias fossem melhores.

À Maria do Socorro e a Iraídes agradeço pelos “cafés nossos de cada dia”.

À Denise de Oliveira, Fernanda Fernandes e João Henrique Pederiva pela leitura da dissertação. À Ermelina da Silva Paula e Flávia Ribeiro Machado pela revisão de forma.

“Tem quem fale que escrever é puro
prazer, mas
duvido. Escrever tem aparência com viver.
Refleta se viver é puro prazer.
Só se for o prazer de sonhar e recomeçar a todo o
Instante!”

Stela Maris Rezende

RESUMO

A redução do financiamento público às Instituições Federais de Ensino Superior, aliada à importância da apuração de custos para o gerenciamento adequado dos recursos dessas instituições, faz com que as IFES busquem ferramentas que auxiliem no processo de tomada de decisão. Sob esse prisma, o presente trabalho objetivou determinar o custo por aluno em uma instituição de ensino superior, por meio de um estudo de caso, do qual foi objeto, a Universidade de Brasília. A separação do custo com o ensino dos demais produtos da instituição, foi realizada, inicialmente, com a identificação das unidades que oferecem esse produto e daquelas que lhes dão suporte. A partir disso, procedeu-se à apuração dos custos das Unidades Acadêmicas e, posteriormente, à apuração do custo do ensino, tendo como principal parâmetro o esforço despendido pelo corpo docente. Na UnB, o custo do ensino representa 29,06% das despesas orçamentárias executadas no período estudado – 2003 - e 59,97% do custo total das Unidades Acadêmicas. Apesar de o custo com pessoal representar 62,85% do custo total das Unidades Acadêmicas, 34,71% do custo de ensino refere-se a pessoal direto. O custo por aluno apurado para a Universidade em 2003 é da ordem de R\$ 5.187. A apuração do custo por aluno, para cada Instituto ou Faculdade, encontrou resultados que variaram de R\$ 3.016 a R\$ 15.609. A metodologia do cálculo de custos desenvolvida pode contribuir para a eficiência no uso dos recursos pela universidade; e também, foi possível constatar e confirmar alguns pontos que justificam a complexidade em se apurar custos em universidades.

Palavras-chave: Custo. Custo do Ensino. Educação Superior. Instituição Pública de Ensino Superior.

ABSTRACT

The reduction of public investments in the Federal Institutions of Higher Education, allied to the significance of costs estimation to the proper management of the resources of these institutions, cause Federal Institutions of Higher Education to search for tools that may be useful for the decision making process. The aim of the present study was to determine the cost per student in a higher education institution, through a study case – the University of Brasilia. It was performed the cost segregation with teaching and the cost segregation of other products of the institution, firstly identifying the units that offer this product and those that give support to them. From this point, it was developed the cost calculation of Academic Units and, secondly, the cost calculation of teaching, the effort of the faculty being the main parameter. At the University of Brasília, the teaching cost represents 29,06 % of the budget expenditures executed in the studied period – 2003 – and 59,97% of total Academic Units costs. Despite the fact that label costs represent 62,85% of the total Academic Units costs, 34,71% of the teaching costs are related to direct labels. The cost per student calculated for the university in 2003 is about R\$ 5.187. The cost calculation per student, for each Institute or Faculty, revealed results that varied from R\$ 3.016 to R\$ 15.609. The methodology of cost calculation developed may contribute for the efficiency in the use of resources by the universities. From the present study, it was also possible to verify and confirm some aspects that justify the complexity of cost calculation at universities.

Key-words: Cost. Teaching Cost. Higher Education. Public Institution of Higher Education.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

GRÁFICOS

Gráfico 1 – Orçamento das IFES x Vagas Ofertadas, 1995-2001	22
Gráfico 2 – Evolução dos recursos próprios das IFES, 1999-2003	23
Gráfico 3 – Recursos próprios (UnB) x Recursos Totais (UnB)	70
Gráfico 4 – Proporção do esforço despendido ao ensino	91

FIGURAS

Figura 1 – Diagrama esquemático da demanda e custo da educação superior	47
Figura 2 – Estrutura organizacional da UnB	69
Figura 3 – Estrutura de apuração do custo de ensino	89
Figura 4 – Metodologia para apuração do custo por aluno	94

QUADROS

Quadro 1 – Composição do numerador na metodologia do Tribunal de Contas da União	64
Quadro 2 – Unidades Administrativas	75
Quadro 3 – Unidades que possuem alguma(s) divisão(ões) e/ou atividade(s) com vínculo ao ensino de graduação e pós-graduação	75
Quadro 4 – Estrutura organizacional da Prefeitura do <i>Campus</i>	77
Quadro 5 – Centros da UnB	85
Quadro 6 – Composição do custo de pessoal efetivo, docente substituto e visitante	98
Quadro 7 – Composição do custo de pessoal prestador de serviço	98
Quadro 8 – Composição do custo de pessoal estagiário	99
Quadro 9 – Composição do custo de pessoal contratado pelas Fundações de Apoio	104
Quadro 10 – Custo do metro quadrado dos bens imóveis	106

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cursos de graduação e vagas oferecidas na UnB, 1998-2003.....	30
Tabela 2 – Custo-aluno em 2000 pela metodologia do MEC de 2002	63
Tabela 3 – Lotação progressiva 1964-1970	67
Tabela 4 – Lotação progressiva 1997-2003	68
Tabela 5 – Capacidade-hora das salas de uso comum	92
Tabela 6 – Média dos alunos regulares ativos no 1º e 2º semestre de 2003	96
Tabela 7 – Custo do ensino e custo por aluno em 2003 (R\$)	111
Tabela 8 – Variáveis do modelo	115

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i> (Associação dos Contadores Americanos)
ACS	Assessoria de Comunicação Social
ADM	Departamento de Administração
AEF	Assessoria de Estudos do Futuro
ANDIFES	Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior
AUD	Auditoria
BCE	Biblioteca Central
BOT	Departamento de Botânica
CAC	Câmara de Assuntos Comunitários
CAD	Conselho de Administração
CAEP	Centro de Atendimento e Estudos Psicológicos
CAF	Câmara de Administração e Finanças
CAL	Casa da Cultura da América Latina
CAP	Coordenação de Apoio à Pesquisa
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CCA	Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
CCD	Câmara de Carreira Docente
CDS	Centro de Desenvolvimento Sustentável
CDT	Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico
CEAD	Centro de Educação a Distância
CEAM	Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares
CEDOC	Centro de Documentação

CEG	Câmara de Ensino de Graduação
CEL	Departamento de Biologia Celular
CEN	Departamento de Artes Cênicas
CEPE	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão
CEPLAN	Centro de Planejamento
CEFTRU	Centro de Formação em Recursos Humanos em Transportes
CFS	Departamento de Ciências Fisiológicas
CID	Departamento de Ciência da Informação e Documentação
CEPPAC	Centro de Pesquisa e Pós-Graduação sobre a América Latina e o Caribe
CERI	Coordenação de Cerimonial
CESPE	Centro de Seleção e de Promoção de Eventos
CET	Centro de Excelência em Turismo
CEX	Câmara de Extensão
CIC	Departamento de Ciência da Computação
CIFMC	Centro Internacional de Física da Matéria Condensada
CIORD	Centro Integrado de Ordenamento Territorial
CME	Centro de Manutenção de Equipamentos Científicos
CO	Centro Olímpico
CONSUNI	Conselho Universitário
CPCE	Centro de Produção Cultural e Educativa
CPD	Centro de Informática
CPG	Coordenação de Apoio à Pós-Graduação
CPP	Câmara de Pesquisa e Pós-Graduação
DAA	Diretoria de Administração Acadêmica
DAC	Decanato de Assuntos Comunitários

DAIA	Diretoria de Acompanhamento e Integração Acadêmica
DAF	Decanato de Administração
DAN	Departamento de Antropologia
DAP	Departamento de Audiovisuais e Publicidade
DATAUnB	Centro de Pesquisa e Opinião Pública
DCF	Diretoria de Contabilidade e Finanças
DDS	Diretoria de Desenvolvimento Social
DEA	Diretoria de Esporte, Arte e Cultura
DEG	Decanato de Ensino de Graduação
DEX	Decanato de Extensão
DOR	Diretoria de Orçamento
DRM	Diretoria de Recursos Materiais
DSC	Departamento de Saúde Coletiva
DTE	Diretoria Técnica de Extensão
ECL	Departamento de Ecologia
ECO	Departamento de Economia
EDU	Editora Universidade de Brasília
EFL	Departamento de Engenharia Florestal
EMP	Secretaria de Empreendimentos
ENC	Departamento de Engenharia Civil e Ambiental
ENE	Departamento de Engenharia Elétrica
ENM	Departamento de Engenharia Mecânica
ENF	Departamento de Enfermagem
EST	Departamento de Estatística
FAC	Faculdade de Comunicação

FACE	Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação
FAL	Fazenda Água Limpa
FAU	Faculdade de Arquitetura e Urbanismo
FAV	Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária
FD	Faculdade de Direito
FE	Faculdade de Educação
FEF	Faculdade de Educação Física
FIL	Departamento de Filosofia
FIT	Departamento de Fitopatologia
FM	Faculdade de Medicina
FPF	Fundo Público Federal
FS	Faculdade de Ciências da Saúde
FT	Faculdade de Tecnologia
GEA	Departamento de Geografia
GEM	Departamento de Genética e Morfologia
GEO	Departamento de Geologia Geral e Aplicada
GMP	Departamento de Mineralogia e Petrologia
GRE	Gabinete do Reitor
GRM	Departamento de Geoquímica e Recursos Minerais
HIS	Departamento de História
HUB	Hospital Universitário de Brasília
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor

INT	Assessoria de Assuntos Internacionais
IB	Instituto de Ciências Biológicas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICS	Instituto de Ciências Sociais
IdA	Instituto de Artes
IE	Instituto de Ciências Exatas
IES	Instituições de Ensino Superior
IF	Instituto de Física
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IG	Instituto de Geociências
IH	Instituto de Ciências Humanas
IL	Instituto de Letras
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IP	Instituto de Psicologia
IPOL	Instituto de Ciência Política
IREL	Instituto de Relações Internacionais
IQ	Instituto de Química
JOR	Departamento de Jornalismo
LET	Departamento de Línguas Estrangeiras e Tradução
LIV	Departamento de Lingüística, Línguas Clássicas e Vernácula
MAT	Departamento de Matemática
MEC	Ministério da Educação
MTC	Departamento de Métodos e Técnicas
MUS	Departamento de Música
NMT	Núcleo de Medicina Tropical

NPM	<i>New Public Management</i> (Nova Administração Pública)
NTI	Núcleo de Tecnologia da Informação
NUT	Departamento de Nutrição
ODT	Departamento de Odontologia
PAD	Departamento de Planejamento e Administração
PAS	Programa de Avaliação Seriada
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PCL	Departamento de Psicologia Clínica
PED	Departamento de Psicologia Escolar e do Desenvolvimento
PET	Programa Especial de Treinamento
PIB	Produto Interno Bruto
PJU	Procuradoria Jurídica
PPB	Departamento de Processos Psicológicos Básicos
PRC	Prefeitura do <i>Campus</i>
PRO	Departamento de Projeto, Expressão e Representação em Arquitetura e Urbanismo
PSS	Plano de Seguridade Social
PST	Departamento de Psicologia Social e do Trabalho
RAD	Rádio e Televisão Universitárias
RU	Restaurante Universitário
SAC	Sistema de Apuração de Custo das Instituições Federais de Ensino Superior
SCA	Subsecretaria de Comunicação Administrativa
SCD	Secretaria do Conselho Diretor
SEI	Secretaria de Empreendimentos Imobiliários

SER	Departamento de Serviço Social
SGP	Secretaria de Gestão Patrimonial
SIAFI	Sistema de Administração Financeira do Governo Federal
SIGRA	Sistema de Informação Acadêmica da Graduação
SIMAR	Sistema de Material e Serviço
SIPES	Sistema de Pessoal
SIPAT	Sistema de Patrimônio
SIPPOS	Sistema de Informação Acadêmica da Pós-Graduação
SIS	Observatório Sismológico
SOC	Subsecretaria de Órgãos Colegiados
SOL	Departamento de Sociologia
SPL	Secretaria de Planejamento
SRH	Secretaria de Recursos Humanos
TEC	Departamento de Tecnologia em Arquitetura e Urbanismo
TEF	Departamento de Teoria e Fundamentos
TEL	Departamento de Teoria Literária e Literaturas
THAU	Departamento de Teoria e História em Arquitetura e Urbanismo
UG	Unidade Gestora
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UnB	Universidade de Brasília
VIS	Departamento de Artes Visuais
VRT	Vice-Reitoria
ZOO	Departamento de Zoologia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	21
1.1 Problema e Relevância	21
1.2 Objetivos	29
1.2.1 Objetivo geral.....	29
1.2.2 Objetivos específicos.....	29
1.3 Delimitação do Estudo	30
1.4 Metodologia	31
1.5 Estrutura do Trabalho	33
2 ALOCAÇÃO DE CUSTOS	35
2.1 Funções da Alocação de Custos	35
2.2 Alocação de Custo e a Confrontação das Receitas com as Despesas	40
2.3 Vantagens e Desvantagens da Alocação de Custos	41
3 CUSTOS NA EDUCAÇÃO SUPERIOR	45
3.1 Determinação dos Custos na Educação Superior	45
3.2 Alguns Pontos na Determinação do Custo das IES	49
3.3 Os Produtos das Instituições de Ensino Superior	52
3.4 Relevância da Alocação de Custo nas IES.....	54
4 CUSTOS EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR	56
4.1 Universidade como Órgão Público	56
4.2 Registros Contábeis das Universidades Públicas e a Apuração de Custos	57
4.3 Metodologias de Apuração do Custo por Aluno de Organismos Governamentais Brasileiros.....	60
4.3.1 Metodologias do Ministério da Educação	60
4.3.2 Metodologia do Tribunal de Contas da União	64
4.3.3 Principais aspectos das metodologias do MEC e TCU	64
5 ESTUDO DE CASO.....	67
5.1 A Universidade de Brasília.....	67
5.1.1 Principais produtos da UnB	70
5.1.2 Banco de dados	71
5.2 Critérios Definidos para Aplicação no Estudo de Caso	72
5.3 Descrição do Caso	73
5.3.1 Estudo da estrutura organizacional e procedimentos para apuração do custo das unidades.....	73
5.3.1.1 Unidades Administrativas	74
5.3.1.2 Unidades que possuem alguma(s) divisão(ões) e/ou atividade(s) com vínculo ao ensino de graduação e pós-graduação	75
5.3.1.3 Unidades de suporte às Unidades Acadêmicas e Administrativas	77
5.3.1.4 Unidades de apoio às Unidades Acadêmicas	83
5.3.1.5 Centros	85
5.3.1.6 Unidades Acadêmicas	87
5.3.2 Apuração do custo de ensino nas unidades acadêmicas	90
5.3.3 Alocação de custo entre as Unidades Acadêmicas	93
5.3.4 Número de alunos por Instituto/Faculdade	95
5.3.5 Elementos de custo	96
5.3.5.1 Pessoal.....	96
5.3.5.1.1 Pessoal efetivo/docente substituto e visitante	97

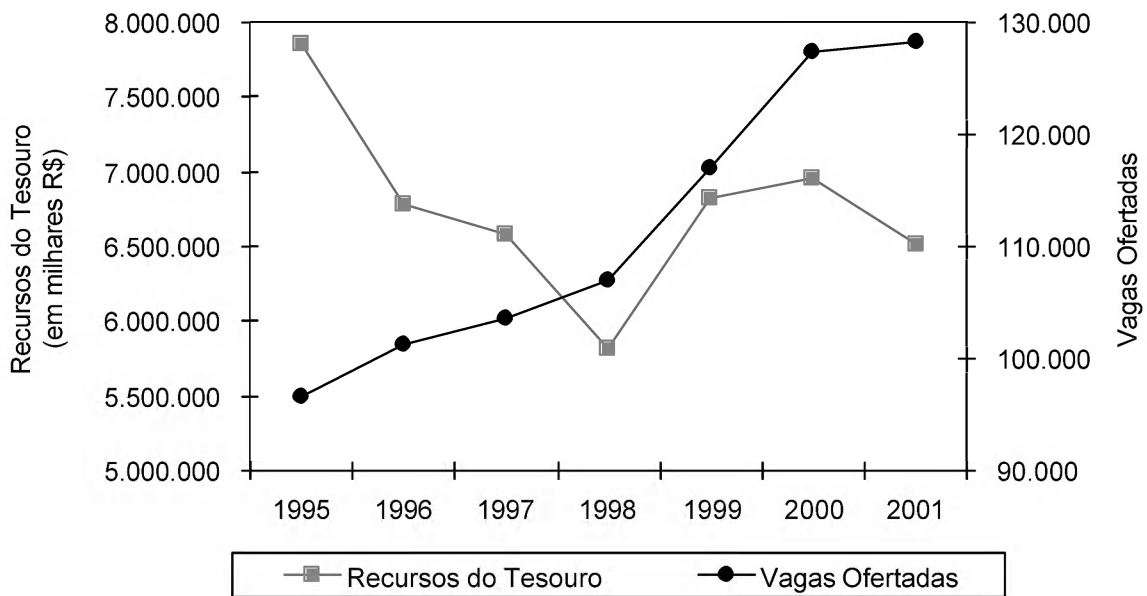
5.3.5.1.2	Pessoal prestador de serviço	98
5.3.5.1.3	Pessoal estagiário	98
5.3.5.1.4	Pessoal com bolsa de permanência	99
5.3.5.1.5	Pessoal com bolsa-monitoria	100
5.3.5.1.6	Pessoal com bolsa do Programa Especial de Treinamento (PET)	102
5.3.5.1.7	Pessoal terceirizado	102
5.3.5.1.8	Pessoal contratado por Fundações de Apoio.....	103
5.3.5.2	Depreciação de bens permanentes	104
5.3.5.2.1	Depreciação de bens móveis	104
5.3.5.2.2	Depreciação de bens imóveis	105
5.3.5.3	Material de consumo	106
5.3.5.4	Telefone	107
5.3.5.5	Combustível.....	108
5.3.5.6	Periódicos eletrônicos	108
5.3.5.7	Outros custos	108
5.3.5.8	Água e energia elétrica.....	109
6	RESULTADOS	110
7	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	117
	REFERÊNCIAS.....	120
	APÊNDICES	130
APÊNDICE A	– Rubricas da apuração do custo do pessoal efetivo	131
APÊNDICE B	– Apuração do custo das unidades de suporte às Unidades Acadêmicas e Administrativas	135
APÊNDICE C	– Apuração do custo das unidades que possuem alguma(s) divisão(ões) e/ou atividade(s) com vínculo ao ensino de graduação e pós-graduação e unidades de apoio às Unidades Acadêmicas.	136
APÊNDICE D	– Apuração de custo dos centros	137
APÊNDICE E	– Apuração do custo das Unidades Acadêmicas.....	138
APÊNDICE F	– Apuração do custo do ensino e custo por aluno por Instituto/Faculdade.....	141
APÊNDICE G	– Variáveis.....	144
	ANEXOS	145
ANEXO A	– Unidades Acadêmicas da UnB	146
ANEXO B	– Área das unidades.....	149

1 INTRODUÇÃO

1.1 Problema e Relevância

Os recursos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) – quando comparados com o Produto Interno Bruto (PIB), às despesas correntes do Fundo Público Federal (FPF) e ao total de arrecadação de impostos da União – estão diminuindo em relação à riqueza nacional (AMARAL, 2002). Além disso, de acordo com informações da Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES), os recursos repassados pelo Tesouro¹ tiveram decréscimo de 14%, se comparados os anos de 1995 e 2001. Porém, o número de vagas ofertadas na graduação apresentou aumento da ordem de 33%, no mesmo período (Gráfico 1). A demanda pelo ensino superior tem crescido, de acordo com os resultados do censo da educação superior (referente ao ano de 2002), realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), tendo havido crescimento na relação candidato/vaga nas instituições públicas de ensino, de 7,7, em 1998, para 9,4, em 2001 (BRASIL, 2003a). Segundo Schwartzman (2003), o aumento da demanda pelo ensino superior foi apontado ainda no censo de 1998, em pesquisa realizada pelo Ministério da Educação (MEC). Em consequência, o público não atendido pelo ensino superior público no Brasil é absorvido pelo ensino privado, caracterizando a estagnação do ensino público, provocada pela dificuldade do governo federal e dos estados em investir mais na educação superior.

¹ Além dos recursos próprios, as universidades recebem recursos do Tesouro e captam também por outras fontes, como por exemplo convênios.



Fonte: elaboração própria, com base em informações da Andifes.

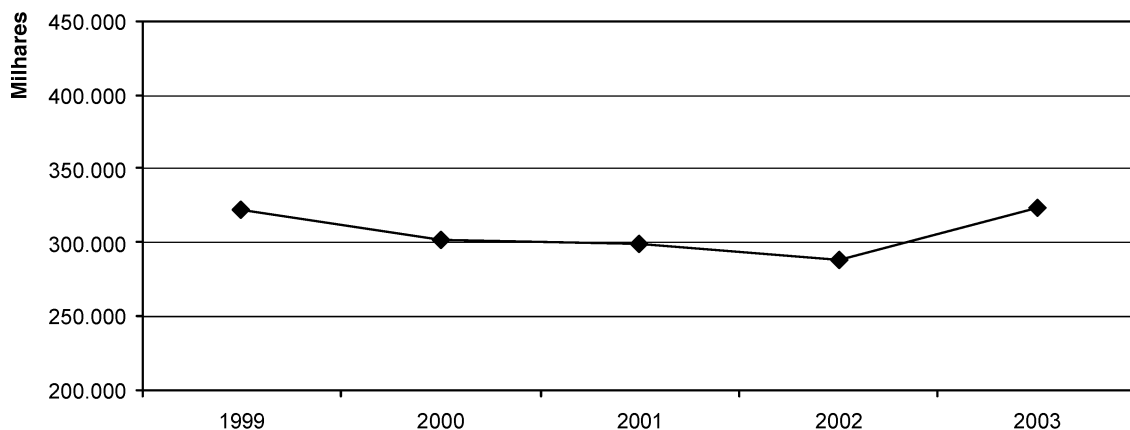
Gráfico 1 – Orçamento das IFES x Vagas Ofertadas, 1995-2001²

A redução de recursos para a educação superior não se restringe ao Brasil. Em muitos países desenvolvidos, a partir da metade da década de 1970, houve decréscimo nas despesas públicas com educação superior (EICHER, 2000). De acordo com Mcpherson e Shapiro (2003), nos Estados Unidos, por exemplo, a queda de recursos públicos destinados ao ensino superior foi de mais de 10%, nos últimos quatro anos. Naquele país, muitos estados têm reduzido as alocações à educação pública superior, forçando efetiva e eficiente administração financeira, o que leva à redução de custos (BAUMOL; BLACKMAN, 1995). Na Europa, o decréscimo do financiamento público deve-se a fatores como: pressão dos países membros da União Européia para estabelecer padrões orçamentários como condição à moeda única, reformas do setor público, questionamentos ao financiamento das pesquisas realizadas pelas universidades, queda da população jovem, declínio na qualidade das pesquisas e desempregados com nível superior

² No orçamento incluído somente fonte do Tesouro. Excluídos os recursos correspondentes ao orçamento de pessoal Inativo/pensionista. Os recursos do Tesouro foram atualizados para 31 de dezembro de 2003 pelo índice INPC-IBGE.

(TRINCZEK; WEST, 1999). Na Turquia, embora o número de instituições e estudantes tenha triplicado entre 1982 e 1996, os recursos públicos alocados aumentaram somente em 15-20% no mesmo período (DUNDAR; LEWIS, 1999). No outro extremo, os problemas socioeconômicos apresentados pela Botswana, como um déficit de 1,5% do PIB no ano fiscal de 1999/2000, farão com que, provavelmente, o país, tenha de cortar as despesas com educação (SIPHAMBE, 2000).

A alternativa das instituições estadunidenses para resolver o problema de falta de recursos públicos tem sido a busca por outras fontes de recursos (MCPHERSON; SHAPIRO, 2003). Esta é também uma realidade brasileira, visto que no período de 1999-2003 a proporção de recursos próprios das IFES, em relação aos recursos totais, foi em média de 4,5% (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2004); porém esses recursos decresceram se comparado o ano de 1999 com o de 2003 (Gráfico 2).



Fonte: Câmara dos Deputados (2004).

Gráfico 2 – Evolução dos recursos próprios das IFES, 1999-2003³

³ Excluídos os recursos correspondentes ao orçamento de pessoal inativo/pensionista. Os recursos do Tesouro foram corrigidos para 31 de dezembro de 2003 pelo índice INPC-IBGE.

O orçamento com escassez de recursos públicos é um dos motivos que tem induzido a administração das IFES a buscarem ferramentas para o enfrentamento da problemática, incluindo a busca de maior eficiência. Outro motivo é a pressão da sociedade, que, por meio de tributos, fornece os recursos, esperando efetivo controle para redução de custos. Conforme Relatório da Comissão Nacional sobre o Custo da Educação Superior dos Estados Unidos, a busca por esse controle deve-se particularmente ao aumento do preço das mensalidades ocorrido nos últimos anos nos Estados Unidos. No período de 1976 a 1996, esse aumento foi de 4,9 vezes nas instituições públicas e 5,4 vezes nas instituições privadas. Com essa situação, existe preocupação por parte da sociedade e do governo, em saber se as instituições empregam programas de redução de custos. O mencionado Relatório apontou aumento no custo por aluno, das faculdades e universidades públicas de quatro anos de duração, de 57%, e nas faculdades públicas de dois anos, aumento de 52%. Nas faculdades e universidades particulares de quatro anos de duração, o aumento no custo por aluno foi de 69%. Nesse mesmo período, no entanto, observa-se redução no financiamento público à educação superior (THE NATIONAL COMMISSION ON THE COST OF HIGHER EDUCATION, 2004).

Denota-se que apesar de as pesquisas apontarem redução do financiamento público à educação superior (AMARAL, 2002; BAUMOL; BLACKMAN, 1995; BROWN; GAMBER, 2002; HILMER, 2001; MASSY; ZEMSKY, 1994; ROONEY, BORDEN; THOMAS, 1999; ROZADA; MENENDEZ, 2002), o custo no setor tem apresentado comportamento distinto. No período de 1949 a 1991, enquanto o Índice de Preços ao Consumidor no Estados Unidos aumentou 4,2% ao ano, o custo com a

educação superior aumentou 7,6% ao ano⁴ (BAUMOL; BLACKMAN, 1995). Esses mesmos autores explicam que o aumento nos custos com a educação superior e outros serviços como por exemplo a saúde, é maior porque possuem a característica de ter baixo crescimento na produtividade em relação a outras atividades econômicas: em primeiro lugar, a educação superior e outros serviços similares possuem a natureza de uma produção manual que demanda maior atenção por parte dos executores; em segundo, o avanço da tecnologia pouco contribui para reduzir o tempo necessário para a realização das atividades relacionadas a esses serviços. Rooney, Borden e Thomas (1999) atribuem o crescimento dos custos na educação superior, nos Estados Unidos, a um conjunto de fatores econômicos, políticos e sociais. Incluem-se nesses fatores o declínio do financiamento estatal⁵; sistemas informatizados; novas tecnologias; necessidade de novas áreas físicas em virtude do crescimento de matrículas; custos com manutenção e aumento dos recursos de auxílio financeiro para atrair e reter estudantes.

A questão do custo com educação superior esteve voltada, por muito tempo, à apuração do custo para o indivíduo, ou seja, quanto representaria para a pessoa, em termos de custos, freqüentar uma faculdade. Houve, no entanto, mudança nesse foco: a sociedade quer saber se há controle do custo, por parte do governo, nas Instituições de Ensino Superior (IES) (BRINKMAN, 2000).

No Brasil, a Lei Complementar n. 101/2000, de 4 de maio de 2000, em seu art. 50, diz que a administração pública manterá sistemas de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2003b).

⁴ Em pesquisa realizada pela *The Carnegie Commission on Higher Education* (1972) dos Estados Unidos, tendo como base o período de 1953-1954 a 1966-1967, os custos educacionais aumentaram 3,5% e o índice de preços ao consumidor 1,6%.

⁵ A influência desse fator é bastante evidente nas universidades públicas dos Estados Unidos, pois elas cobram mensalidades dos seus alunos.

Nas universidades federais, para avaliação de desempenho, o Tribunal de Contas da União (TCU) recomendou a apuração do custo por aluno (BRASIL, 2002a).

O custo por aluno tem sido um dos indicadores mais usados para avaliar o desempenho das universidades. O Banco Mundial, em conjunto com países europeus, utiliza-o juntamente com a relação aluno/professor, a relação aluno/funcionário e o tempo médio de permanência no curso para avaliar a eficiência interna das universidades européias (DUNDAR; LEWIS, 1999).

O termo “custo”, por vezes, é empregado de forma equivocada. Para Velloso (1991, p. 194), “No senso comum a idéia de custo é sinônimo de despesa”. Organismos governamentais que divulgam custo do aluno nem sempre explicitam a metodologia utilizada no cálculo (AMARAL, 2002). É necessário que haja consistência na apuração de custos para que a comparação entre as instituições seja válida (DYKE, 2000). A preocupação em fazer a distinção dos termos utilizados está presente no Relatório da Comissão Nacional sobre o Custo da Educação Superior dos Estados Unidos (THE NATIONAL COMMISSION ON THE COST OF HIGHER EDUCATION, 2004), que emprega “custo” para identificar os recursos empregados pela instituição para fornecer o ensino, enquanto no Relatório é adotada a expressão “preço” para indicar o gasto que o aluno e a sua família tem para freqüentar a universidade (livros, transporte etc.).

Peñaloza (1999, p. 3) expõe essa questão da seguinte forma:

[...] freqüentemente se confunde custo do ensino com o custo da instituição. Como as instituições, especialmente as universidades, possuem múltiplas funções, o custo total é, obviamente, mais elevado do que o custo de ensino, propriamente dito. A não ser que seja possível distinguir o custo do ensino do custo total, as comparações entre as instituições se tornam distorcidas pois, quanto maior o número de atividades que a universidade desenvolve (ensino, pesquisa, prestação de serviços, extensão), maior o custo total, mesmo que o custo de ensino não seja muito elevado.

Portanto, a definição do que compõe o custo do ensino, bem como a forma de apurá-lo, é relevante tanto para a sociedade – que deseja saber se os recursos

aplicados nas instituições públicas de ensino estão lhe provendo benefícios – quanto para a própria instituição, que deseja melhorar a eficiência no uso desses recursos, cada vez mais escassos. Outrossim, informações sobre os custos de uma entidade constituem ferramentas que contribuem para o controle e a tomada de decisão, constituindo-se também em fonte oportuna quando da elaboração do orçamento. Segundo DeHayes e Lovrinic (1994, apud BURTON, 2000, p. 259, tradução nossa), “a importância das informações de custos aumentam à medida que os recursos diminuem”⁶. Chan (2003) corrobora essa idéia ao afirmar que administradores com menos recursos necessitam da contabilidade de custos para melhorar a eficiência e a economia.

Burton (2000) verificou que muitos cursos são administrados ignorando as implicações do custo nas decisões tomadas, constituindo um estilo de gerenciamento cuja eficiência deve ser questionada pela alta administração das instituições. Nesse contexto, são questões prementes: “Como devem ser alocados os custos de uma universidade aos programas de graduação, pós-graduação e pesquisa?” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 330), “Como custear os cursos?”⁷ (BURTON, 2000, p. 264, tradução nossa).

A necessidade de as IFES desenvolverem sistemas de custos é apontada também por Gaetani e Schwartzman (1990, p. 93): “[...] seria necessária a existência, em cada IFES, de um adequado sistema de apropriação de custos que distinguísse aquela parcela de custos efetivamente despendida no ensino de graduação e pós-graduação”. Esses autores destacam as vantagens que um sistema de custos pode trazer as IFES:

⁶ *The importance of cost information increases as the resources diminish.*

⁷ *How do you cost courses?*

Um eficiente sistema de apropriação de custos nos levará a fazer as comparações que são realmente relevantes. Assim, ao invés de compararmos custos de diferentes IFES, passaremos a confrontar custos por aluno de um mesmo curso em diferentes IFES, custo por ensino de graduação, custo do ensino de pós-graduação, custo da elaboração de uma tese de mestrado ou de um artigo publicado e assim por diante.

Os indicadores de produtividade como o custo por aluno, se não mensurados com metodologias apropriadas, podem conduzir a decisões equivocadas (GAETANI; SCHWARTZMAN, 1990). A complexidade em se desenvolver uma metodologia de apuração de custos, tendo como objeto o custo por aluno deve-se, segundo Amaral (2002), à multiplicidade de atividades desempenhadas pelas instituições de ensino. Nas instituições públicas de ensino, depara-se, além do aspecto de ser uma entidade com multiprodutos (GANDER, 1995), com o fato de que os seus registros possuem as peculiaridades inerentes à contabilidade pública (MACHADO JR.; REIS, 2002). Brown e Gamber (2002) apontam a necessidade de pesquisas empíricas nas instituições para avaliar experiências e práticas que essas instituições têm desenvolvido e implementado, a fim de obter maior eficiência nos custos.

A apropriação de custos informa se os recursos estão sendo empregados na missão da instituição e quanto cada produto representa do orçamento total. Conforme *Chronicle Almanac* (2001, apud BROWN; GAMBER, 2002), um dos principais fatores que constituem o custo de uma Instituição de Ensino Superior que oferece cursos com duração de quatro anos nos Estados Unidos são os custos do ensino, que representam 40% dos custos totais.

Considerando a problemática da diminuição de recursos públicos para as IFES, aliada ao aumento da demanda por vagas, e levando em conta a importância

da apuração de custos para o gerenciamento adequado dos recursos destinados às IFES e do significado da aplicação de metodologias para contribuir a um uso eficiente dos recursos, emerge a seguinte questão: Como determinar o custo por aluno em uma Instituição de Ensino Superior?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

A pesquisa tem por objetivo geral determinar o custo por aluno em uma instituição de ensino superior.

1.2.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, faz-se necessário atingir os seguintes objetivos específicos em uma IFES:

- separar os custos de ensino dos demais custos;
- apurar o custo por aluno dos Institutos/Faculdades;
- apontar os elementos que compõem o custo do ensino;
- verificar a aplicabilidade da contabilidade de custos em instituições de ensino.

1.3 Delimitação do Estudo

A abrangência do estudo e a complexidade em obter as informações necessárias impõem as seguintes delimitações:

- a. a IFES escolhida como objeto do estudo foi a Universidade de Brasília, em virtude da disponibilidade das informações;
- b. os dados são relativos ao ano de 2003. A delimitação quanto ao período deve-se ao fato de que a referida instituição apresentou, nos últimos anos, relativa estabilidade quanto ao número de cursos e vagas oferecidas (Tabela 1). Considerou-se que a escolha de um ano, em lugar de um período maior de investigação, não influenciaria o resultado. Embora esteja limitado a uma instituição e a um período, a amplitude de atividades desenvolvidas pela Universidade de Brasília (prestação de serviço, hospital, biotério, centro olímpico, fazenda experimental etc.) permitirão análise que contemple os vários aspectos das diversas instituições de ensino;

Tabela 1 – Cursos de graduação e vagas oferecidas na UnB, 1998-2003

Ano	Cursos de Graduação	Vagas Oferecidas
1998	59	3.824
1999	59	3.866
2000	59	3.904
2001	60	3.929
2002	60	3.957
2003	60	3.985

Fonte: elaboração própria, com base em UnB (1999, 2000, 2001, 2002a, 2003, 2004a).

- c. Universidade possui em sua estrutura organizacional um centro (Centro de Desenvolvimento Sustentável) que fornece cursos de pós-graduação *stricto sensu* e profissionalizante, mas não é considerado Unidade Acadêmica. Como o Centro funciona fora do *Campus* Universitário, e não

sendo possível nesta pesquisa obter informações quanto ao custo de pessoal, o custo desse Centro foi desconsiderado do cálculo, bem como os alunos do denominador;

- d. Instituição possui cursos de especialização *lato sensu* e mestrado profissionalizante, cujos recursos são geridos por Fundações de Apoio ligadas à Universidade. Tendo em vista a dificuldade de obter as informações necessárias para a apuração do custo desses cursos, esses não foram incluídos na pesquisa;
- e. a Secretaria de Recursos Humanos da Universidade de Brasília possui a carga horária que os docentes lotados em uma determinada Unidade Acadêmica atuam em outra Unidade; porém tal informação não foi possível ser obtida, sendo desconsiderada na apuração dos custos.

1.4 Metodologia

A materialização das idéias e o objetivo proposto na pesquisa científica se fazem por meio da objetividade. De acordo com Kerlinger (1980, p. 14/16), metodologia é “um procedimento, um método, uma maneira de dirigir um estudo científico” que conduza a uma “pesquisa científica sistemática e controlada”, por meio da evidência empírica. Para Ferrari (1974), os métodos são os instrumentos básicos que ordenam o pensamento em sistemas e, através de uma seqüência de procedimentos, conduzem a determinado fim científico.

Assim, os procedimentos exploratórios utilizados buscam conhecer com maior profundidade um assunto ainda pouco explorado (BEUREN, 2003), por meio de um estudo de caso. Segundo Yin (2001), o tipo de questão de pesquisa proposto, é

condição necessária para definir o procedimento de pesquisa, sendo que, questões “como” e “por que” estimulam a aplicação de estudo de caso.

A pesquisa investigou um fenômeno – custo do ensino – dentro de um contexto, que são os custos totais de instituições que, além do produto ensino, possuem outros produtos, tais como pesquisa e extensão. Assim sendo, pelo procedimento de estudo de caso pôde-se investigar um objeto de pesquisa restrito dentro de seu contexto real (SANTOS, 2000; YIN, 2001).

Outras contribuições do procedimento de estudo de caso são encontradas na literatura, como segue:

- a. enriquece não somente a teoria, mas também os pesquisadores (VOSS; TSIKRIKTSIS; FROLICH, 2002);
- b. a maior contribuição de um estudo de caso para uma organização é que ele demonstra com profundidade a complexidade da contabilidade e do controle nas organizações (OTLEY; BERRY, 1994);
- c. é uma estratégia de pesquisa que focaliza na compreensão e na dinâmica presente em um determinado cenário (KATHLEEN, 1989);
- d. o principal benefício de um estudo de caso é que ele permite descrição e a compreensão detalhada de um problema gerencial em particular (KAPLAN, 1986).

Para o desenvolvimento do estudo de caso foi necessário definir uma unidade de análise. Yin (2001) orienta que a escolha da unidade de análise está relacionada à maneira com que o problema da pesquisa foi definido. Assim, a unidade de análise para esta pesquisa é a Universidade de Brasília, tendo em vista o acesso disponibilizado pela instituição, além dos seguintes fatores:

- possui atividades de ensino, pesquisa e extensão;

- possui número significativo de cursos de graduação, distribuídos por várias áreas do conhecimento;
- é a segunda maior IFES brasileira em número de vagas oferecidas;
- sua estrutura é composta por unidades de apoio, tais como, restaurante, biblioteca, decanatos; unidades que prestam serviços às Unidades Acadêmicas e Administrativas, como o Centro de Informações, Almoxarifado e a Prefeitura do *Campus*; e unidades prestadoras de serviços à comunidade externa, como a Secretaria de Empreendimentos Imobiliários.

O desenvolvimento do estudo de caso compreendeu três fases: coleta, análise e interpretação dos dados. Quanto à coleta, foram utilizados os seguintes instrumentos: observação assistemática, entrevista semi-estruturada, entrevista não estruturada, pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. Todos os dados que compuseram o custo apurado foram atualizados para 31 de dezembro de 2003 com base no índice INPC/IBGE.

1.5 Estrutura do Trabalho

A pesquisa está estruturada em seis seções primárias que contemplam o seguinte conteúdo:

A Introdução apresenta fatores relevantes que influenciaram a realização da pesquisa, o problema, os objetivos, a delimitação e a metodologia utilizada no estudo.

A seção “Alocação de Custo” descreve as principais funções da alocação de custos, sua vinculação com a receita, as vantagens e desvantagens de sua utilização.

Em “Custos na Educação Superior”, é analisada a apuração de custos em Instituições de Ensino Superior. Abrange os fatores que determinam o custo, nas instituições de ensino, procedimentos e a relevância da apuração de custo, bem como os produtos da universidade.

A quarta seção – “Custos em Instituições Públicas de Ensino Superior” – discorre sobre a universidade como órgão público, os registros contábeis e a apuração de custos em universidades públicas e metodologias de apuração do custo por aluno, adotadas por organismos governamentais brasileiros.

Na seção “Estudo de Caso” apresenta-se a estrutura da Universidade de Brasília, os critérios e metodologia utilizada para apuração do custo por aluno, bem como os resultados encontrados.

A seção “Resultados” demonstra os resultados alcançados acompanhados da discussão.

Finalizando, são apresentadas as conclusões e as recomendações do estudo, seguidas pelas referências.

2 ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Atender às necessidades dos usuários tem sido o propósito da Contabilidade ao longo de sua história, esforçando-se para melhorar a qualidade das informações fornecidas (KAM, 1990). Sob esse prisma é que se consolida a contabilidade de custos no século XVIII, impulsionada pela demanda por práticas contábeis precisas, em consequência da Revolução Industrial (GARNER, 1954). Segundo Kam (1990), informações sobre custo de mão-de-obra por produto e outros custos de produção, disponibilizadas por meio da alocação de custos, vieram ao encontro da necessidade apresentada pelas organizações que estavam diante de um novo sistema de produção. Nas palavras de Kam (1990, p. 27, tradução nossa), observa-se a preocupação da Contabilidade em buscar uma forma de gerar eficiência quando se refere a custos: “A contabilidade de custos também forneceu um meio de controlar as atividades operacionais e promover a eficiência no processo produtivo”⁸.

2.1 Funções da Alocação de Custos

Transpondo a estrita função de avaliar estoques, a contabilidade de custos torna-se ferramenta de auxílio ao controle e à tomada de decisão (MARTINS, 2003). Segundo Miller e Buckman (1987), a análise de como alocar os custos dos departamentos de serviço pode ter impacto direto nas decisões da empresa; porém, para se extrair o melhor uso das informações de custos, é necessário formular claras funções de sua mensuração (DEMSKI; FELTHAM, 1976). Balakrishnan e Dejong (1993) chamam a atenção para o fato de que a alocação de custos fixos de um

⁸ *Cost accounting also provided a means of controlling operating activities and promoting efficiency in the production process.*

recurso comum é amplamente utilizada pelas indústrias; todavia, mesmo dentro das organizações, poucos conhecem sua utilidade.

Zimmerman (1997) aponta duas razões principais para alocação de custos às divisões: o desejo de conhecer o custo de um objeto de custo para o propósito de tomada de decisão; controlar o comportamento dos funcionários da organização. Para esse autor, a escolha do critério de alocação depende do propósito.

Em Horngren, Foster e Datar (2000, p. 331) tem-se quatro objetivos para a alocação de custos indiretos: “1. Fornecer informação para decisões econômicas; 2. Motivar administradores e empregados; 3. Justificar custos ou calcular reembolsos; 4. Mensurar o lucro e os ativos para os relatórios destinados ao público externo”. Segundo esses autores, os executivos freqüentemente citam os dois primeiros motivos como as razões mais importantes para se alocar custos indiretos. Fremgen e Liao (1981, apud HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 332), para justificar essa afirmativa, ressaltam:

1. Lembrar aos gerentes dos centros de lucro que existem custos indiretos e que os ganhos do centro de lucro devem ser suficientes para cobrir uma parte deles.
2. Incentivar o uso dos serviços da organização, que de outro modo ficariam subutilizados.
3. Estimular os gerentes dos centros de lucro a pressionar os gerentes da matriz para controlarem o custo dos serviços.

Pesquisas têm mostrado a dissolução do problema da alocação, assim como motivação e o monitoramento de muitos agentes, como justificativas para a alocação de custos (DEMSKI, 1981 apud BALAKRISHNAN; DEJONG, 1993; JONES; THOMPSON; ZUMETA, 1986; ZIMMERMAN, 1979). Zimmerman (1979), após verificar que há intrínseca relação entre a alocação de custos, o comportamento gerencial, a estrutura organizacional e os incentivos aos administradores, constata que a prática da alocação de custos pode resolver certos problemas organizacionais.

Doost (1996) ressalta a questão comportamental. Para esse autor, a alocação de custos aumenta a consciência dos custos e da *accountability*. Anthony (2003) corrobora essa idéia ao afirmar que as reações humanas e a motivação são fatores dominantes no uso dos custos. Em suma, a alocação de custos pode ajudar a resolver os problemas de agência. Jensen e Meckling (2003) definem o custo de agência como a soma das despesas de monitoramento do principal em relação aos agentes, o corpo funcional do agente e as perdas residuais. Assim, em situações onde esses custos são altos, tendo em vista a existência de uma estrutura descentralizada, a alocação de custos pode reduzir o alto consumo, bem como induzir o subordinado a agir conforme deseja o seu superior (ZIMMERMAN, 1979). Segundo Magee (1988), a alocação de custos pode definir como o agente vai utilizar os recursos, avaliar seu desempenho e determinar a sua compensação.

Outros estudos também buscam elucidar os benefícios da alocação de custos. Whang (1989) analisou os efeitos do incentivo, da informação e do congestionamento associados com a alocação de custos. Para isso, utilizou a Teoria dos Jogos, com os seguintes passos:

- I. usuários fazem relatórios anônimos da estimativa de recursos;
 - II. com base nesses relatórios, os superiores determinam e adquirem a capacidade necessária; os usuários começam a usar os recursos.
- Considerando uma situação em que o principal tem acesso a todas as informações e outra situação na qual não tem todas as informações, o autor encontrou que o bom êxito da alocação de custos ocorre quando o principal não tem prévias informações sobre a demanda do sistema.

Segundo Magee (1988), em uma análise que pressupõe a relação da alocação de custos com a Teoria da Agência, os procedimentos de alocação eficiente devem equilibrar três fatores:

- I. desejo da utilização eficiente dos recursos fornecidos pelo principal;
- II. o *risk-sharing* entre o principal e o agente, pois, embora o agente tenha habilidade para constatar a eficiência dos recursos destinados pelo principal, ele não a tem para controlar essa eficiência;
- III. o conjunto de decisões resultantes da utilização do recurso e o modo como essas decisões são adaptadas ao ambiente em que o agente tem informações.

A função da alocação de custos, na aquisição e no uso dos recursos, é tema da pesquisa desenvolvida por Balakrishnan e Dejong (1993). Para responder a questão “quanto adquirir de um recurso comum e como a capacidade adquirida deve ser alocada entre dois usuários do recurso?”, esses autores utilizaram um modelo de jogos de multiestágios, com informações assimétricas entre o principal e duas divisões simétricas. A capacidade a ser adquirida é baseada no relatório dos agentes, sobre o tamanho do mercado e a alocação é baseada nos níveis de habilidades individuais. Para Balakrishnan e Dejong (1993), se o problema fosse somente a alocação da capacidade existente não haveria necessidade de alocar os custos fixos. Ao incluir a decisão de quanto adquirir, é criada uma demanda para alocação dos custos, tendo em vista que essa alocação penaliza os gerentes que criam excesso de capacidade.

Outra função da alocação de custo que merece ser citada está na estratégia competitiva das empresas. Jensen (1993) alerta que freqüentemente as empresas não têm informações de seus próprios custos, muito menos de seus competidores.

Para Gal-Or (1993), a empresa tem dois componentes a equilibrar: lucratividade e estratégia. Em relação à lucratividade, a parcela de custos comuns que é imposta para uma determinada divisão é inversamente proporcional à lucratividade de outras divisões. Portanto, se uma determinada divisão está com oportunidades favoráveis no mercado, a parcela dos seus custos comuns é reduzida para obter maior sucesso nas oportunidades oferecidas pelo mercado. Quanto ao componente estratégia, a parcela de custos comuns imputada a um produto com vendas em um mercado oligopolístico é reduzida para melhorar seu posicionamento estratégico perante seus competidores. Essa parcela reduzida deve ser transferida para um produto com vendas em um mercado de competição perfeita.

A demanda por informações de custos não é prerrogativa somente de organizações com fins lucrativos. As organizações sem fins lucrativos também se beneficiam, como pode ser visto em Cutt *et al.* (1997), em que os autores enfatizaram a importância das informações de custos nas decisões de todo o ciclo gerencial:

→ internamente, no estágio de planejamento, contribuem na decisão de qual programa e atividade deve ser mantida, cortada, adicionada ou modificada; como podem fornecer serviços de suporte mais eficientemente, e prioridades de alocação de recursos, proporcionam a possibilidade de *benchmarks*; e podem ajudar a localizar qual programa ou serviço não está obtendo o desempenho previsto no orçamento;

→ externamente, melhoram a credibilidade nos preços oferecidos por essas organizações, caso demonstrem a existência de sistemas que monitoram a eficiência.

Com base nisso, tem-se que a alocação de custos exerce diferentes funções em virtude do ambiente que é empregada, seja em empresas com ou sem fins lucrativos.

2.2 Alocação de Custo e a Confrontação das Receitas com as Despesas

O conceito de confrontação surge na literatura contábil a partir de 1940, com Paton e Littleton, apesar de fazer parte da prática contábil há mais tempo (LIAO, 1979). Para Iudícibus (2000), a realização da receita não deve ser tratada isoladamente, pois o reconhecimento da receita e a confrontação de despesas estão intensamente ligados. Segundo Kam (1990), o procedimento na Contabilidade é determinar primeiramente as receitas e em seguida vinculá-las às despesas que contribuíram para sua geração.

A comissão da *American Accounting Association* (AAA), que tratou do conceito de vinculação, definiu-a como “[...] o processo de registros de despesas com base numa relação de causa e efeito com receitas registradas” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 237). Kam (1990) corrobora com essa idéia ao afirmar que o melhor caminho para vincular despesas com receitas é a confrontação de causa com efeito. Esse autor, no entanto, chama a atenção para essa associação, que não pode ser usada para todas as despesas. Nesse caso, as seguintes alternativas são apresentadas: alocação de custos durante um período de tempo ou o reconhecimento imediato dos custos como despesa. Em relação ao primeiro caso, “Alguns custos são comumente carregados por vários períodos futuros de maneira a serem vinculados a receitas futuras, com base no argumento de que tendem a beneficiar alguns períodos futuros” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 237).

Segundo Paton e Littleton (1940, apud LIAO, 1979, p. 229, tradução nossa), a contabilização de custos compreende três estágios: “1. apurar e registrar custos na medida em que são incorridos, classificados apropriadamente; 2. rastrear e reclassificar custos em termos de atividades operacionais; 3. atribuir custos às receitas”⁹.

É no terceiro estágio que se observa a relação da alocação de custo com a vinculação da receita com a despesa. Contudo, depara-se com a falta de uma base defensável para associar custos às receitas (LIAO, 1979). Deve-se encontrar um método que demonstre os benefícios fornecidos pelo ativo nos períodos futuros (KAM, 1990).

Segundo Liao (1979, p. 230, tradução nossa), a base amplamente aceita é a ligação física, “Se um custo pode ser fisicamente identificado com um objeto de custo ou um segmento de receita, então a alocação de custo baseada na quantidade física é facilmente defensável”¹⁰

2.3 Vantagens e Desvantagens da Alocação de Custos

A principal crítica à alocação de custos diz respeito à arbitrariedade da alocação (KAPLAN; COOPER, 2000; SILVA, 1998). Para os administradores japoneses, é inevitável que a apropriação seja arbitrária, mesmo quando feita com acurácia (SAKURAI, 1997). Segundo Silva (1998, p. 99), isso se deve à existência de custos comuns, “quanto maior a proporção dos custos comuns menos precisa

⁹ “(1) *ascertaining and recording costs as incurred, appropriately classified; (2) tracing and re-classifying costs in terms of operating activity; (3) assigning costs to revenues*”.

¹⁰ “*If a cost object or a segment of revenue, then cost allocation base don physical quantity is easily defensible*”.

será a informação de custo”. Garrison e Noreen (2001), consideram que devido às alocações serem arbitrárias, a estimativa da lucratividade é prejudicada.

A alocação de custos pode levar também a superprodução. Na medida em que todos os custos, fixos e variáveis, são absorvidos pelo produto, quanto maior for a quantidade produzida, menor será a parcela de custos fixos recebida por cada unidade produzida, e com isso, menor ficará o custo unitário do produto. Essa análise, parte do pressuposto de que os custos variáveis permanecem constantes (ZIMMERMAN, 1997).

Apesar das desvantagens apontadas à alocação de custos, o seu uso para decisões relacionadas aos produtos é bastante difundido (BALAKRISHNAN; SIVARAMAKRISHNAN, 2002; HEMMER, 1996), e o custeio por absorção “[...] continua a ser utilizado quase que exclusivamente nos relatórios externos [...] e é predominantemente escolhido para os relatórios internos” (GARRISON, NOREEN, 2001, p. 206). É possível que tal difusão deva-se às vantagens que o método apresenta.

Segundo Garrison e Noreen (2001), a alocação de todos os custos aos produtos correlaciona melhor custo com receita. Com todos os custos apropriados aos produtos, confrontam-se os custos sacrificados para a obtenção do produto com a receita gerada por ele.

Segundo Silva (1998, p. 100), “o custeio por absorção cria dentro da empresa um sistema de taxa que fornece aos seus gestores um indicativo de prioridade no consumo dos recursos”. O autor demonstra, com exemplo, uma situação em que o aumento no nível de venda em decorrência de um pedido especial pode acarretar aumento no custo médio da produção (custo incremental > custo variável). Assim, a

alocação de custo pode desencorajar a aceitação de pedidos que tenham custo marginal superior ao custo médio.

A decisão correta de utilizar ou não um recurso faz parte do dia-a-dia de um gerente, na medida em que “A oportunidade perdida é um custo que o gerente deve levar em conta ao tomar uma decisão” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000). Um método que considera os custos fixos e variáveis engloba o custo de oportunidade¹¹ da capacidade de produção. Tendo em vista que nem sempre é possível encontrar preço de mercado para os recursos, assim os dados do custo podem ser um substituto, *proxy* do custo de oportunidade (MILLER; BUCKMAN, 1987; ZIMMERMAN, 1997).

Silva (2004) apresenta como vantagem da alocação de custos no setor público a possibilidade de mensurar o esforço gerado para realizar um serviço. Como a contabilidade pública registra o dispêndio financeiro de um período em despesas correntes e de capital, sendo bens de consumo imediato e bens permanentes, respectivamente, negligenciar as despesas de capital é obter uma apuração de custos errônea dos recursos consumidos. Da mesma forma, atribuir como custo todos os gastos executados no período é superavaliar um serviço, podendo passar a imagem de ineficiência no uso dos recursos públicos. Silva (2004) conclui afirmando que a alocação pode fornecer informações aos usuários, como no caso da depreciação linear, que possibilita conhecer a vida útil do ativo, e com isso estimar futuras necessidades de reposição.

Demski e Feltham (1976) demonstram a importância das informações de custos em duas situações: facilita a tomada de decisão e influencia as decisões. Hiromoto (1991) ressalta a vantagem da função de influenciar sobre a função de

¹¹ Custo de oportunidade é a contribuição para o lucro de que se abre mão pela não-utilização de um recurso limitado na sua melhor opção de uso (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

informar da Contabilidade, exemplificando que, nas empresas japonesas, os gerentes têm menos ansiedade em saber como a alocação de custos reflete os recursos consumidos do que como afetou a redução dos custos. Tal constatação é compartilhada por Sakurai (1997, p. 87) ao afirmar que “A maioria dos japoneses deseja usar dados de custos para redução de custos, e não para saber custos de produtos”. Por fim, em pesquisa realizada por Hoque (2000) na medida em que as organizações aumentam a automação necessitam de mais informações de custos.

3 CUSTOS NA EDUCAÇÃO SUPERIOR

A literatura contábil na área de custos tem direcionado esforços para determinar a causa dos custos nas empresas de manufaturas, devido à crescente automação industrial, emprego de técnicas como o *just in time*, reengenharia entre outros, e, com isso, o conseqüente crescimento dos custos de *overhead* (MILLER; VOLLMANN, 1991). As instituições de ensino, no entanto, possuem a característica de ainda empregarem maciça mão-de-obra (BAUMOL; BLACKMAN, 1995), o que caracteriza um ponto divergente entre a estrutura de custos das instituições de ensino superior e as empresas industriais.

3.1 Determinação dos Custos na Educação Superior

A partir do conceito de custo como o sacrifício de recursos para obtenção de um objeto (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; MAHER, 2001) – e sendo esse objeto a educação superior – duas vertentes são observadas: o custo para o indivíduo e o custo para a instituição¹². O custo para o indivíduo representa o sacrifício de recursos que o aluno tem para freqüentar a universidade, como: aquisição de livros, passagens, materiais de laboratório, fotocópias, taxas e outros. No Brasil, nas universidades particulares, acrescentam-se as mensalidades. O custo da instituição representa o sacrifício que a sociedade arca para fornecer a educação superior. Concretamente, é disponibilizado por meio das universidades públicas. Portanto, a composição do custo para o indivíduo, acrescido do custo da instituição,

¹² Johnstone (2003) divide os encargos da educação superior em quatro grupos: governo ou sociedade (através dos tributos), pais, estudantes e doadores. Em sua pesquisa a partir de dados do início desse século, o autor observou que os custos com a educação superior nos Estados Unidos têm aumentado, com maiores encargos para pais e estudantes, visto que para o governo tem reduzido.

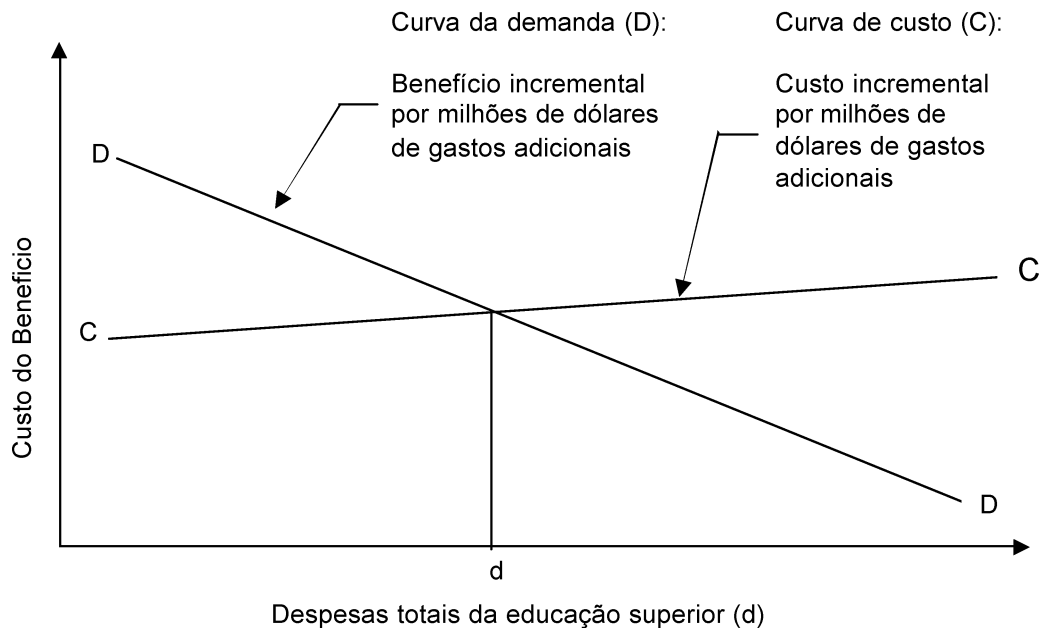
representa o sacrifício total para obtenção da educação superior. Todavia, o foco desta pesquisa está para o custo do ensino nas instituições.

Os administradores das IES, cotidianamente, estão envoltos com questões, como quanto de recursos é necessário para implementar um novo curso? Como deve ser a alocação de recursos entre as unidades? Deve-se continuar adquirindo periódicos impressos ou passar a adquirir periódicos eletrônicos? A construção de um novo prédio deve ser feita pela própria instituição ou deve ser contratada uma empresa? No caso de expansão do número de vagas, quanto será o acréscimo nos custos? Para responder a essas e tantas outras perguntas, faz-se necessário saber o que causa os custos.

Bowen (1980) atenta para alguns pontos a serem considerados na determinação dos custos da educação superior:

- a sociedade influencia nas características do sistema educacional superior, devido a conceitos aceitos pela cultura geral. Por exemplo: as universidades devem ser fisicamente espaçosas e de bonita arquitetura; devem possuir equipe funcional suficiente para atendimento individual aos alunos; devem oportunizar estudantes de classes sociais menos privilegiadas;
- cada instituição possui realidade distinta, e decisões próprias dos serviços que deseja oferecer ou do público a ser atingido;
- os custos das IES são obtidos de diversas fontes, sendo que o custo por aluno resulta de três decisões sociais: o total gasto na educação superior, o número de unidades de serviço disponibilizadas e o nível da qualidade. As decisões são afetadas não somente pelo custo, mas também pelos benefícios esperados, e a educação superior, juntamente com outras formas de produção, é objeto de redução do retorno. Isso se deve ao fato de que o

aporte de recursos à educação superior, proporcionando melhoria de qualidade e expansão do acesso, tende a ocasionar comportamento distinto nos benefícios esperados (Figura 1).



Fonte: Bowen (1980, p. 13, tradução nossa)

Figura 1 – Diagrama esquemático da demanda e custo da educação superior

Brown e Gamber (2002) dividem os fatores que determinam os custos das IES em internos e externos, sendo fatores internos o custo de instrução, o serviço ao estudante, a manutenção e o suporte acadêmico.

Um dos determinantes apontados para o custo de instrução é a questão da produtividade do corpo docente, ou seja, como eles ocupam seu tempo tem sido questionado pelo Estado e pela sociedade (BROWN; GAMBER, 2002).

A queda na produtividade está relacionada com o tempo dedicado ao ensino, que tem sido reduzido nas últimas décadas, permitindo aos docentes dedicar-se a

outras atividades. Até mesmo quando estão envolvidos em atividades acadêmicas não estão relacionadas diretamente à instrução (MASSY; ZEMSKY, 1994).

Rooney, Borden e Thomas (1999) enfatizam o tempo do corpo docente dedicado a cada um dos produtos – ensino, pesquisa, extensão – como determinante do custo de suporte para cada um deles. Nas universidades que possuem atividades de pesquisa a tendência é gastar em torno de 35 a 45% do tempo nessa atividade (PRESLEY; ENGELBRIDE, 1998 apud BROWN; GAMBER, 2002). No entanto, Layzell (1996, apud BROWN; GAMBER, 2002) chama atenção para a dificuldade de quantificar o tempo gasto com a preparação de aulas, apresentações, atividades de extensão.

Segundo Burton (2000), os custos com a mão-de-obra acadêmica tem sido identificados em vários estudos como elemento-chave na determinação dos custos de ensino de um curso. Middaugh (1998) sinaliza que 80% a 90% do custo das Unidades Acadêmicas são atribuídos a salários. Conforme Brown e Gamber (2002), a maior parte do custo de ensino refere-se ao pessoal em dedicação exclusiva. No entanto, na pesquisa realizada por Middaugh (1998), docentes em dedicação exclusiva ensinam a metade dos créditos-hora dos primeiros anos nas instituições de pesquisa e doutorado, e duas de cada três horas na graduação. Para o Middaugh (1998), o resultado da pesquisa insinua maior envolvimento com o ensino da graduação do que é apontado pelos críticos da educação superior. A pesquisa de Middaugh (1998) também contraria a afirmação de Massy e Zemsky (1994) de que há aumento de foco nas pesquisas, em relação aos outros objetivos da instituição de ensino superior.

Em relação às unidades de suporte, a missão da universidade é que define como os custos associados a unidades de suporte devem ser priorizados (BROWN;

GAMBER, 2002). A biblioteca é considerada um determinante substancial de custo das instituições de ensino superior, devido ao custo de manutenção. Tal custo, entretanto, varia entre as universidades em virtude da missão, número de alunos, número de Unidades Acadêmicas e outros (BROWN; GAMBER, 2002).

3.2 Alguns Pontos na Determinação do Custo das IES

O procedimento de apuração do custo pressupõe a definição de um objeto de custo. Objeto de custo é “qualquer coisa para a qual se deseja uma mensuração de custo”. Pode ser “um produto, uma máquina, um serviço ou um processo” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 19). No caso das Instituições de Ensino, os objetos, custo por aluno ou por nível de escolaridade (graduação, pós-graduação etc.), custo por tipo de currículo (técnico ou não), ou ainda por faculdade, no caso da educação superior, representam insumos fundamentais para a tomada de decisão.

Existem muitos caminhos para se determinar o custo de um objeto. No entanto, podem ser agrupados em três principais: estimação estatística, modelo de simulação e contabilidade de custos. Isso não significa que sejam mutuamente excludentes, pois a estimação estatística pode ser feita com os dados apurados pela contabilidade de custos (BRINKMAN, 2000).

Na estimação estatística, duas técnicas são comumente utilizadas para estimar os custos: modelos de regressão e programação linear (BRINKMAN, 2000). No estudo de Trinczek e West (1999), todos os países da pesquisa (Finlândia, França, Alemanha, Itália, Noruega, Portugal, Espanha e Reino Unido) utilizam a estatística e outros indicadores para avaliar a educação superior. Brinkman (2000),

no entanto, ressalta que a falta de padronização nas rotinas de alocação entre as instituições tem prejudicado a utilidade de estatísticas nacionais.

A apuração de custos em instituições de ensino requer metodologia que considere as peculiaridades apresentadas por essas entidades. Para Winston (2000), a mensuração do custo por aluno não é tão simples, principalmente devido a três fatores: o custo de uso dos edifícios, equipamentos e terrenos; não está claro se a ajuda financeira aos estudantes é um custo ou dedução da receita; dificuldade de alocação de custo e existência de custos conjuntos nas instituições de ensino.

Estudos que exploram a economia de escala nas instituições educacionais têm sido feitos, mas, geralmente, tais pesquisas negligenciam os bens imóveis como elemento de custo (DANESHVARY; CLAURETIE, 2001). É o caso do estudo de Groot; McMahon e Volkwein (1991), que pesquisaram a economia de escala e escopo em instituições estadunidenses e não incorporaram o custo dos bens permanentes. Segundo Daneshvary e Clauretjie (2001), a falta de informação do espaço físico das escolas nos relatórios oficiais pode ser uma razão da não inclusão do custo com bens imóveis. Em certos casos, emprega-se uma *proxy* (GROOT; MCMAHON; VOLKWEIN, 1991). Callan e Santerre (1990) utilizaram os custos com o terreno, construção, manutenção e mão-de-obra como uma *proxy* do custo dos bens imóveis.

Para a Comissão Nacional de Custos da Educação Superior dos Estados Unidos (THE NATIONAL COMMISSION ON THE COST OF HIGHER EDUCATION, 2004), a não inclusão do custo dos bens permanentes representa barreira para se conhecer os verdadeiros custos com a educação superior. Recomenda, então, sua inclusão na apuração do custo por aluno. Segundo Ehrenberg (1999), conhecer o custo do espaço ocupado pelas unidades pode ajudar na tomada de decisão no

momento de requerer a ampliação da área física. Na Universidade de Cornell, objeto do seu estudo, a área é considerada grande, e o autor acredita que isso se deve, em parte, ao fato de que muitos dos usuários ignoram o custo do espaço que ocupam e não arcam com esses custos diretamente.

Tsakloglou e Antoninis (1999) utilizaram a média móvel dos investimentos nos últimos 10 anos para avaliar os investimentos de capital e presumiram que na educação eles depreciam constantemente em 10 anos. Ehrenberg (1999) constatou, por meio de entrevistas com pessoas da área de construção, que deve ser alocado 1,5% do valor da obra para cada ano de utilização (o que corresponde a, aproximadamente, 67 anos).

Na literatura, existe controvérsia quanto ao aluno ser um insumo, produto, ou até mesmo cliente. Para Bowen (1980), o estudante é um insumo, um recurso empregado; os produtos são principalmente aprendizagem e desenvolvimento pessoal, no caso do indivíduo, e, para a sociedade, o desenvolvimento cultural e o crescimento econômico. Porém, como esses produtos são de mensuração complexa, os estudantes podem ser empregados como uma proxy dos verdadeiros produtos. O estudante também é insumo nas pesquisas de Gander (1995) e Rothschild e White (1995).

Callan e Santerre (1990) elencam três insumos que geram a educação: ensino (professores, livros e outros recursos relacionados à instrução), administração (manutenção, relatórios) e serviços de suporte (assistentes sociais, planejamento de carreira, psicólogos).

Kay coloca o aluno como um cliente quando escreve (1996, p. 198): “A universidade bem sucedida é aquela que distribui seu valor agregado aos seus

clientes – seus alunos – e se ela é verdadeiramente bem sucedida, permite que o valor agregado se espalhe para uma comunidade mais ampla”.

A universidade é um tipo de organização que depende, em parte, dos clientes como insumo; ou seja, fornece capital humano como produto e os estudantes, individualmente ou coletivamente, são insumos do processo produtivo. Assim, a presença de alguns estudantes pode influenciar o produto recebido por outros estudantes (ROTHSCHILD; WHITE, 1995).

3.3 Os Produtos das Instituições de Ensino Superior

Diferenças na Contabilidade e sistemas de controle entre as organizações pode ser mais bem compreendida pela natureza de seus produtos (SUNDER, 1997). A definição clara de qual seja o produto ou os produtos da instituição-universidade encontra limitações impostas por não haver clara compreensão do objetivo dessas organizações. Essa afirmação pode ser observada na missão de algumas universidades federais brasileiras citadas a seguir:

→ Universidade Federal de Goiás:

Gerar, sistematizar e socializar o conhecimento e o saber, formando profissionais e cidadãos capazes de promoverem a transformação e o desenvolvimento da sociedade (UFG, 2004).

→ Universidade Federal do Rio Grande do Sul:

A UFRGS tem como finalidade essencial a educação superior e a produção de conhecimento filosófico, científico, artístico e tecnológico, integradas no ensino, na pesquisa e na extensão (UFRGS, 2004).

→ Universidade Federal de Viçosa:

Exercer uma ação integrada das atividades de ensino, pesquisa e extensão, visando à universalização do ensino superior de qualidade, à promoção do desenvolvimento das ciências, letras e artes e a formação de cidadãos com visão técnica, científica e humanística, capazes de enfrentar desafios e atender às demandas da sociedade (UFV, 2004).

→ Universidade Federal do Ceará:

A Universidade Federal do Ceará tem por missão formar profissionais de alta qualificação, gerar e definir conhecimentos, preservar e divulgar os valores artísticos e culturais, constituindo-se em instituição estratégica para o desenvolvimento do Ceará e do Nordeste (UFC, 2004).

Diversos estudos consideram as universidades como organizações de multiprodutos (GANDER, 1995; GROOT; MCMAHON; VOLKWEIN, 1991; JAMES, 1978; KOSHAL; KOSHAL, 1999; VERRY; DAVIES, 1976). Para Verry e Davies (1976), a universidade pode ser considerada uma organização com multiprodutos ou com produto único. Todavia, segundo esses autores, de uma maneira geral três produtos principais lhe são atribuídos: ensino, pesquisa e extensão. De acordo com Gander (1995), apesar de ser caracterizada como uma instituição com multiprodutos, tem-se o ensino de graduação e pós-graduação como seu maior produto.

Para Koshal e Koshal (1999), a existência de diferentes objetivos entre as instituições faz com que as variáveis na apuração de custos também sejam distintas. Esses autores assim procedem nas instituições públicas e privadas. Portanto, múltiplos produtos podem ser mensurados nas instituições de ensino (WINSTON, 2000).

Os conceitos relacionados a uma organização com multiprodutos também podem ser aplicados às instituições de educação superior. Pesquisas mostram mensurações feitas de cada produto individualmente, assim como em conjunto. Neumann e Guthrie (2002) mensuraram o produto pesquisa (publicações); James (1978) mensurou separadamente graduação, pós-graduação e pesquisa.

Há décadas o alerta de que as formas simplistas de apuração do custo por aluno nas universidades, em que não se consideram as múltiplas atividades, pouco

contribui para a avaliação do ensino (BOWEN, 1980). As diferenças de atividades entre as instituições, algumas com maior foco na pesquisa ou prestação de serviço, faz com que métodos que dividam os gastos totais pelo número de alunos, tornam-se insustentáveis, sendo necessário separar os custos educacionais dos gastos com propósitos não educacionais (BOWEN, 1980).

Segundo Bowen (1980), ainda que todos os setores da instituição possam contribuir direta ou indiretamente para o cumprimento de seus objetivos, é fundamental saber a proporção dos recursos empregados na sua principal missão, que é o ensino. Para Bowen (1980), os líderes das universidades não podem ficar indiferentes a essa questão.

3.4 Relevância da Alocação de Custo nas IES

A alocação de custos é importante em muitos tipos de organizações, porque pode afetar a utilização dos recursos e o fluxo de caixa (ZIMMERMAN, 1997). No âmbito das universidades públicas brasileiras, são executadas, além do ensino e extensão, atividades relacionadas à pesquisa. Os recursos para pesquisas provêm de financiamentos de organizações que, previamente, aprovam um projeto, no qual conste o orçamento financeiro necessário para o desenvolvimento do estudo; porém, não constam recursos destinados ao custo de utilização do espaço físico. As universidades e seus pesquisadores enfrentam, provavelmente, a situação da falta de informação quanto ao custo do espaço ocupado, bem como de outros custos indiretos, como os decanatos ou pró-reitorias de pesquisa. A alocação de custos é uma ferramenta que pode fornecer essa importante informação.

O processo de tomada de decisão e controle são razões preponderantes para a alocação de custos (ZIMMERMAN, 1997). No caso das universidades federais, pode agir como instrumento na alocação de recursos do Tesouro para as IFES, assim como internamente para alocar recursos aos departamentos. Hollowell e Schiavelli (2000) chamam a atenção para a importância dos dados de custos na alocação de recursos.

A determinação de custos com a apuração de custos diretos e indiretos quase sempre é necessária quando um novo programa acadêmico está sendo proposto (BRINKMAN, 2000); porém, em alguns países, as informações de custos são empregadas também para buscar a redução de custos nas unidades administrativas (TRINCZEK; WEST, 1999).

Diante do aumento dos custos administrativos nas universidades dos Estados Unidos, Leslie e Rhoades (1995) apontaram onze proposições de possíveis causas: (1) a busca de outras fontes de recursos; (2) aumento de regulação estatal; (3) instituições mais complexas; (4) administradores assumindo atividades anteriormente desempenhadas pelas unidades acadêmicas; (5) maior consenso de controle na administração; (6) maior volume de atividades administrativas; (7) adoção de estruturas administrativas desenvolvidas por organizações bem sucedidas; (8) maior distância entre as unidades e o tomador de decisão orçamentária; (9) necessidade de alta tecnologia e ligações com outras empresas; (10) envolvimento dos administradores com associações profissionais – o que faz com que administradores e profissionais tenderão a adotar estruturas e práticas administrativas normativas; (11) características étnicas, sociais e de gênero dos administradores e unidades acadêmicas.

4 CUSTOS EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR

4.1 Universidade como Órgão Público

As organizações públicas, de modo geral e em nível mundial, adotaram nos últimos anos um conjunto de reformas administrativas que se tornou conhecido como *New Public Management* (NPM). Borins (1998) resume a NPM em cinco componentes: (1) fornecimento de serviços de alta qualidade; (2) maior autonomia administrativa; (3) exigência, avaliação e recompensa do desempenho individual e organizacional; (4) fornecimento de recursos humanos e tecnológicos para que os administradores possam atingir seus objetivos; (5) atitude competitiva, inclusive perante o setor privado. Para Hood (1991) apud Kickert (1997), algumas características são comuns na discussão da NPM entre vários países, tais como, mensuração de desempenho, controle de *output*, competição, desagregação de unidades, disciplina e aplicação de ferramentas de gerenciamento típicas do setor privado.

Borins (1998), a partir dos artigos apresentados em duas conferências sobre o assunto – que abordaram experiências na aplicação dos princípios da NPM por vários países – entre outros pontos, encontrou que: em relação ao paradigma de aumento da autonomia administrativa presente no arcabouço da NPM, países como Austrália e Reino Unido permitiram que os administradores controlassem os custos de manutenção de seus programas; no Gana, um programa de reforma administrativa ajudou a fortalecer os orçamentos e sistemas contábeis. Além disso, adotou-se um programa de reforma administrativa que irá requerer planos anuais, nos quais devem constar a mensuração dos produtos e a relação de objetivos para o desempenho financeiro, quantidade de produtos, qualidade dos serviços e eficiência;

na Nova Zelândia, com a descentralização, verificou-se uma administração mais responsável e inovadora. Sistemas contábeis com emprego de custeio que considera os custos diretos e indiretos têm conduzido à redução dos custos e aumento da eficiência.

Em suma, a NPM envolve pressões que objetivam o corte nos custos e a melhoria nos serviços oferecidos. E a educação superior não tem escapado às mudanças introduzidas no setor público e a pressão para maior *accountability* (DAVIES; THOMAS, 2002; JOHNSTONE, 2003; NEUMANN; GUTHRIE, 2002). Como as universidades públicas fazem parte do setor público, métodos da NPM têm sido empregados (TRINCZEK; WEST, 1999).

4.2 Registros Contábeis das Universidades Públicas e a Apuração de Custos

As universidades públicas, como órgão da administração pública, distinguem-se das demais instituições de ensino quanto aos registros contábeis, por adotarem a contabilidade governamental. Essa possui alguns propósitos inerentes às instituições que devem ter maior preocupação com a *accountability*. Chan (2003) elenca três propósitos da contabilidade governamental:

- básico – salvaguardar os bens públicos, prevenindo-os da corrupção e atos de má-fé;
- intermediário – facilitar a administração dos recursos financeiros. Para tanto, é imprescindível a adoção de um sistema de contabilidade de custos que apure o custo ou o “menor custo”, dos serviços oferecidos;
- avançado – contribuir para a *accountability*.

Segundo Silva (1999, p. 48), o que o cidadão espera,

[...] é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim estará controlando o desempenho da administração.

Slomski (2003, p. 367), ao se referir à *accountability*, comenta: “[...] cabe ao Estado, por meio de seus controles interno e externo, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de justificar a cobrança de impostos.”

No Brasil, a evidenciação ocorre por meio do orçamento, que inclui todas as receitas e despesas pelos seus totais (MACHADO JR.; REIS, 2002). Conforme Slomski (2003, p. 37), “A Contabilidade Pública é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei do Orçamento e créditos adicionais”.

O orçamento é um mecanismo de planejamento e controle importante para a administração pública. Apesar do orçamento focalizar a alocação de recursos disponíveis e as informações de custos na mensuração dos recursos necessários para obter determinado objeto (BURTON, 2000), os custos são fundamentais na preparação e execução do processo orçamentário, pois contribuem para especificar como, quando e onde os recursos serão empregados (JONES; THOMPSON; ZUMETA, 1986). Em relação ao setor público, conhecer a causalidade dos custos é importante para mensuração do desempenho, pois mudanças políticas podem causar acréscimo ou decréscimo no custo total (BJORNENAK, 2000). No caso da educação superior, avaliações que englobam informações de custos servem de base para alocação de recursos (HOSTMARK-TARROU, 1999; ZIMMERMAN, 1997). Segundo Jones, Thompson e Zumeta (1986), as informações de custos nas universidades servem também de instrumento para negociar o orçamento com o governo.

No entanto, em países que utilizam o regime de caixa, como o Brasil, faz-se necessário ajustar as informações para o regime de competência, quando se cruzar orçamento com custos, conforme adverte o estudo do IFAC (2000, p. 9, tradução nossa): “[...] usar as informações de custos na preparação do orçamento, requer que seja feita uma ponte entre o regime de competência usado para a contabilidade de custos e o regime de caixa usado para preparar o orçamento”¹³. O contrário também é válido. Para se fazer uma apuração de custos, tendo como base os registros contábeis, faz-se necessário adaptar informações na base do regime de caixa para o regime de competência.

A respeito da dissonância entre a contabilidade orçamentária e a apuração de custos, Silva (1999) comenta:

A integração dos procedimentos contábeis com a execução orçamentária deve levar em conta a aplicação do princípio de competência, para as despesas, e da realização, para as receitas, fazendo-se necessária, pois, a classificação não apenas pelo aspecto financeiro, mas principalmente pela finalidade das despesas, visto que alguns projetos e atividades acumulam parcelas de gastos que não deveriam, no momento da sua ocorrência orçamentária e financeira, integrar o resultado do exercício, por se referirem a vários períodos, processos ou atividades; e, portanto, seu custo deveria ser distribuído por mais de um período.

Segundo Moura (2003, p. 58), a escrituração da execução orçamentária poderia levar a uma aparente facilidade na alocação dos gastos aos programas, utilizando a classificação programática baseada em programa e projeto/atividade. No entanto, “determinados gastos de apoio administrativo e de pessoal deixaram de ser, inicialmente, planejados diretamente no programa finalístico”.

¹³ “[...] using cost information in budget preparation requires crosswalks between the accrual basis used for cost accounting and the cash basis used to prepare the budget.”

Observa-se que a contabilidade orçamentária na administração pública não está preparada para apuração de custo¹⁴. Moura (2003) sugere que seja introduzida no plano de contas do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) a conta “recursos a classificar por Centro de Custo”, a fim de fazer a apuração do custo dos programas.

4.3 Metodologias de Apuração do Custo por Aluno de Organismos Governamentais Brasileiros

O uso de indicadores para avaliar o desempenho da educação superior é amplamente utilizado por diversos países (DUNDAR; LEWIS, 1999; TRINCZEK; WEST, 1999). No caso específico do custo por aluno deve-se ter cuidado quanto aos elementos que compõem o custo do ensino, pois, segundo Velloso (1991), é comum o equívoco de se atribuir despesas como custo.

4.3.1 Metodologias do Ministério da Educação

No ano de 1973, o MEC, em convênio com a então Assessoria de Planejamento e Controle da UnB, apresentou estudo de custos e alocação de recursos, baseado no modelo desenvolvido pelo *National Center for Higher Education Management Systems* do Colorado, Estados Unidos. O estudo pretendia obter um conjunto de procedimentos a serem usados na Contabilidade e estatísticas

¹⁴ Os registros contábeis da UnB, universidade objeto de estudo desta pesquisa, foram escriturados no ano de 2003. No projeto “Funcionamento dos cursos de graduação”, foram registradas as despesas executadas com pessoal e encargos sociais do pessoal ativo de todas as Unidades e atividades da Universidade. Ocorre, portanto, que o custo de pessoal relacionado a outros produtos além do ensino, está contido no mencionado projeto, inviabilizando a utilização desta informação para apuração do custo com o ensino.

das universidades brasileiras para identificação de custos e alocação de recursos (UnB, 1973). O modelo compreende seis fases: (1) padronização institucional das universidades; (2) especificação da matriz-peso (peso médio por aluno crédito-hora, por curso e por disciplina); (3) cálculo do professor equivalente e remuneração; (4) cálculo de outros custos das disciplinas: material de consumo, remuneração de serviços de pessoais, remuneração de serviços de terceiros, encargos diversos, salário do pessoal de apoio do departamento e salário do chefe de departamento, entre outros. Esses custos são apurados por departamento e distribuídos para as disciplinas com base em algum parâmetro, como por exemplo, salário do chefe do departamento pelo número de professores equivalentes; (5) cálculo de outros custos da universidade, separando em: despesas indiretas atribuídas ao ensino e despesas não apropriadas ao ensino. Na primeira, atribuiu as despesas com a administração central e biblioteca, entre outras não especificadas. Como despesas não apropriadas ao ensino considerou aquelas relacionadas à pesquisa, extensão, assistência ao estudante, hospital etc.; (6) preparação dos relatórios (UnB, 1973).

No mesmo ano, a Universidade Federal da Bahia (UFBA) apresentou um modelo de apropriação de custos para as universidades federais (UnB, 1974), que foi aprovado para ser aplicado nas IFES (UnB, 1979). Na UnB (1975, 1976), o modelo foi aplicado tendo como base os anos de 1974 e 1975. O modelo da UFBA compreende a apuração das despesas correntes orçamentárias por Centro de Custo e por programas e posterior alocação aos objetivos previamente definidos, ou seja, ensino de graduação, pós-graduação, pesquisa, extensão, assistência, administração e hospital. O custo do ensino de graduação e pós-graduação é distribuído às disciplinas, que dividido pelo número de alunos que obtiveram menção no período, encontra-se o custo por aluno (UnB, 1977).

Em 1994, o então Ministério da Educação e do Desporto expediu um manual, o “Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior (SAC)”, que orientava as IFES a apurarem o custo. O sistema adotado, único para todas as instituições, baseava-se na aplicação do método direto¹⁵, por meio de um *software* fornecido pelo MEC, e cada instituição definia a fonte de informação, bem como as bases de rateio adotadas (BRASIL, 1994). O modelo apura as despesas correntes das unidades e por meio de rateio atribui as despesas das unidades não acadêmicas às Unidades Acadêmicas. Após a definição dos objetos (ensino, pesquisa, extensão, administração), distribui-se as despesas apuradas mediante rateio para cada um deles. O custo do ensino é distribuído às disciplinas.

Em 2002, o MEC (BRASIL, 2002b) divulgou um conjunto de dados e indicadores das IFES referentes ao ano de 2000 (Tabela 2). Entre os indicadores apresentados, está o denominado custo-aluno, cuja apuração adotou a metodologia $C=(T-F)/M$, sendo:

C = Custo-aluno

T = Total dos recursos do Tesouro destinado às IFES

F = Fração dos recursos destinados ao pagamento dos aposentados e pensionistas

M = Total dos alunos matriculados no ensino (fundamental + médio + graduação + pós-graduação)

¹⁵ Pelo método direto a alocação dos custos é feita diretamente aos departamentos operacionais, ignorando as atividades executadas entre departamentos de serviços (GARRISON; NOREEN, 2001).

Tabela 2 – Custo-aluno em 2000 pela metodologia do MEC de 2002

Instituições Federais de Ensino Superior	N. alunos	Custo-Aluno
Universidade Federal de Rondônia	8.118	3.307,84
Universidade Federal do Amapá	3.338	3.962,13
Centro Federal de Educação Tecnológica do Maranhão	4.329	3.996,61
Universidade Federal de Roraima	4.006	4.085,32
Centro Federal de Educação Tecnológica da Bahia	4.562	4.732,64
Universidade Federal de Sergipe	10.217	4.816,77
Fundação de Ensino Superior de São João Del Rei	3.218	4.923,89
Universidade do Amazonas	13.938	5.582,60
Universidade Federal do Piauí	11.390	6.000,27
Universidade Federal do Pará	25.841	6.108,07
Universidade Federal Rural de Pernambuco	7.111	6.129,09
Universidade Federal de Juiz de Fora	11.072	6.744,85
Universidade Federal do Maranhão	11.196	6.882,69
Centro Federal de Educação Tecnológica Celso S. da Fonseca	4.117	7.074,81
Universidade Federal de Mato Grosso	14.049	7.100,12
Universidade Federal de Goiás	13.820	7.594,16
Universidade Federal do Paraná	21.078	7.792,40
Universidade Federal do Espírito Santo	11.993	7.805,05
Universidade Federal de São Carlos	7.019	7.924,26
Universidade Federal de Santa Catarina	24.406	7.943,12
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	7.257	8.032,91
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	18.845	8.050,19
Universidade Federal de Alagoas	10.385	8.081,84
Fundação Universidade Federal de Pelotas	8.626	8.364,13
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	24.569	8.444,42
Fundação Universidade Federal do Rio Grande	6.657	8.703,35
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	11.533	8.705,03
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	5.011	8.844,62
Escola Federal de Engenharia de Itajubá	1.813	9.081,55
Universidade Federal da Bahia	19.908	9.124,86
Universidade Federal Fluminense	22.836	9.156,31
Faculdade Federal de Odontologia de Diamantina	390	9.621,29
Universidade Federal de Ouro Preto	3.734	9.681,04
Universidade Federal de Minas Gerais	25.559	10.033,03
Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais	2.979	10.190,61
Universidade Federal de Uberlândia	12.975	10.389,20
Universidade Federal de Santa Maria	13.432	10.419,18
Universidade Federal do Acre	4.238	10.702,98
Universidade Federal de Lavras	2.734	10.749,52
Universidade de Brasília	20.540	10.852,67
Universidade Federal da Paraíba	26.068	10.927,24
Universidade Federal de Viçosa	8.426	11.297,25
Escola de Farmácia e Odontologia de Alfenas	998	11.587,18
Universidade Federal do Rio de Janeiro	38.196	11.635,28
Universidade Federal do Ceará	18.074	14.725,60
Fundação Faculdade Federal de Ciências Médicas Porto Alegre	608	18.751,13
Universidade Federal de São Paulo	3.619	28.981,32
Faculdade de Medicina do Triângulo Mineiro	637	62.314,95

Fonte: elaboração própria, com base em Brasil (2002b).

4.3.2 Metodologia do Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Decisão Plenária n. 408/2002 (BRASIL, 2002a), determinou que as IFES incluíssem no relatório de gestão anual os seguintes indicadores: custo corrente por aluno; relação aluno/professor; relação aluno/funcionário, relação funcionário/professor; grau de participação estudantil; grau de envolvimento com pós-graduação; conceito CAPES; índice de qualificação do corpo docente; e taxa de sucesso da graduação. Conforme relatório anexo a mencionada Decisão, a definição dos indicadores tem como propósito contribuir para elaboração de um diagnóstico da educação superior em nível nacional, bem como a comparação entre as instituições.

Para obtenção desse parâmetro, o numerador da fórmula é composto pelos elementos constantes do Quadro 1.

- (+) Despesas correntes da Universidade
- (-) 65% das despesas correntes do hospital universitário
- (-) Aposentadorias e Reformas
- (-) Pensões
- (-) Sentenças Judiciais
- (-) Despesa com pessoal cedido – docente
- (-) Despesa com pessoal cedido – técnico-administrativo
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior - técnico-administrativo

Fonte: elaboração própria, com base em Brasil (2002a).

Quadro 1 – Composição do numerador na metodologia do Tribunal de Contas da União

4.3.3 Principais aspectos das metodologias do MEC e TCU

A seguir, comentam-se alguns aspectos das metodologias apresentadas pelo MEC e pelo TCU, quanto ao numerador:

- emprego das despesas correntes na apuração do custo. Na administração pública, o elemento de despesa tem por objetivo identificar os objetos de gasto (MACHADO JR; REIS, 2002). Assim, nas despesas correntes executadas no orçamento das universidades estão contidos todos os gastos efetuados em determinado período, com exceção dos gastos com bens permanentes, que são classificados como despesa de capital. Sendo as universidades organizações com múltiplos produtos (WINSTON, 2000), estão incluídos nas despesas correntes, custos a outros objetos de custo além do ensino, ou seja, dispêndios efetuados com atividades de pesquisa e extensão e com atividades puramente administrativas englobam o custo por aluno. Nesse sentido, o valor das despesas correntes executadas em um determinado período diz respeito aos gastos totais da universidade, em suas diferentes atividades e não necessariamente custo de ensino;
- dados do orçamento. As metodologias propostas pelos órgãos governamentais têm como base de dados o orçamento das universidades. Conforme descrito no item 4.2, os registros da contabilidade orçamentária da administração pública no Brasil seguem o regime de caixa, ou seja, as despesas são lançadas com base no dispêndio financeiro ocorrido no período, enquanto que a apuração de custo requer verificar o consumo do recurso. Em relação à metodologia do MEC (BRASIL, 2002b), a inclusão das despesas de capital pelo total pode superavaliar o custo, caso a instituição esteja fazendo investimento de capital, em virtude de se referir a bens permanentes que beneficiarão vários períodos;
- expressão “custo corrente por aluno”. A expressão custo corrente representa o “preço de troca que seria exigido hoje para obter o mesmo ativo ou um ativo

equivalente” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Assim, o termo se refere a preço e não necessariamente a custo como pretende a metodologia do TCU (BRASIL, 2002a);

- não inclusão do custo de depreciação dos bens permanentes. O custo de um objeto é composto por todos os elementos sacrificados para a sua obtenção (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000), e sendo a depreciação o declínio do potencial de serviços de um ativo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999), esse, à medida que está sendo utilizado, consome os recursos que deverão ser despendidos para a sua reposição. Portanto, é cabível na apuração de custos a sua inclusão.

5 ESTUDO DE CASO

Antes do desenvolvimento do caso, fez-se necessário buscar informações a respeito da universidade objeto do estudo, a fim de verificar os elementos que compõem o custo do ensino e definir os passos para a apuração.

5.1 A Universidade de Brasília

A criação da Universidade de Brasília – pela Lei n. 3.998, de 15 de dezembro de 1961 – deveu-se à demanda de um núcleo cultural na nova Capital do País, além da necessidade de prover os órgãos do poder público da assistência de centros culturais e científicos (RIBEIRO, 1962). Isso pode ser observado na descrição de uma de suas funções, presentes no projeto de organização: “Facilitar aos poderes públicos o assessoramento de que carecem em todos os ramos do saber, o que somente uma universidade pode prover” (RIBEIRO, 1962, p. 9).

A Tabela 3 mostra os números previstos para os sete primeiros anos da existência da UnB.

Tabela 3 – Lotação progressiva 1964-1970

Anos	Alunos			Conclusões de Curso	Corpo docente	Pós-Graduação
	Instituto	Faculdade	Total			
1964	1.500	0	1.500	0	250	100
1965	3.500	0	3.500	0	600	150
1966	4.000	1.000	5.000	0	850	200
1967	5.000	2.000	7.000	0	1.200	250
1968	5.500	3.500	9.000	1.500	1.490	750
1969	5.500	4.000	9.500	1.500	1.580	1.000
1970	5.500	4.500	10.000	2.000	1.650	1.000

Fonte: Ribeiro (1962, p. 24)

A Tabela 4 mostra os números dos sete anos anteriores a esta pesquisa (1997-2003). Observa-se que o número de alunos dobrou em relação ao projetado para os primeiros anos da Universidade.

Tabela 4 – Lotação progressiva 1997-2003

Anos	Alunos ^a			Conclusões de Curso	Corpo docente ^b	Pós-Graduação ^c
	Instituto	Faculdade	Total			
1997	ND	ND	15.669	1.797	1.352	2.010
1998	8.771	7.748	16.519	2.052	1.384	2.105
1999	8.272	9.110	17.382	2.204	1.356	2.578
2000	8.733	9.476	18.209	2.331	1.343	3.014
2001	9.086	11.815	20.901	2.568	1.544	3.305
2002	9.707	12.027	21.734	2.607	1.361	3.422
2003	10.137	12.173	22.310	3.153	1.298	3.757

Fonte: elaboração própria, com base em UnB (1998; 1999; 2000; 2001; 2002; 2003, 2004a).

^a Alunos registrados no segundo semestre.

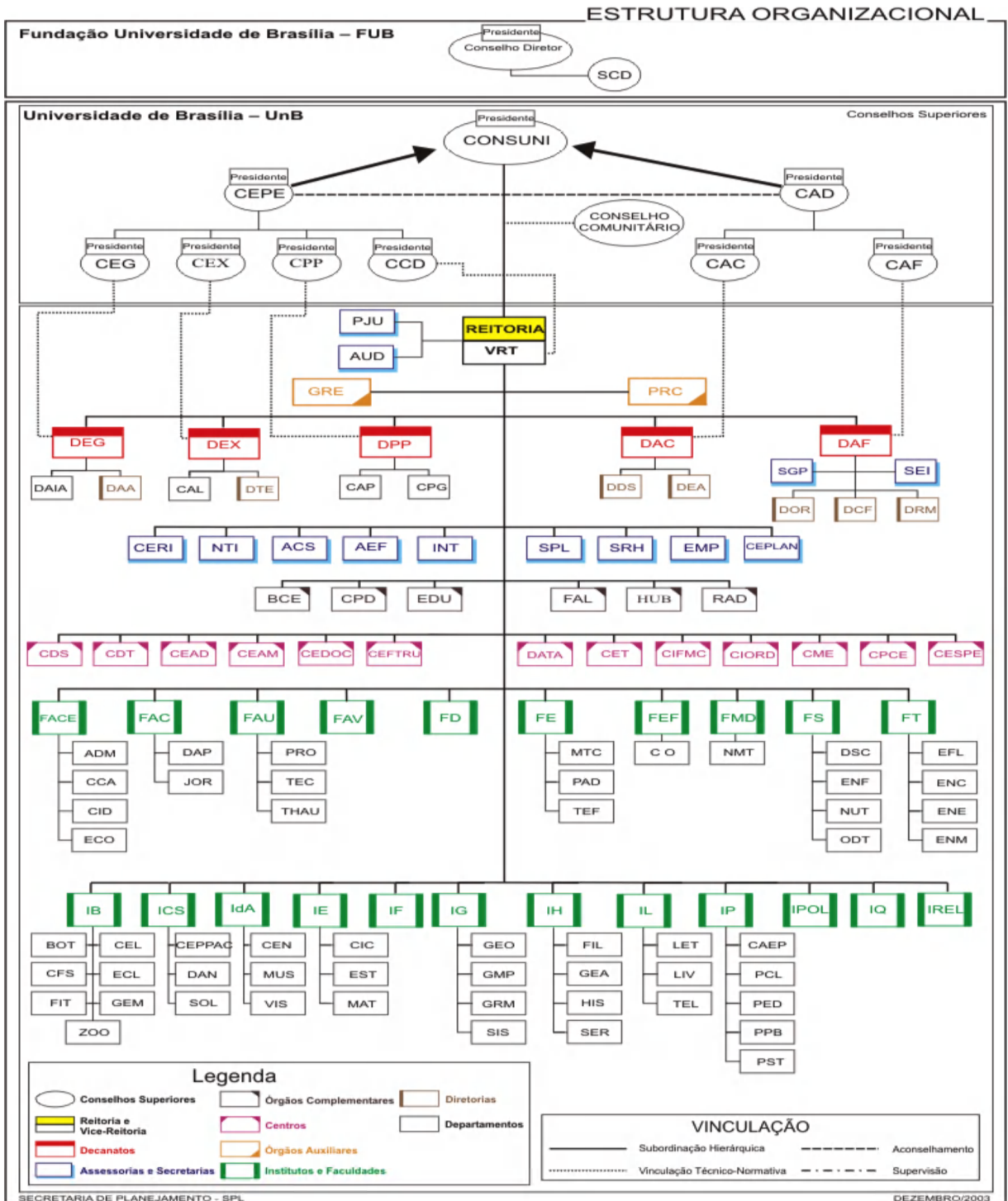
^b Docentes efetivos.

^c Alunos registrados no mestrado e doutorado.

Os números apresentados na Tabela 4, aliados com as informações descritas a seguir, referentes ao ano de 2003, tornam possível visualizar a estrutura da UnB:

- Estrutura Acadêmica: 12 Institutos e 10 (dez) Faculdades; 60 cursos de graduação; 183 cursos de pós-graduação, sendo 51 mestrados *stricto sensu*, 30 doutorados *stricto sensu*, 4 (quatro) mestrados profissionalizantes e 98 cursos de especialização;
- Estrutura Física: 3.950.579m² de área total do *Campus*, sendo 1.131.384 m² de área urbanizada e 2.355.965m² de área não urbanizada; 1(um) Hospital Universitário; 1(um) Hospital Veterinário; 1(um) Biotério; 1(um) Observatório Sismológico; 1(um) Fazenda Experimental; 1(um) alojamento da graduação com capacidade para 368 alunos; 1(um) alojamento da pós-graduação com capacidade para 72 alunos.

Na figura 2, tem-se a estrutura organizacional da UnB.



Fonte: UnB (2004a).

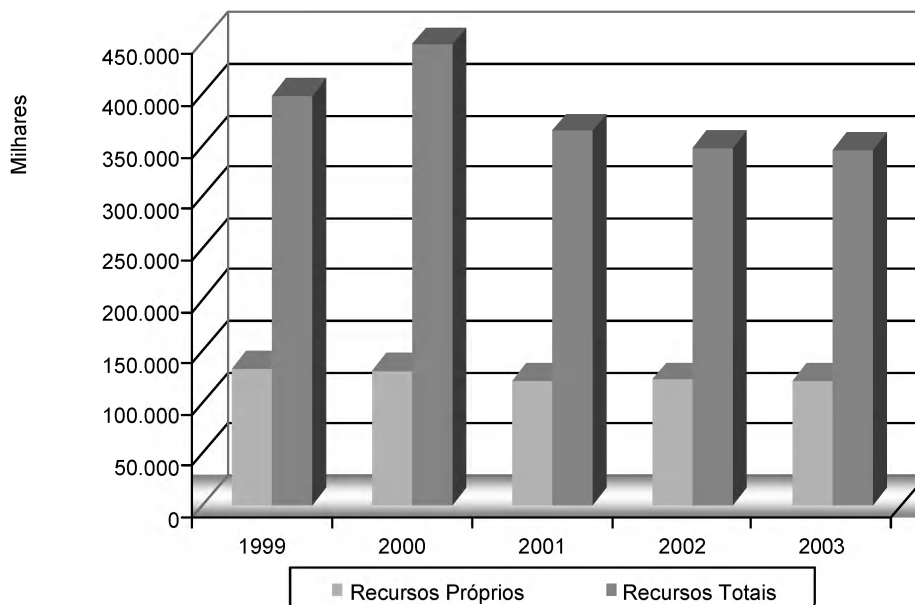
Figura 2 – Estrutura organizacional da UnB

5.1.1 Principais produtos da UnB

Conforme UnB (2004a, p. 3):

A missão da Universidade de Brasília é produzir, aplicar, preservar e difundir idéias e conhecimentos, pesquisar, propor soluções e abrir caminhos para a sociedade, atuando como um centro dinâmico de progresso e desenvolvimento regional, nacional e mundial, comprometido com a formação profissional de alta qualificação de cidadãos éticos, socialmente responsáveis e com a visão à frente do seu tempo.

Pela missão da Instituição, é possível verificar que a UnB possui como principais produtos o ensino, a pesquisa e a extensão. Contudo, as IFES estão tendo de recorrer a outras fontes de recursos – que não a do Tesouro – a fim de atingir a missão proposta. No caso da UnB, os serviços prestados à comunidade externa são produtos relevantes para obtenção desses recursos. Em 2003, 35% dos recursos orçamentários eram provenientes de arrecadação própria (Gráfico 3).



Fonte: Câmara dos Deputados (2004).

Gráfico 3 – Recursos próprios (UnB) x Recursos Totais (UnB)

Diante disso, observa-se que a UnB é uma organização com multiprodutos, possuindo unidades que são eminentemente prestadoras de serviços, como é o caso da Secretaria de Empreendimentos Imobiliários (SEI).

5.1.2 Banco de dados

Para conhecimento do banco de dados, inicialmente procedeu-se ao exame das informações constantes do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), na sua versão gerencial, em que puderam ser evidenciados os seguintes pontos:

- os registros estão disponibilizados conforme os preceitos da Lei n. 4.320/1964, de 17/3/1964 – que “estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Portanto, têm-se as despesas, correntes e de capital executadas pelo gasto financeiro do período;
- as despesas são agrupadas por unidade gestora (UG) da Universidade, sendo que, na maioria dos casos, os custos ocorridos em uma determinada Unidade, Acadêmica ou Administrativa, coincidirem com os registros das despesas correntes no orçamento e na unidade; porém em algumas situações isso não ocorre, como em relação ao custo de pessoal de todas as Unidades da Universidade que é registrado na UG Secretaria de Recursos Humanos, e os custos de limpeza, segurança, telefone, pessoal terceirizado e reformas que são registrados na UG Prefeitura do *Campus*;
- certas UGs acadêmicas possuem cursos vinculados e outras não possuem, ou seja, os cursos estão vinculados a outro departamento que também é uma UG, como no caso do Instituto de Ciências Exatas, em que os cursos estão vinculados aos seus departamentos, ou da UG Instituto de Física, que acumula as funções do Instituto com a administração dos cursos de graduação e pós-graduação.

Assim, para atingir os objetivos propostos para a pesquisa, foi necessário extrapolar as informações constantes no SIAFI e solicitá-las aos responsáveis pelos demais sistemas informatizados e documentos não digitalizados. O banco de dados informatizado da Universidade pode ser dividido, além do já mencionado SIAFI, em sistemas informatizados paralelos:

- Sistema de Pessoal (SIPES);
- Sistema de Patrimônio (SIPAT);
- Sistema de Material e Serviço (SIMAR);
- Sistema de Informação Acadêmica da Graduação (SIGRA);
- Sistema de Informação Acadêmica da Pós-Graduação (SIPPOS).

5.2 Critérios Definidos para Aplicação no Estudo de Caso

Segundo (MAHER, 2001, p. 64), as duas principais categorias de custos são os de caixa e os de oportunidade. “Os custos de caixa representam uma saída de caixa passada, presente e futura” e o custo de oportunidade, “o benefício perdido pela não-aplicação de recursos na melhor alternativa seguinte”.

Neste trabalho, será utilizado o custo de caixa, ou seja, o sacrifício despendido para obtenção do ensino que representa uma saída de caixa, tanto para a instituição objeto do estudo, quanto para outros órgãos em que o sacrifício financeiro representa benefício para o aluno da instituição estudada.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 332), as decisões de alocação de custos têm por base os seguintes critérios:

- causa e efeito – por este critério identifica-se a variável e as variáveis que causam o consumo dos recursos;
- vantagens obtidas – “Os custos do objeto de custo são distribuídos entre os beneficiários na proporção das vantagens recebidas por cada um deles”;
- imparcialidade ou equidade – é utilizado quando existem dois lados a serem beneficiados com a alocação, busca-se ser justo para ambos;
- capacidade de absorção – por este critério o objeto de custo que tem maior possibilidade de suportar os custos, receberá uma parcela maior dos custos alocáveis.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), primeiramente devem-se definir o objetivo da alocação de custo para depois selecionar o critério adequado a ser aplicado. Assim, diante dos objetivos propostos de identificação e segregação dos elementos que compõem o custo de ensino e apuração do custo por aluno, adota-se o critério de causalidade.

5.3 Descrição do Caso

5.3.1 Estudo da estrutura organizacional e procedimentos para apuração do custo das unidades

Para apurar o custo do ensino e, conseqüentemente, o custo por aluno em cada Instituto/Faculdade, fez-se necessário que algumas fases fossem percorridas. A primeira delas constituiu-se em conhecer os objetivos das unidades¹⁶, a fim de

¹⁶ A universidade designa suas unidades por “Centro de Custo”. Nesta pesquisa, optou-se por utilizar a expressão “unidade”, para evitar equívoco com o conceito de Centro de Custo empregado na contabilidade de custos.

verificar se possuem vinculação com as atividades de ensino. Com base nisso, dividiu-se a estrutura organizacional em seis grupos:

- Unidades Administrativas;
- Unidades que possuem alguma divisão de vínculo com o ensino;
- Unidades de suporte as Unidades Administrativas e Acadêmicas;
- Unidades de apoio às Unidades Acadêmicas;
- Unidades Acadêmicas;
- Centros.

Os grupos foram definidos sob as seguintes condições: a estrutura organizacional da Universidade, mostrada na seção 5.1; e a definição do produto “ensino” como objeto de custo.

5.3.1.1 Unidades Administrativas

Definiram-se como Unidades Administrativas aquelas que não exercem atividades de ensino e de suporte às Unidades Acadêmicas, sendo necessárias, no entanto, no funcionamento da Universidade. Essas Unidades não foram incluídas como elemento de custo na composição do custo por aluno (Quadro 2).

Reitoria
Vice-Reitoria (VRT)
Procuradoria Jurídica (PJU)
Auditoria (AUD)
Gabinete do Reitor (GRT)
Subsecretaria de Comunicação Administrativa (SCA)
Subsecretaria de Órgãos Colegiados (SOC)
Decanato de Extensão (DEX)
Casa da Cultura da América Latina (CAL)
Diretoria Técnica de Extensão (DTE)
Coordenação de Cerimonial (CERI)
Núcleo de Tecnologia da Informação (NTI)
Assessoria de Comunicação Social (ACS)
Assessoria de Estudos do Futuro (AEF)
Secretaria de Planejamento (SPL)
Secretaria de Empreendimentos (EMP)
Centro de Planejamento (CEPLAN)
Editora Universidade de Brasília (EdUnB)
Rádio e Televisão Universitárias (RAD)

Fonte: elaboração própria.

Quadro 2 – Unidades Administrativas

5.3.1.2 Unidades que possuem alguma(s) divisão(ões) e/ou atividade(s) com vínculo ao ensino de graduação e pós-graduação

Existem Unidades na Universidade que possuem alguma(s) divisão(ões) e/ou atividades vinculadas ao ensino de graduação e pós-graduação. Tais Unidades foram consideradas na apuração do custo dos Institutos/Faculdades (Quadro 3).

Assessoria de Assuntos Internacionais (INT)
Decanato de Pesquisa e Pós-Graduação (DPP)
Coordenação de Apoio à Pesquisa (CAP)
Coordenação de Apoio à Pós-Graduação (CPG)
Decanato de Assuntos Comunitários (DAC)
Diretoria de Desenvolvimento Social (DDS)
Diretoria de Esporte, Arte e Cultura (DEA)
Decanato de Administração (DAF)
Secretaria de Gestão Patrimonial (SGP)
Secretaria de Empreendimentos Imobiliários (SEI)
Diretoria de Orçamento (DOR)
Diretoria de Contabilidade e Finanças (DCF)
Diretoria de Recursos Materiais (DRM)
Hospital Universitário (HUB) ¹⁷

Fonte: elaboração própria.

Quadro 3 – Unidades que possuem alguma(s) divisão(ões) e/ou atividade(s) com vínculo ao ensino de graduação e pós-graduação

¹⁷ O custo do ensino no HUB para o ano de 2003 foi apurado por uma equipe da Secretaria de Planejamento da UnB e os resultados encontrados incorporados nesta pesquisa.

A INT – responsável pela interação da UnB com organismos e instituições de ensino superior internacionais – “Tem por objetivo apoiar e implementar a cooperação técnica, científica, cultural e promover o intercâmbio dos estudantes de graduação, pós-graduação, professores e técnicos da UnB e acolher os alunos estrangeiros beneficiários dos acordos internacionais” (UnB, 2004e). No segundo semestre de 2003, 405 alunos de graduação e 171 alunos de pós-graduação estrangeiros regulares encontravam-se registrados (UnB, 2004e). O critério utilizado para distribuição da INT às Unidades Acadêmicas foi o número de alunos estrangeiros por Instituto/Faculdade.

Em relação ao DPP, não foi possível separar os custos do CAP dos custos do CPG, pois os registros dos elementos (pessoal, materiais de consumo, bens móveis e imóveis etc.) são efetuados no nível Decanato. Nele está incluída, também, a ajuda financeira aos estudantes. E, no caso do DAC, todos os níveis exercem atividades com vinculação ao ensino. Assim, ambos foram incluídos na apuração pelo seu custo total. O critério de alocação adotado para distribuir o DPP e a DAC às Unidades Acadêmicas foi o número de alunos regulares ativos.

No DAF, identificou-se a DRM como unidade de apoio às outras Unidades da Universidade, acadêmicas e não acadêmicas. Portanto, incluiu-se a DRM no grupo “unidades de suporte às Unidades Administrativas e Acadêmicas”. Os outros níveis do DAF foram desconsiderados do cálculo.

O custo total apurado para cada uma das Unidades desta seção pode ser observado no Apêndice B. Conforme Apêndice E, elas representam 13,21% do custo total das Unidades Acadêmicas.

5.3.1.3 Unidades de suporte às Unidades Acadêmicas e Administrativas

Definiram-se como unidades de suporte aquelas que prestam serviços indispensáveis ao funcionamento das demais Unidades da Universidade, acadêmicas e não acadêmicas. As unidades de suporte são: Prefeitura do *Campus*; Diretoria de Recursos Materiais; Secretaria de Recursos Humanos e Centro de Informática.

A Prefeitura do *Campus* é responsável pelos serviços de transporte, segurança, projetos, obras e limpeza da UnB. Os serviços estão divididos por diretorias/coordenadorias conforme Quadro 4.

Gabinete do Prefeito
Coordenadoria de Execução Orçamentária (CEO)
Coordenadoria de Operações (COP)
Coordenadoria de Almojarifado (CAL)
Coordenadoria de Apoio Administrativo (CAA)
Escritório de Produção Industrial (EPI)
Escola de Capacitação para Adolescentes
Fábrica – Escola de Química (FESQ)
Seção de Marcenaria
Seção de Serralheria
Diretoria de Transporte e Segurança (DTS)
Central de Informações da DTS
Coordenadoria de Transportes (CTR)
Coordenadoria de Proteção ao Patrimônio (CoPP)
Diretoria de Gestão Ambiental (DGA)
Coordenadoria de Zeladoria (CZE)
Coordenadoria de Parques e Jardins (CPI)
Coordenadoria de Concessão e Postura (CCP)
Seção de Usina e Reciclagem
Diretoria de Engenharia e Arquitetura (DENA)
Coordenadoria de Cadastro e Comunicação Visual (CCV)
Coordenadoria de Projetos (CPR)
Coordenadoria de Obras (COB)
Coordenadoria de Manutenção (COM)

Fonte: elaboração própria, com base em informações obtidas diretamente na PRC.

Quadro 4 – Estrutura organizacional da Prefeitura do *Campus*

No SIAFI, a PRC é uma UG em que são executadas todas as despesas da UnB com contratação de pessoal terceirizado, telefone, materiais para obras/reformas/manutenção e demais insumos necessários à realização das atividades que competem a PRC. Dessa forma, para obter o custo desses elementos

para cada Unidade da UnB, fez-se necessário que as Coordenadorias fossem visitadas/entrevistadas a fim de conseguir através de sistemas de registros auxiliares, os dados necessários para apuração do custo.

A Coordenadoria do Almojarifado é responsável por controlar e expedir os materiais de manutenção/reforma e pequenas obras. O sistema de controle informatizado, é capaz de separar os materiais por natureza (elétrico, hidráulico, carpintaria etc.) e por Unidade da UnB. No entanto, em entrevista com o Coordenador¹⁸, obteve-se a informação de que o sistema de controle do almojarifado não está emitindo relatório da quantidade/custo dos materiais expedidos. Esta informação foi confirmada por um funcionário do CPD ao avaliar o sistema e concluir que a linguagem é muito antiga, não sendo possível sua conversão. Dessa forma, como o estoque de materiais mantidos ao final do período, segundo o Coordenador do Almojarifado, é considerado pequeno em relação às aquisições, o custo foi obtido junto ao setor de compras da CAA, através do livro de registros de compras. Com base nesses registros, adotaram-se os seguintes procedimentos:

- as compras possíveis de serem identificadas a uma Unidade da UnB foram apropriadas diretamente;
- as compras não identificadas com uma Unidade foram apropriadas ao setor da PRC que corresponde a sua natureza, como por exemplo, materiais elétricos foram alocados na Coordenadoria de Manutenção;
- as compras/serviços para uma determinada obra foram desconsideradas, devido à apropriação da depreciação dos imóveis;

¹⁸ Entrevista realizada com o Sr. Henrique Luiz César de Macedo em 24 nov. 2003.

- as aquisições de bens permanentes foram desconsiderados, pois o procedimento de apropriação desse custo é pela depreciação;
- as aquisições de matéria-prima para a Marcenaria foram desconsideradas, pois compõem o custo dos bens fabricados pela UnB registrados no SIPAT e apropriados pela depreciação.

Apesar de ter sido possível relacionar os funcionários que atuaram em cada Diretoria/Coordenadoria, devido ao organograma praticado não ser o mesmo constante do SIPES, não foi obtido o custo de pessoal para cada Coordenadoria. Além disso, inexistente controle de materiais de expediente destinado às Coordenadorias; não há controle de mão-de-obra empregada em obras, separado de reformas. Com isso, optou-se por fazer a apuração total da PRC (Apêndice B) e distribuí-la às unidades com base na área.

Compete a Diretoria de Recursos Materiais realizar todo o processo de compras de bens móveis e materiais de consumo no mercado interno e externo. Cabe ainda o tombamento de bens permanentes ingressados por fabricação própria, compra, doação ou comodato, e o armazenamento e expedição dos materiais de consumo. Para atingir seu propósito conta com quatro divisões: Serviço de Compras Nacionais, Serviço de Compras Internacionais, Serviço de Patrimônio e Serviço de Almoxarifado.

Como a DRM atende a todas as unidades da UnB, a maior parte de suas atividades está relacionada aos serviços de compras/registro/acompanhamento dos bens permanentes. Assim, definiu-se como parâmetro para a distribuição do custo (Apêndice B), a quantidade de bens permanentes adquiridos para cada Unidade em 2003.

Para apuração do custo da DRM, optou-se por separar o Serviço de Almojarifado para utilizar outro parâmetro na sua distribuição, tendo em vista que suas atividades estão relacionadas diretamente ao armazenamento e entrega dos materiais às Unidades. Assim, para distribuição do custo (Apêndice B) do Almojarifado Central utilizou-se como parâmetro o custo dos materiais expedidos.

A Secretaria de Recursos Humanos é o órgão responsável pela gestão e desenvolvimento de recursos humanos da UnB. Entre suas atividades, registra-se a coordenação e acompanhamento dos processos relativos ao ingresso e a movimentação interna e externa de servidores efetivos, e a contratação de servidores temporários e estagiários.

Contempla a estrutura da SRH uma divisão responsável pelos assuntos pertinentes aos aposentados e pensionistas. Como as atividades desse setor não são consideradas como sacrifícios para obtenção do ensino, dos custos apurados para a SRH, foram excluídos a proporção relativa ao mencionado setor, tendo como base o número de funcionários de cada divisão. Após essa retirada, o custo (Apêndice B) SRH foi distribuído com base no número de funcionários efetivos, estagiários e prestadores de serviço de cada unidade.

O Centro de Informação é dividido em Coordenadorias conforme a natureza das funções desempenhadas. Devido à inexistência de controle das atividades desempenhadas pelas Coordenadorias, como a frequência de atendimento às Unidades, e a indisponibilidade de informações, como a quantidade/tempo de programas desenvolvidos e acesso por autenticação dos usuários, procedeu-se à apuração do custo total para o CPD (Apêndice B). A distribuição às Unidades usuárias dos serviços utilizou como parâmetro a quantidade de pontos de acesso.

Por meio do estudo sobre essas cinco unidades prestadoras de serviço, foi possível inferir que há reciprocidade nos serviços prestados entre elas, ou seja, a PRC depende dos serviços da DRM, CPD, SRH e Almojarifado Central para funcionar. Da mesma forma, a DRM necessita do CPD, PRC, SRH, Almojarifado Central, e assim sucessivamente.

Entre os métodos de alocação de custos apresentados pela Contabilidade, tem-se o método de alocação recíproca, que é considerado o mais preciso quando há prestação de serviços entre os departamentos de apoio, porque permite incorporar integralmente relações interdepartamentais (ZIMMERMAN, 1997; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; GARRISON; NOREEN, 2001). Livingstone (1978), ao tratar do assunto, preferiu utilizar o termo “departamentos com interação”.

A idéia subjacente ao método é a de que para um departamento prestar o serviço faz-se necessário o serviço ser recebido por outro departamento. A partir disso, optou-se por utilizá-lo somente para esses departamentos, por ser constatada tal premissa.

A aplicação do método de alocação recíproca faz-se por meio de equações lineares, porém no caso de haver mais de três ou quatro departamentos, torna-se profícuo o emprego de matrizes (ZIMMERMAN, 1997). Assim, com base nos parâmetros definidos para PRC, DRM, SRH, CPD e o Almojarifado, foram encontradas as proporções da representação matricial (A):

$$\begin{pmatrix} 0,0482 & 0,0329 & 0,0890 & 0,0144 & 0,0854 \\ 0,0015 & 0,0077 & 0,0090 & 0,0091 & 0,0357 \\ 0,0030 & 0,0125 & 0,0371 & 0,0131 & 0,0420 \\ 0,0062 & 0,0091 & 0,0152 & 0,0277 & 0,0306 \\ 0,0199 & 0,0018 & 0,0016 & 0,0010 & 0,0000 \end{pmatrix} \quad (A)$$

A representação matricial (I) é a matriz identidade.

$$\begin{vmatrix} 1 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 1 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 1 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 1 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 1 \end{vmatrix} \quad (I)$$

A representação matricial (B) é o resultado de $(I-A)^{-1}$:

$$\begin{vmatrix} 0,1531 & 0,0365 & 0,0981 & 0,0174 & 0,0959 \\ 0,0024 & 1,0081 & 0,0098 & 0,0096 & 0,0369 \\ 0,0043 & 0,0134 & 1,0394 & 0,0142 & 0,0450 \\ 0,0075 & 0,0099 & 0,0171 & 1,0289 & 0,0332 \\ 0,0209 & 0,0026 & 0,0037 & 0,0014 & 1,0021 \end{vmatrix} \quad (B)$$

O custo apurado para cada unidade de suporte está demonstrado na representação matricial C:

$$\begin{vmatrix} 18.198.687,39 \\ 1.387.418,01 \\ 5.120.910,58 \\ 2.324.857,70 \\ 336.763,14 \end{vmatrix} \quad (C)$$

O produto da representação matricial (B) e (C), ou seja, $(I-A)^{-1} \times (C)$ resulta no custo para fins de distribuição das unidades de suporte, após a alocação recíproca, conforme a representação matricial (D):

$$\begin{vmatrix} 19.789.974,31 \\ 1.528.318,34 \\ 5.467.230,25 \\ 2.641.113,26 \\ 743.916,26 \end{vmatrix} \quad (D)$$

Com isso, o custo demonstrado na representação matricial (D) para a PRC, DRM, SRH, CPD e Almojarifado será base para a proporção cabível a todas as Unidades que utilizaram o serviço, conforme parâmetros apontados anteriormente.

5.3.1.4 Unidades de apoio às Unidades Acadêmicas

Consideraram-se como unidades de apoio às Unidades Acadêmicas aquelas necessárias ao funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação (Biblioteca Central, Restaurante Universitário, Fazenda Água Limpa e Decanato de Ensino de Graduação).

A Biblioteca Central atende a todos os alunos de graduação, pós-graduação, funcionários e comunidade externa. Aos alunos e funcionários são oferecidos os seguintes serviços: empréstimo, reserva, consulta no local, serviço de comutação bibliográfica, auxílio ao usuário na consulta e pesquisa de material, visita orientada. Em 2003, a BCE contava com 775.803 volumes no acervo (UnB, 2004a).

Os livros da Biblioteca são tombados e registrados no SIPAT. Portanto, efetuou-se o cálculo da amortização juntamente com os demais bens permanentes. Além desses, a UnB adquiriu em 2003, como vinha fazendo em anos anteriores, o direito ao uso de uma base de periódicos eletrônicos, sendo o custo correspondente acrescido na apuração da BCE. A partir de 2003, a BCE deixou de receber os recursos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) para aquisição de periódicos impressos, tendo em vista a ampliação da base de periódicos eletrônicos disponibilizados pela CAPES.

O Restaurante Universitário, da mesma forma que a BCE, atende alunos de graduação, pós-graduação, funcionários e comunidade externa. Alguns insumos do RU são adquiridos pelo CESPE, mas, devido à indisponibilidade dessas informações, não foi possível acrescentá-las na apuração do RU, permanecendo na apuração de custo daquele Centro. O sistema que registra as refeições fornecidas aos alunos da Universidade apaga os registros históricos à medida que o aluno

efetua nova compra. Portanto, a distribuição do custo do RU utilizou como parâmetro o número de alunos.

Na Fazenda Água Limpa são desempenhadas atividades de ensino, por meio de disciplinas ministradas regularmente, e aulas de caráter esporádico, além das atividades de pesquisa e extensão.

Em virtude de estar localizada a 32km do *Campus* Universitário, a FAL não recebe os serviços de segurança e limpeza que estão sob a responsabilidade da PRC. Assim, não fez parte da distribuição de custos da Prefeitura. Segundo entrevista realizada com o diretor da FAL, os animais fazem parte das atividades de ensino e pesquisa, estando a vida útil condicionada à necessidade de utilização nessas atividades, ou seja, podem ser sacrificados a qualquer tempo. Assim, foram considerados como insumos não permanentes.

A FAL atende regularmente a Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária, o Instituto de Biologia e o Departamento de Engenharia Florestal da Faculdade de Tecnologia. Assim, o custo total da FAL foi distribuído somente a essas Unidades Acadêmicas com base no número de alunos.

O Decanato de Ensino de Graduação é responsável pela supervisão e coordenação geral do ensino de graduação na Universidade. Portanto, atende a todas as Unidades Acadêmicas, sendo o custo apurado (Apêndice C) distribuído com base no número de alunos.

A “Área Comum” é um Centro de Custo criado neste trabalho com a finalidade de apropriar os custos relacionados ao ensino não vinculados a uma unidade, por exemplo, a Casa do Estudante. O custo apurado foi distribuído a todas as Unidades Acadêmicas com base no número de alunos.

5.3.1.5 Centros

Os Centros da UnB são formados por três grupos: centros com o produto ensino – que oferecem ou são responsáveis por disciplinas de graduação e/ou pós-graduação –; centros de suporte às Unidades Acadêmicas; e centros que não possuem vínculo com o ensino de graduação e pós-graduação (Quadro 5). A definição dos centros que compõem cada grupo foi feita com base em entrevistas e nas informações disponíveis nos respectivos portais.

Centros com o produto ensino
Centro de Desenvolvimento Sustentável (CDS) ¹⁹ Centro de Educação Aberta, Continuada e a Distância (CEAD) Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico (CDT) Centro de Produção Cultural e Educativa (CPCE) Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares (CEAM)
Centros de suporte ao ensino
Centro de Manutenção dos Equipamentos Científicos (CME) Centro de Seleção e de Promoção de Eventos (CESPE)
Centros que não possuem vínculo com o ensino de graduação e pós-graduação
Centro Internacional de Física da Matéria Condensada (CIFMC) Centro de documentação (CEDOC) Centro de Formação de Recursos Humanos em Transportes (CEFTRU) Centro de Pesquisa e Opinião Pública (DATAUnB) Centro de Excelência em Turismo (CET) Centro Integrado de Ordenamento Territorial (CIORD)

Fonte: elaboração própria.

Quadro 5 – Centros da UnB

O Centro de Educação a Distância oferece cursos de extensão para os alunos da UnB e comunidade, bem como disciplinas da graduação. Ambas as ofertas são realizadas por meio do ensino virtual. O custo total desse Centro foi distribuído às Unidades Acadêmicas com base no número de alunos de graduação.

O Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico “é uma unidade da Universidade de Brasília (UnB) responsável pela transferência de tecnologia, prestação de serviços especializados e interação da Universidade com os

¹⁹ Excluído da apuração, conforme descrito na seção 1.3.

empresários, empreendedores e com a sociedade em geral” (UnB, 2004d). A maior parte das atividades do CDT está voltada para a prestação de serviço à comunidade externa. Sua vinculação com o ensino se efetiva por meio de duas disciplinas: "Introdução à atividade empresarial", da Faculdade de Tecnologia, e "O empreendimento em Informática", do Departamento de Ciência da Computação do Instituto de Ciências Exatas. A divisão responsável pelas atividades de ensino no CDT é a Gerência de Empreendedorismo, que no ano de 2003 teve as suas atividades voltadas para o ensino das disciplinas citadas.

A possibilidade de segregar a divisão responsável pelas atividades de ensino e de apurar o custo com os principais elementos, fez com que somente o custo correspondente à Gerência de Empreendedorismo fosse distribuído às Unidades Acadêmicas pelo número de alunos que cursaram a disciplina.

O Centro de Produção Cultural e Educativa, além de desenvolver atividades de prestação de serviço, funciona como um laboratório aos alunos do Instituto de Artes na área de multimídia. Assim, o custo com o CPCE foi alocado àquele Instituto.

O Centro de Estudos Avançados e Multidisciplinares reúne núcleos de estudos nas diversas áreas do conhecimento. Apesar de não ser uma Unidade Acadêmica na estrutura da Universidade, oferece disciplinas aos alunos da graduação. Sendo assim, distribuiu-se o custo total do CEAM às Unidades Acadêmicas com base nos créditos ofertados.

O Centro de Manutenção de Equipamentos Científicos é responsável pela manutenção dos equipamentos das Unidades localizadas no *Campus* Universitário. O atendimento é realizado sob requisição impressa. Apesar de possuir um programa, no qual são registrados o tempo despendido para cada atendimento e o custo das peças que foram utilizadas, o sistema não está emitindo relatórios.

Portanto, para distribuição do custo do CME para as Unidades Acadêmicas, adotou-se como parâmetro a quantidade de equipamentos eletrônicos, obtidos pelo SIPAT.

O Centro de Seleção e de Promoção de Eventos²⁰ presta serviços à comunidade externa (na realização de concursos públicos) e à Universidade, pois é responsável pela realização do vestibular e do Programa de Avaliação Seriada (PAS). Tanto os concursos, como os vestibulares/PAS, utilizam insumos, tais como, contratação de fiscais, chefes de sala e coordenadores de escolas; elaboração de provas; material de consumo; custos de traslado para realização dos concursos/PAS/VESTIBULAR em outras localidades, entre outros. O CESPE não possui um sistema de apuração de custos para cada evento realizado, nem tampouco registros capazes de identificar que os insumos foram utilizados para o concurso “x” ou vestibular “y”. Diante disso, efetuou-se a apuração de custo total, segregando o custo para as Unidades Acadêmicas com base no número de vestibulares/PAS e concursos. Em 2003, foram realizados 2 (dois) vestibulares, 3 (três) PAS, e 71 concursos para a comunidade externa. A base de distribuição às Unidades Acadêmicas foi o número de inscritos no PAS e vestibular no primeiro e segundo semestres de 2003.

5.3.1.6 Unidades Acadêmicas

Conforme Anexo A, as Unidades Acadêmicas compõem-se de Institutos e Faculdades, desdobradas em departamentos que abrigam os cursos de graduação e pós-graduação, bem como departamentos voltados à pesquisa, como é o caso do Observatório Sismológico (SIS). Diante disso para apuração do custo total de cada

²⁰ Informações obtidas através de entrevista não-estruturada com a Sra Créa Antônia de Almeida Faria, em 26 nov. 2003.

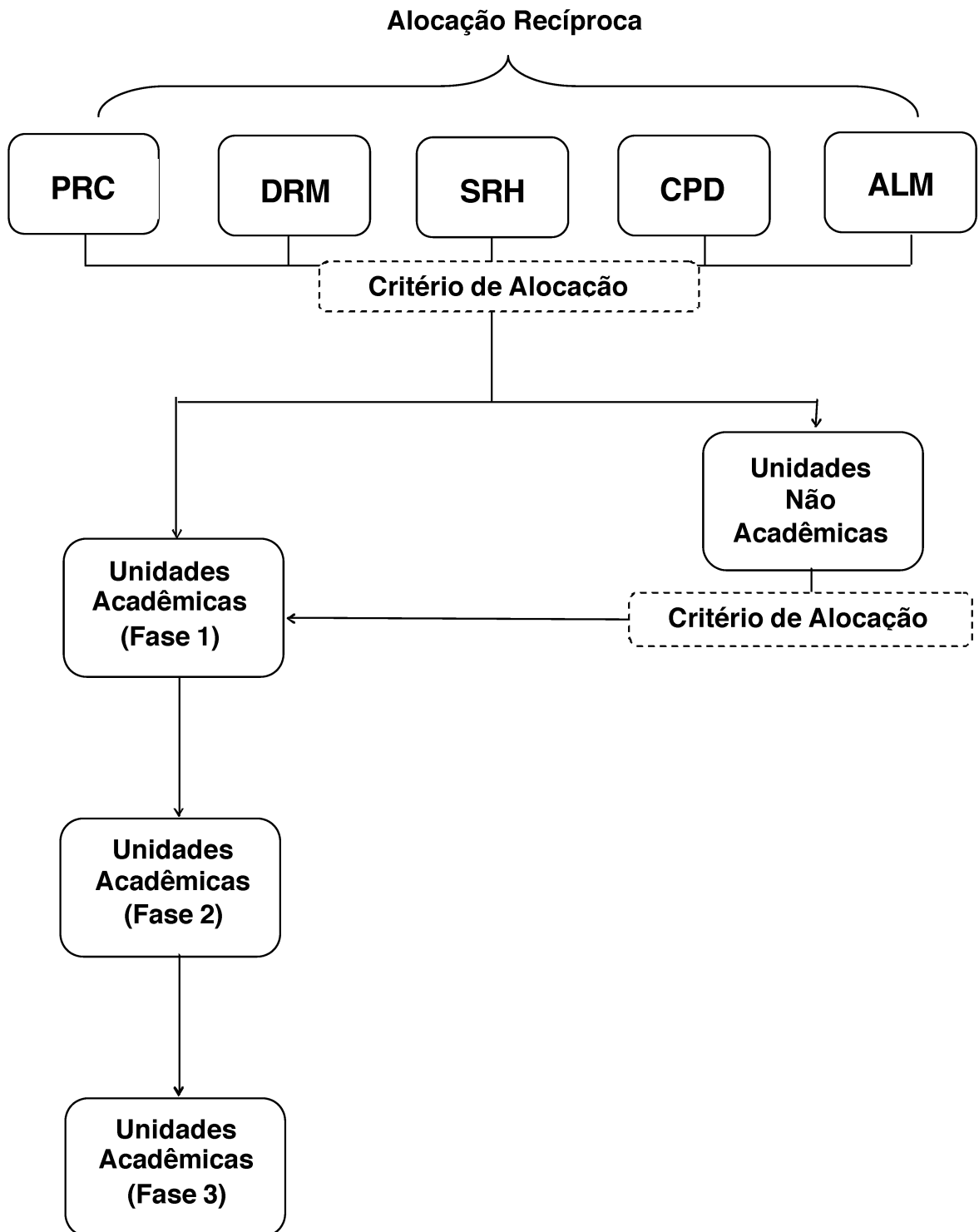
Instituto/Faculdade fez-se necessária a apuração de custos dos seus departamentos acadêmicos.

O Anexo B mostra o Departamento de Economia na área da Faculdade de Estudos Sociais Aplicados; porém, como a apuração refere-se ao ano-base de 2003, e nesse ano o referido departamento fazia parte do Instituto de Ciências Humanas, todos os dados foram considerados naquele Instituto. A área da Faculdade de Medicina e da Faculdade de Ciências da Saúde está calculada em conjunto, a separação foi realizada com base no número de alunos. O Núcleo de Medicina Tropical foi atribuído para FM, conforme organograma da UnB. A área do Laboratório de Fitotecnia e de Fruticultura foi distribuída entre o Instituto de Biologia e a Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária com base no número de alunos.

A alocação do custo das unidades descritas nas seções 5.3.1.2, 5.3.1.3, 5.3.1.4, 5.3.1.5 e 5.3.1.6 às Unidades Acadêmicas utilizou o método da taxa única²¹, conforme parâmetros descritos nas respectivas seções. O custo alocado para cada Instituto/Faculdade pode ser observado no Apêndice E.

Com isso, tem-se a apuração do custo total de cada Instituto/Faculdade, correspondendo a fase 1 da Figura 2. As fases 2 e 3 correspondem às seções 5.3.2 e 5.3.3, respectivamente.

²¹ O método da taxa única não separa custos fixos de custos variáveis. Utiliza uma mesma taxa para alocar todos os custos aos objetos de custo (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).



Fonte: elaboração própria.

Figura 3 – Estrutura de apuração do custo de ensino

5.3.2 Apuração do custo de ensino nas unidades acadêmicas

As Unidades Acadêmicas constituem-se em departamentos de custos comuns, pois possuem além do produto ensino, a pesquisa e extensão. De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000), a alocação de custos comuns pode ser de duas maneiras: método de alocação separado e método de alocação incremental. Neste estudo, optou-se pelo método de alocação separado, utilizando os critérios descritos a seguir.

A mão-de-obra docente representa 63% da apuração do custo total das Unidades Acadêmicas (Apêndice E), sendo imprescindível a adoção de um critério de separação do esforço dedicado às atividades de ensino das demais atividades. Para tanto, fez-se necessário o cálculo das duas variáveis: capacidade horária disponível do corpo docente e carga horária despendida ao ensino.

A capacidade horária anual disponível do corpo docente para cada Instituto/Faculdade foi obtida conforme matriz E:

$$h_t = \begin{bmatrix} d_{40} & d_{20} & d_{12} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} h_{40} \\ h_{20} \\ h_{12} \end{bmatrix} \quad (E)$$

sendo:

h_t = capacidade horária total

d_{40} = número de docentes com carga horária de 40 horas semanais

d_{20} = número de docentes com carga horária de 20 horas semanais

d_{12} = número de docentes com carga horária de 12 horas semanais

h_{40} = carga horária anual do docente de 40 horas

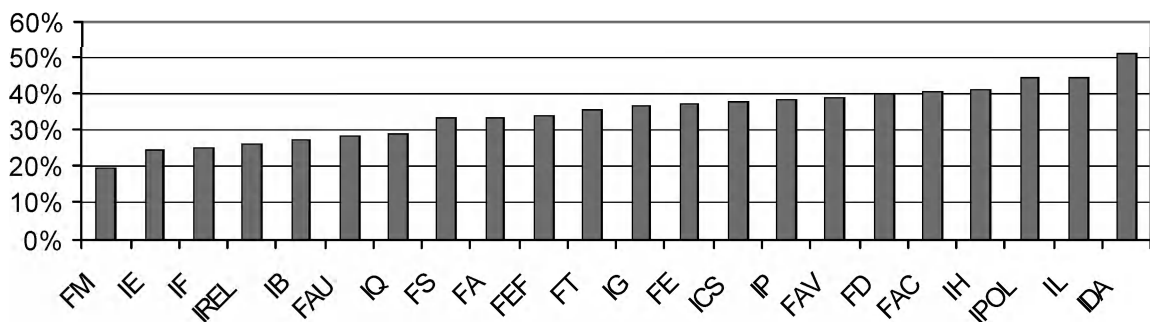
h_{20} = carga horária anual do docente de 20 horas

h_{12} = carga horária anual do docente de 12 horas

A carga horária anual do docente – efetivo, substituto e visitante – considerou a informação da carga horária semanal de contratação (40, 20 e 12 horas), 4

semanas para o mês e 4,5 meses em um semestre $((40/20/12) \times 4 \times 4,5)$. Foram excluídos os docentes afastados.

No cálculo do esforço despendido para o ensino, utilizaram-se os créditos-hora oferecidos, acrescidos de uma hora de preparação de aulas para cada hora-aula, sendo um crédito corresponde a 15 horas (Crédito \times 15 \times 2). A contagem dos créditos considerou tempo para aulas práticas e teóricas, desconsiderando as horas livres. O esforço despendido ao ensino variou entre 19 a 51% do tempo disponível nos Institutos/Faculdades (Gráfico 4), tendo como média para a Universidade 34%. Com isso, apurou-se o custo de pessoal com ensino $((\text{Custo de pessoal efetivo/docente/substituto}) \times (\text{Proporção da carga horária despendida ao ensino}))$.



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 4 – Proporção do esforço despendido ao ensino

Outro ponto a ser considerado na apuração do custo do ensino é o espaço físico para realização das aulas. As salas de aula da UnB estão sob a responsabilidade das Unidades Acadêmicas ou da Coordenadoria de Comunicação Visual (CCV)/PRC. Conforme dados do SIGRA, no primeiro semestre de 2003 foram utilizadas 389 locais para aulas e no segundo semestre de 2003, 379 locais, sendo que, desses, 163 estão sob o controle da CCV que possui a área de cada local. Porém, um deles não foi utilizado para aulas. Em relação aos outros locais, não foi possível obter informação consistente das áreas, compondo a área total das

Unidades Acadêmicas. Portanto, para apuração do custo do espaço físico de realização das aulas utilizou-se somente os locais da CCV/PRC.

A capacidade-hora disponível dos 162 locais para o ano de 2003, foi obtida considerando as seguintes informações: (1) No período de verão (janeiro/fevereiro), ocorre normalmente na Universidade a oferta de disciplinas. Porém, em 2003, devido a greve ocorrida em 2002, esse período foi empregado no semestre 2002/2 (6/1/2003 a 13/2/2003); (2) conforme o Calendário Acadêmico de 2003/1 e 2003/2, as aulas ocorreram no período de 24/3/2003 a 12/7/2003 e 18/8/2003 a 6/12/2003, respectivamente; (3) de segunda a sexta-feira é possível realizar 14 horas-aula e no sábado 4 horas-aula. Com base nessas informações calculou-se a capacidade-hora disponível²² para as salas de uso comum (Tabela 5).

Para o cálculo da capacidade-hora utilizada, as informações foram coletadas no SIGRA e SIPPOS. Pelos sistemas, foi possível identificar para cada semestre as disciplinas lecionadas com a respectiva unidade acadêmica na qual pertence, o local, e as horas-aula designadas para o local (Tabela 5).

Tabela 5 – Capacidade-hora das salas de uso comum

Capacidade-hora disponível para o ano de 2003	Capacidade-hora utilizada para 2002/2	Capacidade-hora prática para 2003/1 e 2003/2	Capacidade-hora utilizada em 2003/1 e 2003/2
465.588	69.012	396.576	383.775

Fonte: elaboração própria.

O custo do espaço físico de cada sala foi composto pelos seguintes elementos: depreciação do imóvel e segurança, limpeza e manutenção/reformas, alocados na distribuição da PRC. Com o custo e a capacidade prática de cada sala, obteve-se o custo-hora e com o tempo utilizado em cada disciplina, pode-se calcular

²² No período de verão tiveram 29 dias de 14 horas-aula e 5 dias de 4 horas-aula. No 1º semestre de 2003 tiveram 86 dias de 14 horas-aula e 16 dias de 4 horas-aula e no 2º semestre de 2003 tiveram 80 dias de 14 horas-aula e 15 dias de 4 horas-aula.

o custo do espaço físico das salas de uso comum ((Custo da sala y /capacidade disponível da sala y) \times (horas-aula utilizadas pelo instituto z)).

Os resultados da utilização das salas permitiram verificar a existência de capacidade não-utilizada. A busca de alternativas para maior uso do espaço físico foi objeto de pesquisa de Daneshvary e Clauretie (2001). Os autores pesquisaram a aplicação de um programa nas escolas estadunidenses, em que o calendário acadêmico que contempla um longo período de verão, passa a ser um calendário de 12 semanas de aula seguidas de 3 (três) semanas de folga. Com esse programa, aproximadamente 25% a mais de estudantes puderam utilizar o espaço físico e o custo por estudante apresentou redução de 7,5%.

Além do custo com o pessoal efetivo/substituto e visitante das salas de aula de uso comum, acrescentou-se no custo do ensino a parcela de custo relativa ao Hospital Universitário para apuração do custo antes da distribuição entre os Institutos/Faculdades, e após o custo do ensino no CDT, pois a sua distribuição foi com base nos alunos que cursaram as disciplinas, ou seja, das unidades de origem. Com isso, completou-se a fase 2 da Figura 2.

5.3.3 Alocação de custo entre as Unidades Acadêmicas

A estrutura acadêmica da UnB permite que os alunos de uma determinada unidade façam disciplinas oferecidas por outro Instituto/Faculdade. Com isso, tem-se que as Unidades Acadêmicas produzem ensino entre elas, na medida em que os insumos de uma contribuem para a formação do aluno de outra. A alternativa encontrada para distribuição desses custos está demonstrada na matriz (F), e compreende a fase 3 da Figura 2.

$$C_u = |C_n \dots C_{n+1}| \times \begin{vmatrix} C_{r_n} & C_{r_{n+1}} & C_{r_{n+1}} \\ \dots & \dots & \dots \\ C_{r_{n+1}} & \dots & C_{r_{n+1}} \end{vmatrix} \quad (F)$$

sendo:

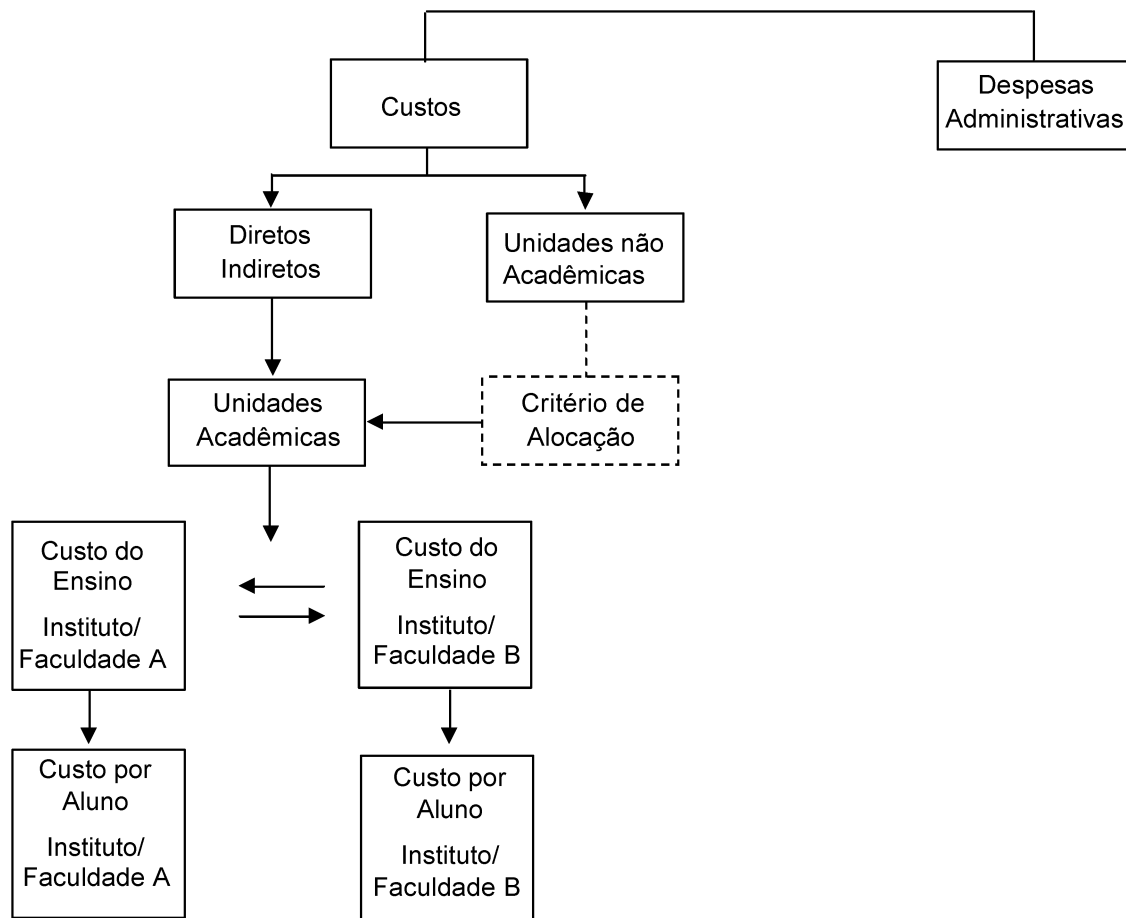
C_u = Custo do ensino após a distribuição entre Institutos/Faculdades

C_n = Custo do ensino das Unidades Acadêmicas antes da distribuição entre Institutos/Faculdades

C_{r_n} = Créditos ofertados entre as Unidades Acadêmicas (média do primeiro e segundo semestres de 2003)

Com isso, estabeleceu-se a metodologia para apuração do custo por aluno

(Figura 4).



Fonte: elaboração própria.

Figura 4 – Metodologia para apuração do custo por aluno

5.3.4 Número de alunos por Instituto/Faculdade

Os procedimentos utilizados até este ponto de trabalho referiram-se a apuração do custo do ensino para cada Instituto/Faculdade. Sendo o custo por aluno dado por C_E/n (C_E = Custo do Ensino; n = número de alunos), tem-se até então o numerador da fórmula. Para alcançar o objetivo proposto, faz-se necessário calcular o denominador, composto pelo número de alunos. Apesar de encontrar na literatura a adoção do “aluno equivalente a tempo integral” no cálculo do custo por aluno (WINSTON, 2000), esse procedimento não foi empregado, primeiramente pelo fato de que a apuração de custos foi feita por Instituto/Faculdade, assim foram identificados os custos das Unidades, juntamente com os alunos que a compõem. Em segundo lugar, por não haver clara definição de quantos estudantes em tempo parcial corresponderiam a um estudante em tempo integral em termos de custo. Conforme o Relatório da *The National Commission On The Cost Of Higher Education* (2004), práticas-padrão de considerar alunos equivalentes a tempo integral, provavelmente não capturam os custos reais com ensino para os estudantes em tempo parcial. Assim, o denominador foi composto pela média dos alunos registrados no primeiro e segundo semestres de cada ano na graduação e pós-graduação (Tabela 6).

Tabela 6 – Média dos alunos regulares ativos²³ no 1º e 2º semestre de 2003

Inst./Fac.	Graduação	Mestrado	Doutorado	Residente	TOTAL
FA	2.322	130	27	0	2.479
FAC	540	62	4	0	606
FAU	390	77	1	0	468
FAV	676	114	0	0	790
FD	633	61	0	0	693
FE*	1.355	116	0	0	1.471
FEF	360	0	0	0	360
FM	468	39	23	87	617
FS	978	177	111	0	1.266
FT	2.226	388	132	0	2.745
IB	649	156	197	0	1.002
ICS	442	87	151	0	679
IdA	1.262	42	0	0	1.303
IE	1.223	85	29	0	1.336
IF	437	23	43	0	502
IG	230	42	36	0	307
IH	1.474	179	116	0	1.769
IL	1.766	171	56	0	1.993
IP	492	159	145	0	795
IPOL	367	63	0	0	430
IQ	756	43	28	0	827
IREL	362	72	13	0	447
TOTAL	19.403	2.281	1.108	87	22.879

Fonte: elaboração própria, com base em informações disponíveis em UnB (2004b).

*Excluídos os alunos de Pedagogia para Professores em Exercício no Início da Escolarização, pois os custos correspondentes não estão contidos no numerador apurado.

5.3.5 Elementos de custo

5.3.5.1 Pessoal

A mão-de-obra da Universidade é formada por diferentes categorias de contratação. Com isso, na apuração de custo do pessoal fez-se necessário adotar procedimentos diferenciados para cada uma delas, tendo em vista as peculiaridades no que concerne aos encargos incidentes, bem como a existência de banco de dados independentes. No SIAFI, a maior parte do gasto de pessoal está registrado

²³ A base de dados utilizada considera alunos regulares ativos, aqueles que estão matriculados em pelo menos uma disciplina no semestre.

na UG Secretaria de Recursos Humanos (154286)²⁴, na qual as informações apresentam-se por natureza de despesa, como por exemplo vencimentos e vantagens fixas e outros benefícios assistenciais, em outras UGs, como é o caso do pessoal de bolsa permanência. Dessa forma, fez-se necessário utilizar os sistemas auxiliares para obter o custo de pessoal por Unidade. O custo apurado de cada categoria para as Unidades que compuseram a apuração do custo com o ensino pode ser observado nos Apêndices B, C, D e E. As categorias e os procedimentos empregados para apuração do custo de pessoal estão descritas nas seções a seguir²⁵.

5.3.5.1.1 Pessoal efetivo/docente substituto e visitante

O Quadro de Pessoal efetivo é formado pelos servidores concursados, conforme Lei n. 8.112/1990. Para cálculo do custo com o pessoal efetivo de cada Unidade foram utilizadas as informações constantes do SIPES, acrescido do encargo patronal de 11% sobre as rubricas tributáveis (Apêndice A/Quadro 6). Manteve-se o custo do pessoal afastado para qualificação como *proxy* do custo de formação.

O controle dos docentes substitutos e visitantes é feito através do mesmo sistema, por isso incluiu-se nesta categoria o custo correspondente. No entanto os encargos patronais diferem, sendo 20% de Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e 1% de Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

²⁴ Registra-se também nesta UG o gasto com pessoal inativo e pensionistas, que não fizeram parte do custo de pessoal, pois considerou-se estar contemplado na inclusão do PSS dos ativos.

²⁵ A seção 5.3.5.1 utilizou como fonte, além das citadas no texto, entrevistas não estruturadas com a Sra. Angela Lima, Secretária de Recursos Humanos, e com o Sr. Francisco César Borges Silva, Gerente de Pagamento da SRH, realizadas nos dias 8 e 9 de março 2004, além de relatórios e informações do sistema de pessoal fornecidas pela Secretaria de Recursos Humanos.

(+) Remuneração bruta (conforme rubricas que compuseram o custo)
(+) Encargos patronais

Fonte: elaboração própria.

Quadro 6 – Composição do custo de pessoal efetivo, docente substituto e visitante

5.3.5.1.2 Pessoal prestador de serviço

A contratação de pessoal sob o regime de prestação de serviço tem por finalidade suprir os projetos da Universidade em face da escassez de servidores do Quadro Permanente, devido a não realização de concursos públicos. Em 2003, a Universidade manteve em média 495 prestadores de serviço distribuídos nas diversas Unidades. Por meio do sistema de controle da SRH, foi possível identificar a vinculação do prestador, ou seja, a Unidade onde o serviço foi prestado. Assim, o custo com essa mão-de-obra foi composto conforme demonstrado no Quadro 7.

(+) Remuneração bruta
(+) Encargos patronais – INSS – de 20% sobre a remuneração bruta

Fonte: elaboração própria.

Quadro 7 – Composição do custo de pessoal prestador de serviço

5.3.5.1.3 Pessoal estagiário

Em 2002, foi criado na UnB o Programa de Estágio Remunerado, regulamentado por meio da Resolução da Reitoria n. 027/2002. que, em sua artigo 2º, define o objetivo do Programa (UnB, 2002b):

[...] proporcionar experiência prática na linha de formação do aluno, o exercício de competência técnica e o compromisso profissional com a realidade do País e propiciar a complementação do ensino e da aprendizagem, constituindo-se instrumento de integração, de aperfeiçoamento técnico-cultural, científico e de relacionamento humano no âmbito da UnB.

Com isso, tem-se a contratação de estagiários que ainda não concluíram a graduação ou que possuem o ensino médio concluído. Outra modalidade de contratação de estagiários na universidade faz-se pelo Programa de Estágio Técnico para Graduados, regulamentado por meio da Resolução da Reitoria n. 44/2002

(UnB, 2002c). Por essa Resolução, a UnB contrata estagiários graduados, com até 18 meses de conclusão do curso, ou alunos de especialização, mestrado e doutorado.

O controle do pessoal estagiário é feito pela SRH, que informou a Unidade onde ocorreu o estágio e a respectiva remuneração. Cabe ressaltar que não incidem encargos sobre a contratação de estagiários (Quadro 8).

(+) Remuneração bruta
(+) Seguro contra acidentes pessoais

Fonte: elaboração própria.

Quadro 8 – Composição do custo de pessoal estagiário

No ano de 2003, a Universidade manteve em média 241 estagiários em ambos os programas, distribuídos nas diversas Unidades da Universidade.

5.3.5.1.4 Pessoal com bolsa de permanência²⁶

O Programa de Bolsa de Permanência é desenvolvido pela Diretoria de Desenvolvimento Social, do Decanato de Assuntos Comunitários da UnB, e é normatizado pela Resolução n. 001/1997 do Conselho de Administração da Universidade, objetivando, segundo seu art. 2º (UnB, 1997):

[...] proporcionar suporte financeiro que garanta a permanência, com rendimento acadêmico satisfatório, ao aluno com dificuldades financeiras para manutenção dos seus estudos na UnB, regularmente matriculado em curso de graduação, mediante atividades que contribuam para o desenvolvimento profissional, dentro de sua área de formação.

Pelo programa, o aluno-bolsista exerce atividades de prestação de serviço, de no máximo 15 horas semanais, em uma Unidade da Universidade, a qual é responsável por encaminhar, mensalmente, a folha de frequência à DDS (UnB,

²⁶ Este item utilizou como fonte os documentos fornecidos pela DDS e entrevista não estruturada com as servidoras Mônica Napoli L. de Melo, Técnica em Assuntos Educacionais e Maria Edelzita M. Costa, Programadora Cultural, em 20 fev. 2004.

1997), que providenciará o pagamento, conforme a quantidade de horas efetivamente apontadas pela Unidade.

Portanto, obteve-se da DDS as informações de custos para as Unidades onde os serviços foram prestados, por mês de competência. Ao longo do ano de 2003, a Diretoria registrou 684 bolsistas contratados. No entanto, segundo uma das servidoras entrevistadas, “este número não se refere ao número de bolsas autorizado, e sim ao número de alunos que passaram pelo programa durante o ano”. Isto ocorre devido à rotatividade de bolsistas, ou seja, existem casos de um aluno permanecer menos de trinta dias com a bolsa.

5.3.5.1.5 Pessoal com bolsa-monitoria

As bolsas-monitoria da UnB são normatizadas pela Resolução n. 008/1990 do Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão da UnB. Conforme o artigo 2º dessa Resolução, entende-se por monitoria (UnB, 1990):

[...] uma modalidade específica de ensino-aprendizagem, estabelecida dentro do princípio de vinculação exclusiva às necessidades de formação acadêmica do aluno de graduação e pós-graduação, e inserida no planejamento das atividades de ensino, pesquisa e extensão dos respectivos cursos.

Com base neste conceito, tem-se que as atividades de monitoria são parte dos insumos necessários à obtenção do ensino, sendo necessário, portanto, a inclusão do custo com os bolsistas-monitores na apuração do custo com o ensino.

Cabe ressaltar que as monitorias são classificadas em duas categorias: monitoria não remunerada e monitoria remunerada por bolsa. Ambas podem ocorrer nos cursos de graduação, mestrado e doutorado (UnB, 1990). Inclui-se na apuração do custo somente as monitorias remuneradas de graduação e pós-graduação, conforme alíneas a seguir:

- a) Monitoria de graduação²⁷ – a coordenação de monitoria de graduação tem disponível 500 bolsas por semestre, para serem concedidas às Unidades Acadêmicas. Em 2003, foram concedidas 988 bolsas de monitoria (graduação), sendo 491 no primeiro semestre e 497 no segundo semestre, distribuídas entre as Unidades. O custo histórico total de cada bolsa no ano base do estudo é de R\$ 300 por semestre, com o pagamento efetuado em três parcelas de R\$ 100;

No SIAFI o custo de todas as bolsas é registrado na unidade DEG (154168). Faz-se necessário, portanto, para apuração do custo de ensino, a distribuição às Unidades onde as monitorias são realizadas.

- b) Monitoria de pós-graduação – no ano de 2003, 10 (dez) Unidades Acadêmicas tiveram atividades de monitoria de pós-graduação remunerada, a saber: Faculdade de Estudos Sociais Aplicados, Faculdade de Arquitetura e Urbanismo, Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária, Faculdade de Tecnologia, Instituto de Ciências Biológicas, Instituto de Ciências Sociais, Instituto de Ciências Exatas, Instituto de Ciências Humanas, Instituto de Psicologia e Instituto de Química. Como essa bolsa é registrada no SIAFI na unidade DPP (154154), a qual exerce o seu controle, fez-se necessário efetuar a distribuição do custo às Unidades Acadêmicas citadas.

²⁷ Além das fontes citadas no texto, utilizou-se UnB (2004c), e entrevista não estruturada com a Sra. Nereida Santa Rosa Rodrigues, Coordenadora da Monitoria, PET e intercâmbio da DAIA/DEG, em 19 fevereiro de 2004.

5.3.5.1.6 Pessoal com bolsa do Programa Especial de Treinamento (PET)²⁸

O PET constitui-se de grupos tutoriais de aprendizagem compostos por alunos de graduação e um professor tutor. Compete aos grupos desenvolverem atividades extracurriculares a fim de complementar e/ou ampliar e de aprofundar os objetivos e os conteúdos programáticos que integram a grade curricular de cada curso (BRASIL, 2004).

No ano de 2003, 11 grupos encontravam-se ativos na UnB, distribuídos nos seguintes Institutos/Faculdades: Instituto de Relações Internacionais, Instituto de Ciências Humanas, Faculdade de Tecnologia, Instituto de Química, Instituto de Psicologia, Instituto de Ciências Exatas, Faculdade de Educação, Instituto de Ciências Sociais, Instituto de Ciências Biológicas e Instituto de Ciência Política.

As bolsas do PET são controladas pela DAIA/DEG, sendo, no SIAFI, executadas no DEG (154168). Portanto, faz-se necessária sua distribuição às unidades onde as atividades são executadas.

5.3.5.1.7 Pessoal terceirizado

O Decreto n. 2271/1997 instituiu que no âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional algumas atividades seriam objeto de execução indireta. O art. 1º, § 1º do decreto relaciona essas atividades:

As atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.

²⁸ Além das fontes citadas no texto, utilizou-se UnB (2004c), e entrevista com a Sra. Nereida Santa Rosa Rodrigues, Coordenadora da Monitoria, PET e intercâmbio do DAIA/DEG, em 19 fevereiro de 2004.

Na UnB, o desempenho dessas atividades no ano de 2003 foi feito por mão-de-obra terceirizada, decorrente de um processo licitatório, que originou o Contrato n. 602/2001. O contrato firmado entre a Universidade e a empresa contratada objetiva “atender aos serviços de limpeza, conservação, manutenção, proteção patrimonial e suportes operacionais, necessários aos sistemas organizacionais da CONTRATANTE”. Tem-se, portanto, que o pessoal terceirizado atua em diversas áreas da Universidade, tais como limpeza, cozinha, serviços administrativos etc. Pela natureza das áreas de atuação é possível constatar que a prestação do serviço ocorre nas Unidades Acadêmicas e nas Unidades não acadêmicas. Assim fez-se necessário para apuração do custo por aluno, calcular o custo com o pessoal terceirizado que atua em cada Unidade.

O controle do pessoal terceirizado é feito pela Prefeitura do *Campus*, que forneceu as informações necessárias para a apuração do custo.

5.3.5.1.8 Pessoal contratado por Fundações de Apoio

Com a finalidade de suprir a demanda de serviços especializados, a UnB possui contratação de pessoal por meio da Fundação Universitária de Brasília (FUBRA). Para obter o custo por Unidade da UnB desse pessoal, solicitou-se as informações à FUBRA, que as forneceu por meio da folha de pagamento impressa, pois segundo entrevista realizada com a Gerente do setor²⁹, o sistema não armazena os dados, ou seja, a cada nova folha (mês) os dados da folha anterior são apagados. Na folha de pagamento concedida para consulta, consta o código que identifica a Unidade da UnB em que o funcionário executa as atividades; porém, não

²⁹ Entrevista realizada com a Sra. Heloísa Helena Leali, Gerente de Recursos Humanos da FUBRA em 8 mar. 2004.

foi possível identificar todas as Unidades. Nesses casos, foi considerado como custo comum a todas as Unidades Acadêmicas.

O Quadro 9 mostra os elementos que compuseram a apuração do custo de pessoal contratado pela FUBRA. Em relação aos encargos livres, vale-transporte e vale-alimentação, atribuído ao pessoal de cada Unidade, adotou-se como base de distribuição a quantidade de funcionários.

(+) Proventos: salário bruto, férias, 13 ^o salário, adicionais, abonos, gratificações (não incluído salário-maternidade e salário-família, por serem proventos que não constituem custo)
(+) Encargos compulsórios: INSS patronal, FGTS e PIS
(+) Encargos livres: vale-transporte e vale-alimentação
(-) Faltas descontadas
(-) Vale transporte descontado do funcionário

Fonte: elaboração própria.

Quadro 9 – Composição do custo de pessoal contratado pelas Fundações de Apoio

5.3.5.2 Depreciação de bens permanentes

No SIAFI, não é possível obter o valor de depreciação dos bens permanentes, pois nele estão registrados o custo de aquisição dos bens permanentes móveis em um determinado período e os materiais/serviços gastos para construção de bens imóveis.

5.3.5.2.1 Depreciação de bens móveis

Para o cálculo da depreciação dos bens móveis da Universidade, utilizou-se como base de dados o sistema patrimonial da Instituição. Procedeu-se à apuração conforme a seguir:

- atualização do custo histórico de aquisição de todos os bens registrados no sistema patrimonial no período de 1/1/1994 a 31/12/2003, para 31 de dezembro de 2003, com base no índice INPC/IBGE;

→ aplicação do percentual depreciado conforme período de uso. Utilizou-se o período de dez anos de vida útil, conforme Tsakloglou e Antoninis (1999).

A UnB possui, ainda, em sua estrutura, uma marcenaria que fabrica móveis para as Unidades da Instituição, de acordo com a demanda, e para a comunidade externa. Os móveis para a comunidade interna são incorporados ao patrimônio juntamente com as aquisições efetuadas no mercado. O custo da incorporação é formado pela matéria-prima e mão-de-obra. A depreciação desses bens foi calculada juntamente com os demais.

Os bens recebidos em doação devem ser avaliados pelo seu valor justo de mercado (CFC, 2003); porém as doações recebidas pela Universidade são registradas pelo valor simbólico de R\$ 0,01. Portanto, a mensuração da depreciação desses bens ficou prejudicada por tal avaliação.

5.3.5.2.2 Depreciação de bens imóveis

A informação da área construída é crucial para o cálculo da depreciação dos bens imóveis, indicador das atividades de limpeza, manutenção e segurança. Assim, obteve-se da Coordenadoria de Cadastro e Comunicação Visual/Diretoria de Engenharia e Arquitetura/Prefeitura do *Campus* a área da Universidade separada por Unidades Acadêmicas, Unidades Administrativas (Anexo B).

Para o cálculo das áreas, foram seguidos os seguintes critérios³⁰: a hierarquia foi baseada no organograma da UnB; nos prédios utilizados por vários centros/órgãos não foram consideradas as áreas públicas, como sanitários e corredores externos; os espaços utilizados por mais de um Centro de

³⁰ Informações fornecidas pela Sra. Mona Lisa Lobo de Souza Choas, em 11 maio 2004.

Custo/departamento foram considerados conjuntamente, como a FM e a FS; foi possível obter a área do Centro de Custo e da Unidade, a qual pertence.

O período de depreciação de um bem imóvel varia conforme a construção do país. Daneshvary e Clauretie (2001) utilizaram 1% ao ano em escolas estadunidenses. Conforme entrevista com um Engenheiro Civil da PRC³¹, no Brasil, e considerando as construções da UnB, o período de depreciação dos bens imóveis é de 50 anos, ou seja, 2% ao ano. Para o cálculo do custo do metro quadrado de construção utilizou-se a média do custo das obras contratadas (terceirizadas) nos nove anos anteriores a este trabalho (Quadro 10).

Construções	Ano	Custo	Custo Atualizado ^a	Área	Metro (R\$)
Almoxarifado/Editora/Patrimônio	1997	775.547	1.259.243	2.168,75	580
CEFTRU	1998	619.198	980.884	1.806	543
Centro de Segurança	1999	79.066	115.512	400	288
Pavilhão Anísio Teixeira	1999	1.332.924	1.947.346	2.880	676
Pavilhão João Calmon	2000	1.332.924	1.849.823	2.880	642
Centro Comunitário	2001	783.683	993.761	1.755	566
Cobertura Centro Comunitário	2001	680.000	862.284	2.444	352
Campus de Planaltina	2002	1.403.743	1.551.366	2.640	587
Espaço Assistencial	2003	208.687	208.687	795	262
Custo médio do metro quadrado					549

Fonte: Relatório de obras executadas da DENA/PRC.

^a Atualizado para 31 de dezembro de 2003 com base no índice INPC/IBGE de 31 de dezembro de cada ano.

Quadro 10 – Custo do metro quadrado dos bens imóveis

5.3.5.3 Material de consumo

O material de consumo utilizado pelas Unidades é adquirido pela DRM, através de licitação, e armazenado no Almoxarifado Central, sendo a distribuição às Unidades feita mediante requisição. Assim, a aquisição efetuada em determinado período, compõe no SIAFI as despesas correntes executadas pela DRM e não

³¹ Entrevista não estruturada realizada com o Sr. Edson Oliveira Machado, Engenheiro Civil aposentado da UnB que atualmente presta serviço a DENA/PRC/UnB, em 24 maio 2004.

representam o custo de material de consumo, tendo em vista a existência de estoque inicial e final. Segundo Reis (2004, p. 8):

[...] o fato de se empenhar em uma dotação de material de consumo não significa que se está realizando uma despesa ou mesmo se imputando custos, mas apenas se provisionado para a aquisição de materiais para utilização futura. Significa que os materiais adquiridos foram estocados e serão requisitados à medida que à atividade ou programa de trabalho em execução necessitá-los.

Portanto, obteve-se o custo de material de consumo utilizado pelas Unidades pelo SIMAR que registra o custo pela média ponderada. Para tanto, considerou-se que as Unidades mantêm estoque zero. No caso do RU, além dos materiais de expediente, incluiu-se nesse elemento os insumos necessários para as refeições, sendo o custo total de material de consumo, obtido do próprio programa de controle de estoque da Unidade.

5.3.5.4 Telefone

O controle das faturas telefônicas é feito pela Prefeitura do *Campus*, que ao recebê-las envia aos responsáveis para aferição. No ano de 2003, esse controle era feito manualmente. Portanto, não havia registros informatizados do custo por unidade. Para obtê-lo, fez-se necessário catalogar as faturas. Como a Universidade mantém aproximadamente 1.219 linhas telefônicas, para fins desta pesquisa, registrou-se aproximadamente 14.628 faturas telefônicas. Em alguns meses faltaram faturas, procedeu-se, então, ao registro pela média dos meses com fatura de cada ramal.

Existem casos – o CESPE, por exemplo – em que o custo de despesas com telefone é registrado na própria Unidade, sendo na apuração contemplado no elemento “despesas correntes”.

5.3.5.5 Combustível

O combustível utilizado pelos veículos da Universidade é controlado pela Coordenadoria de Transportes da PRC, que mantém o registro do fornecimento para as Unidades que possuem veículo próprio e por veículos nos casos de uso comum. Na primeira situação, atribuiu-se o custo do combustível como um elemento de custo na apuração das Unidades. No segundo caso, ele compôs o custo da Coordenadoria de Transportes.

5.3.5.6 Periódicos eletrônicos

Os periódicos eletrônicos disponíveis para a comunidade da UnB, são adquiridos pela CAPES para todas as IFES. Segundo informações do próprio órgão³², as aquisições realizadas em 2003 custaram para cada aluno das IFES (graduação e pós-graduação) U\$ 22. Portanto, para apuração do custo multiplicou-se R\$ 2,8884 (cotação oficial do dólar em 31/12/2003) pelo número de alunos de cada Instituto/Faculdade (Apêndice E).

5.3.5.7 Outros custos

Compreende este grupo as despesas correntes e os elementos apurados na PRC, como materiais de reforma, outros materiais, serviços em geral, locação de veículos. As despesas correntes são os recursos executados diretamente pelas Unidades, nos quais incluem-se os relativos a convênios para prestação de serviços.

³² Entrevista por telefone realizada com a Sra. Elenara Chaves/CAPES, em 18 mar. 2004.

Efetuu-se um exame pelo SIAFI na versão gerencial, a fim de detectar os montantes significativos, que foram excluídos do total de despesas correntes.

5.3.5.8 Água e energia elétrica

A Lei n. 227, de 9 de janeiro de 1992 (DF, 1992) – posteriormente alterada pela Lei n. 464, de 22 de junho de 1993 (DF, 1993) – isentou as entidades de utilidade pública do pagamento de água e energia, nos seguintes termos: Art. 1º “Ficam isentas do Imposto Territorial Predial Urbano e das taxas e tarifas pelo fornecimento de água e energia elétrica, as entidades assistenciais e beneficentes, declaradas de utilidade pública do Distrito Federal”. A Universidade de Brasília, amparada pela Lei n. 2.010, de 28 de julho de 1998 (DF, 1998), que, em seu artigo 1º, reconhece a Fundação Universidade de Brasília como entidade de utilidade pública do Distrito Federal, torna-se isenta do pagamento de água e energia. Com base nessas informações e nos critérios de apuração de custo definidos na seção 5.2, a água e a energia elétrica não compõem o custo de ensino apurado neste estudo.

6 RESULTADOS

O custo total do ensino representa 29,06% das despesas orçamentárias totais (correntes e capital) executadas no período estudado³³. Em relação ao custo total das Unidades Acadêmicas (acrescido o custo do ensino do hospital, salas de uso comum e CDT), o custo do ensino representa 59,97% $((118.659.677/197.860.810) \times 100)$.

A composição do custo total das Unidades Acadêmicas demonstrou que 62,85% $((124.352.708/197.860.810) \times 100)$ refere-se a custo de pessoal. Porém, o custo de pessoal diretamente relacionado ao ensino representa 20,82% $((41.188.970/197.860.810) \times 100)$ do custo total das Unidades Acadêmicas e 34,71% $((41.188.970/118.659.677) \times 100)$ do custo do ensino refere-se a pessoal direto. Observa-se que no esforço do corpo docente despendido somente ao ensino, os Institutos/Faculdades variaram entre 19,85% e 51,06%, sendo em média 34,21% para a Universidade.

O custo do ensino e custo por aluno para a Universidade de Brasília em 2003 foi de R\$ 118.659.677 e R\$ 5.187, respectivamente (Apêndice F). O custo por aluno apurado para os institutos/faculdades encontrou resultados que variaram de R\$ 3.016 a R\$ 15.609, sendo o custo médio de R\$ 5.522 e o desvio padrão de R\$ 2.831. A Tabela 7 apresenta o custo do ensino e custo por aluno por Instituto/Faculdade com os respectivos cursos.

³³ Excluídas despesas de pagamento do pessoal inativo/pensionista. Corrigido para 31 de dezembro de 2003, tendo como base 30 de junho de 2003, pelo índice INPC/IBGE.

Tabela 7 – Custo do ensino e custo por aluno em 2003 (R\$)

Instituto/Faculdade	Custo do Ensino	Custo por Aluno
Faculdade de Estudos Sociais Aplicados		
Administração		
Administração Noturno		
Arquivologia Noturno		
Biblioteconomia	9.661.206	3.898
Ciências Contábeis		
Ciências Contábeis Noturno		
Administração (mestrado)		
Ciência da Informação (mestrado/doutorado)		
Ciências Contábeis (mestrado)		
Faculdade de Comunicação Social		
Comunicação Social	3.180.198	5.252
Comunicação (mestrado/doutorado)		
Faculdade de Arquitetura e Urbanismo		
Arquitetura e Urbanismo	3.030.951	6.476
Arquitetura e Urbanismo (mestrado/doutorado)		
Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária		
Agronomia		
Medicina Veterinária	6.684.015	8.466
Agronegócios (mestrado)		
Ciências Agrárias (mestrado)		
Faculdade de Direito		
Direito	2.338.684	3.375
Direito Noturno		
Direito (mestrado)		
Faculdade de Educação		
Pedagogia	5.274.825	3.587
Pedagogia Noturno		
Educação (mestrado)		
Faculdade de Educação Física		
Educação Física	2.479.753	6.888
Faculdade de Medicina		
Medicina		
Ciências Médicas (mestrado/doutorado)	9.622.842	15.609
Clinica Médica (mestrado)		
Medicina Tropical (mestrado/doutorado)		
Patologia Molecular (mestrado/doutorado)		
Faculdade de Ciências da Saúde		
Enfermagem e Obstetrícia		
Ciências Farmacêuticas		
Nutrição	11.574.892	9.146
Odontologia		
Ciências da Saúde (mestrado/doutorado)		
Nutrição Humana (mestrado)		

(continuação)

Instituto/Faculdade	Custo do Ensino	Custo por Aluno
Faculdade de Tecnologia		
Engenharia Civil		
Engenharia de Redes e Comunicação		
Engenharia Elétrica		
Engenharia Florestal		
Engenharia Mecânica		
Engenharia Mecatrônica		
Ciências Florestais (mestrado)	18.921.669	6.894
Ciências Mecânicas (mestrado)		
Geotecnia (mestrado/doutorado)		
Engenharia Elétrica (mestrado/doutorado)		
Engenharia Mecânica (mestrado)		
Estruturas e Construção Civil (mestrado/doutorado)		
Sistemas Mecatrônicos (mestrado)		
Tecnologia Ambiental e Recursos Hídricos (mestrado/doutorado)		
Transportes (mestrado)		
Instituto de Ciências Biológicas		
Ciências Biológicas		
Ciências Biológicas Noturno		
Biologia Animal (mestrado/doutorado)	5.067.998	5.058
Botânica (mestrado)		
Ciências Biológicas (mestrado/doutorado)		
Ecologia (mestrado/doutorado)		
Fitopatologia (mestrado/doutorado)		
Instituto de Ciências Sociais		
Ciências Sociais		
Antropologia (mestrado/doutorado)	2.249.483	3.313
Ciências Sociais (mestrado/doutorado)		
Sociologia (mestrado/doutorado)		
Instituto de Artes		
Artes Cênicas		
Artes Plásticas		
Artes Plásticas Noturno		
Desenho Industrial	7.426.549	5.700
Educação Artística		
Educação Artística Noturno		
Música		
Artes (mestrado)		
Instituto de Ciências Exatas		
Ciência da Computação		
Estatística		
Computação		
Matemática	4.266.371	3.195
Matemática Noturno		
Ciência da Computação (mestrado)		
Informática (mestrado)		
Matemática (mestrado/doutorado)		

(continuação)

Instituto/Faculdade	Custo do Ensino	Custo por Aluno
Instituto de Física		
Física		
Física Noturno	1.787.838	3.565
Física (mestrado/doutorado)		
Instituto de Geociências		
Geologia	2.375.181	7.737
Geologia (mestrado/doutorado)		
Instituto de Ciências Humanas		
Ciências Econômicas		
Filosofia		
Geografia		
História		
Serviço Social	6.580.799	3.721
Filosofia (mestrado)		
Economia (mestrado/doutorado)		
Geografia (mestrado)		
História (mestrado/doutorado)		
Política Social (mestrado/doutorado)		
Instituto de Letras		
Letras		
Letras Noturno		
Letras Espanhol Noturno		
Letras Japonês Noturno	6.009.852	3.016
Letras – Tradução		
Linguística (mestrado/doutorado)		
Linguística Aplicada (mestrado)		
Literatura (mestrado/doutorado)		
Instituto de Psicologia		
Psicologia	2.819.619	3.547
Psicologia (mestrado/doutorado)		
Instituto de Ciência Política		
Ciência Política	1.796.922	4.184
Ciência Política (mestrado)		
Instituto de Química		
Química	3.382.983	4.091
Química Noturno		
Química (mestrado/doutorado)		
Instituto de Relações Internacionais		
Relações Internacionais	2.127.046	4.764
Relações Internacionais (mestrado/doutorado)		

Fonte: elaboração própria.

A apuração do custo por aluno foi efetuada por instituto/faculdade; porém existe uma certa homogeneidade entre os cursos, o que pode levar uma boa aproximação do custo por aluno por curso.

A partir do resultado obtido no custo por aluno, verificaram-se possíveis variáveis que pudessem presumir o comportamento dos custos. As variáveis, número total de alunos das Unidades Acadêmicas, área física, dedicação do corpo docente ao ensino, custo dos bens móveis, número de professores doutores, número de professores mestres, número de professores especialistas, número de professores graduados, números de professores em dedicação exclusiva e/ou 40 horas, número de professores de 20 horas ou 12 horas, número de funcionários, número de alunos da graduação, número de alunos da pós-graduação, créditos ofertados e créditos demandados (Apêndice G) foram testadas na regressão linear *Backward*, por considerar-se que possuem importância equivalente³⁴. Para tanto, utilizou-se o programa estatístico SPSS, sendo selecionadas as variáveis, conforme o modelo a seguir:

$$(\text{CUSTO POR ALUNO})_{UA} = \beta_0 + \beta_1(\text{FUNCIONÁRIOS})_{UA} - \beta_2(\text{ALUNOSGRAD})_{UA} - \beta_3(\text{OFERTA})_{UA}$$

sendo,

$(\text{CUSTO POR ALUNO})_{UA}$	= custo por aluno para cada unidade acadêmica
$(\text{FUNCIONÁRIOS})_{UA}$	= número de funcionários da unidade acadêmica
$(\text{ALUNOSGRAD})_{UA}$	= número de alunos da graduação da unidade acadêmica
$(\text{OFERTA})_{UA}$	= proporção de créditos ofertados entre unidades acadêmicas

O coeficiente de determinação (r^2) de 0,691, o F de 13,39 e o $p > 0,01$, aliado a significância do teste t para as variáveis analisadas, mostram a robustez do modelo (Tabela 8). Os sinais dos betas são como o esperado. O coeficiente de determinação revela que 69% da variação do custo por aluno é explicada pelo modelo.

³⁴ Método utilizado também por Janot (2001).

Tabela 8 – Variáveis do modelo

Variável	Beta	T	Significância	Sinal Esperado	Sinal Obtido
Constante	8.062,085	7,040	0,000	+	+
FUNCIONÁRIOS	79.792,685	4,041	0,001	+	+
ALUNOSGRAD	-3,937	-4,850	0,000	-	-
OFERTA	-9.181,979	-4,595	0,000	-	-

Fonte: elaboração própria.

Assim, com base no modelo e nos resultados encontrados em 2003 (Tabelas 7 e 8) é possível inferir que: 1) o custo por aluno aumenta quando o número de funcionários das Unidades Acadêmicas aumentam; 2) o custo por aluno aumenta quando o número de alunos da graduação diminui; 3) o custo por aluno aumenta quando se reduz a oferta de créditos.

O aumento no número de funcionários provoca aumento no custo de pessoal, e, provavelmente, a necessidade de maior número de equipamentos, como computadores. Devido à existência de grande proporção de custos fixos nas Unidades Acadêmicas, a redução no número de alunos faz com que haja capacidade ociosa dos recursos existentes, provocando acréscimo no custo por aluno. Em virtude de ocorrer oferta de créditos entre departamentos, parte dos custos fixos é distribuída entre eles. Com isso, as Unidades que oferecem parte de sua capacidade a outra Unidade, está otimizando o uso de sua estrutura física.

Outras experiências de apuração de custo mostram um resultado bastante elevado de custo por aluno, se comparado ao encontrado na presente pesquisa. O Relatório da Comissão sobre Custo na Educação Superior dos Estados Unidos apresentou que, em média, o custo por aluno em 1996 naquele país era de U\$ 12.416 (THE NATIONAL COMMISSION ON THE COST OF HIGHER EDUCATION, 2004), enquanto na Universidade de Brasília, foi de R\$ 5.187. No caso da Argentina, o custo variou entre U\$2.000 e U\$10.000 (ROZADA; MENENDEZ, 2002).

Na Nigéria, o custo das áreas de Ciências Agrárias e Ciências da Saúde custaram 7 e 6 vezes a mais que a área de Direito, respectivamente (AJAYI, 1988). Na Universidade de Brasília, foi de 2,5 e 2,7 vezes, respectivamente.

Apesar dos resultados do presente estudo apontarem a Faculdade de Medicina com o maior custo por aluno na universidade pesquisada, ao se comparar com pesquisas realizadas nos Estados Unidos, observa-se que o custo está bastante inferior. O custo com o curso de Medicina na University of Texas – Houston Medical School, no período de 1994-1995, foi de U\$ 43.993 (FRANZINI; LOW; PROLL, 1997). Rein et al. (1997) apuraram um custo anual para o aluno de Medicina na University of Virginia, também no período de 1994-95, de U\$ 357.000. Na Universidade de Brasília, o custo por aluno da Faculdade de Medicina.a foi de R\$ 15.609 (Tabela 7).

7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A redução do financiamento público às Instituições Federais de Ensino Superior, aliada à importância da apuração de custos para o gerenciamento adequado dos recursos dessas instituições e à necessidade de aplicação de metodologias para contribuir a um uso mais eficiente dos recursos, faz com que as IFES busquem ferramentas que auxiliem no processo de tomada de decisão. Nesse prisma, a pesquisa determinou o custo por aluno em uma instituição de ensino superior, por meio de um estudo de caso, no qual foi objeto, a Universidade de Brasília. Assim, descreve-se a seguir as conclusões obtidas.

Como se pôde constatar no decorrer da pesquisa, a Universidade de Brasília é uma instituição de multiprodutos, destacando-se como principais: o ensino, a pesquisa e a extensão. Possui como fonte de captação de recursos a prestação de serviço à comunidade externa, sendo que, em 2003, 35% dos recursos orçamentários foram provenientes de arrecadação própria. Algumas de suas unidades são responsáveis por boa parcela dessa prestação, não se constituindo, no entanto, em insumos necessários à obtenção do produto ensino.

O custo por aluno apurado para a Universidade, em 2003, é da ordem de R\$ 5.187. A apuração do custo por aluno para cada Instituto ou Faculdade encontrou resultados que variaram de R\$ 3.016 a R\$ 15.609, sendo o maior custo apresentado pela Faculdade de Medicina e o menor custo o do Instituto de Letras. A análise de regressão efetuada mostrou que as variáveis número de funcionários, número de alunos da graduação e créditos ofertados são capazes de presumir 69% do comportamento do custo por aluno.

O custo do ensino na Universidade de Brasília representa 29,06% das despesas orçamentárias (correntes e de capital) executadas no período estudado e

59,97% do custo total das Unidades Acadêmicas. Apesar de o custo com pessoal representar 62,85% do custo total das Unidades Acadêmicas, 34,71% do custo de ensino se referem a pessoal direto.

Aponta-se os seguintes elementos que compõem o custo do ensino na Universidade de Brasília: pessoal – técnico e docente efetivo, docente substituto, docente visitante, prestador de serviço, estagiário, bolsistas (permanência, monitoria e PET), terceirizado e contratado pelas fundações –; depreciação de bens permanentes; material de consumo; telefone; combustível; periódicos eletrônicos; materiais de reforma; materiais diversos; serviços em geral; locação de veículos; e em algumas situações as despesas correntes.

Verificou-se que a apuração de custo fornece a informação dos recursos empregados em uma determinada Unidade Acadêmica da Universidade, o que subsidia decisões de uso da capacidade disponível, aplicação de ações racionais para propiciar maior eficiência na alocação dos recursos, bem como, pode ser uma variável no cálculo do retorno auferido pelos investimentos públicos efetuados em uma área de conhecimento específica.

Pelo estudo, foi possível constatar e confirmar alguns pontos que justificam a complexidade em se apurar custos em universidades, tais como: determinados laboratórios e insumos são utilizados concomitantemente para atividades de ensino e pesquisa; existência de custos em que os recursos financeiros são controlados por outros órgãos; inexistência de controle de tempo na execução das atividades para cada um dos produtos.

Apesar de existir certa homogeneidade nos cursos de cada Unidade Acadêmica, é recomendável que a apuração de custo fosse feita por curso. Observou-se, inicialmente, que a dificuldade encontrada para se apurar o custo por

aluno por curso, tendo como base de dados principal para as Unidades Acadêmicas o SIAFI, deve-se ao fato que algumas unidades possuem mais de um curso sob seu controle, como é o caso da Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária. Dessa forma, para se chegar ao nível de apuração por curso, será necessário aprofundar as pesquisas.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N. Management accounting: a personal history. **Journal of Management Accounting Research**, ABI/INFORM Global, v. 15, p. 249-253, 2003.
- AJAYI, T. An analysis of recurrent unit cost of higher education: Ogun State University. **Higher Education Policy**. v. 1, n. 4, 1988.
- AMARAL, N. C. **Estado e financiamento universitário no Brasil: o fundo público federal e as instituições federais de ensino superior (1989-2001)**. 2002. 231 f. Tese (Doutorado em Educação). Universidade Metodista de Piracicaba, Taquaral, 2002.
- BALAKRISHNAN, R.; DEJONG, D. V. The role of cost allocations in the acquisition and use of common resources. **Contemporary Accounting Research**, v. 9, n. 2, p. 395-414, 1993.
- BALAKRISHNAN, R.; SIVARAMAKRISHNAN, K. A critical overview of the use of full-cost data for planning and pricing. **Journal of Management Accounting Research**, ABI/INFORM Global. v. 14, p. 3-29, 2002.
- BAUMOL, W. J.; BLACKMAN, S. A. B. How to think about rising college costs. **Planning for Higher Education**, v. 23, n. 4, p. 1-7, 1995.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BJORNENAK, T. Understanding cost differences in the public sector – a cost drivers approach. **Management Accounting Research**, Academic Press, v. 11, p. 193-211, 2000.
- BRASIL. Ministério da Educação e do Desporto. Secretaria de Educação Superior. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília, jan. 1994.
- _____. Decreto n. 2.271, de 7 de julho de 1997. Dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, e dá outras providências. Brasília, 7 jul. 1997.
- _____. Tribunal de Contas da União. Decisão Plenária n. 408. **Relatório Consolidado de Auditoria Operacional**, Brasília, 24 de abr. 2002a.
- _____. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Superior. **Dados e Indicadores das Instituições Federais de Ensino Superior 2000**, Brasília, nov. 2002b.
- _____. Ministério da Educação. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Disponível em: <http://www.inep.gov.br/imprensa/noticias/censo/superior/news03_03.htm>. Acesso em: 28 out. 2003a.

_____. Lei Complementar n. 101/2000, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 7 nov. 2003b.

_____. Ministério da Educação. **Manual de Orientações Básicas**. 2002. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br/sesu/pet.shtm>> Acesso em: 16 mar. 2004.

BRINKMAN, P. T. The economics of higher education: focus on cost. In: MIDDAUGH, M. F. (Org.). **Analyzing costs in higher education**: what institutional researchers need to know. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 2000. p. 5-17.

BORINS, S. Lessons from the new public management in commonwealth nations. *International Public Management Journal*, JAI Press, v. 1, n. 1, p. 37-58, 1998.

BOWEN, H. R. **The costs of higher education**: how much do colleges and universities spend per student and how much should they spend? San Francisco: Jossey Bass Publishers, 1980.

BROWN, W. A.; GAMBER, C. **Cost containment in higher education**: issues and recommendations. ASHE-ERIC Higher Education Report, v. 28, n. 5. San Francisco: Jossey-Bass, 2002.

BURTON, N. Costing initial teacher education: do institutions cost their primary provision? **Higher Education Quarterly**, Blackwell Publishers, v. 54, n. 3, p. 259-273, 2000.

CALLAN, S. J. SANTERRE, R. E. The production characteristics of local public education: a multiple product and input analysis. **Southern Economic Journal**, ABI/INFORM Global. v. 57, n. 2, p. 468-479, 1990.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Orçamento da União**. Execução Orçamentária. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/Internet/orcament/Principal/exibe.asp?idePai=2&cadeia=0@>> Acesso em: 16 de abr. 2004.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. **Public Money & Management**, CIPFA, p. 13-20, jan./2003.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Brasília, 2003.

COOPER, S. T.; COHN, E. Internal rates of return to college education in the United States by sex and race. **Journal of Education Finance**, v. 23, n. 1, p. 101-133, 1997.

CUTT *et al.* Do you have enough cost information to make good decisions? **Nonprofit World**, v. 15. n. 6. p. 41-47, 1997.

DANESHVARY, N.; CLAURETIE, T. M. Efficiency and costs in education: year-round versus traditional schedules. **Economics of Education Review**, Elsevier Science, v. 20, p. 279-287, 2001.

DAVIES, A.; THOMAS, R. Managerialism and accountability in higher education: the gendered nature of restructuring and the costs to academic service. **Critical Perspectives on Accounting**, Elsevier Science, n. 13, p. 179-193, 2002.

DISTRITO FEDERAL. Lei n. 227, de 9 de janeiro de 1992. Isenta do pagamento de Imposto Territorial Urbano, e das taxas pelo fornecimento de água e energia elétrica, entidades assistenciais e beneficentes, declaradas de utilidade pública do Distrito Federal. Brasília, 9 jan. 1992.

_____. Lei n. 464, de 22 de junho de 1993. Altera dispositivo da Lei n. 227 de 9 de janeiro de 1992. Brasília, 22 jun. 1993.

_____. Lei n. 2.010, de 4 de agosto de 1998. Reconhece a Fundação Universidade de Brasília como entidade de utilidade pública do Distrito Federal. Brasília, 4 ago. 1998.

DEMSKI, J. S.; FELTHAM, G. A. **Cost determination**: a conceptual approach. Ames: The Iowa State University Press, 1976.

DOOST, R. K. Cost allocation: what purpose does it serve? **Managerial Auditing Journal**, v. 11, iss. 8, p. 14, 1996.

DUNDAR, H.; LEWIS, D. Equity, quality and efficiency effects of reform in Turkish. **Higher Education Policy**, Elsevier Science, v. 12, p. 343-366, 1999.

DYKE, F. L. Understanding expenditure data. In: MIDDGAUGH, M. F. (Org.). **Analyzing costs in higher education**: what institutional researchers need to know. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 2000. p. 19-30.

EICHER, J. The financing of education: an economic issue? **European Journal of Education**, Blackwell, v. 35, n. 1, p. 33-44, 2000.

EHRENBERG, R. G. Adam Smith goes to college: an economist becomes an academic administrator. **The Journal of Economic Perspectives**, v. 13, n. 1, p. 99-116, 1999.

FERRARI, A. T. **Metodologia da ciência**. 3. ed. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.

FRANZINI, L.; LOW, M. D.; PROLL, M. A. Using a cost-construction model to assess the cost of educating undergraduate medical students at the University of Texas - Houston Medical School. **Academic Medicine**, v. 72, n. 3, p. 228-237, mar 1997.

GAETANI, F.; SCHWARTZMAN, J. Indicadores de produtividade nas universidades federais. **Educação Brasileira**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 83-104, 1990.

GAL-OR, E. Strategic cost allocation. **Journal of Industrial Economics**, v. 41. n. 4, p. 387-402, 1993.

GANDER, J. P. Academic research and teaching productivities: a case study. **Technological Forecasting and Social Change**, Elsevier Science, v. 49, p. 311-319, 1995.

GARNER, P. S. **Evolution of cost accounting to 1925**. Montgomery: University of Alabama, 1954. Disponível em:
<<http://weatherhead.cwru.edu/accounting/old/pub/garner/scroll/chapters/chap1.htm>>. Acesso em: 10 out. 2003.

GARRISON, R. H; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro, 2001.

GODDARD, A.; OOI, K. Activity-based costing and central overhead cost allocation in universities: a case study. **Public Money & Management**, p. 31-38, jul-set. 1998.

GROOT, H.; MCMAHON, W. W.; VOLKWEIN, F. The cost structure of american research universities. **The Review of Economics and Statistics**, MIT Press, v. 73, n. 3, p. 424-431, ago. 1991.

HEMMER, T. Allocations of sunk capacity costs and joint costs in a linear principal. **The Accounting Review**, ABI/INFORM Global, v. 71, n. 3, p. 419-432, jul. 1996.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HILMER, M. J. Redistributive fee increases, net attendance costs, and the distribution of students at the public university. **Economics of Education Review**, Elsevier Science, v. 20, p. 551-562, 2001.

HIROMOTO, T. Another hidden edge – Japanese Management Accounting. In: COOPER, R.; KAPLAN, R. S. **The design of cost management systems: text, cases, and readings**. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1991, p. 461-465.

HOLLOWELL, D. E.; SCHIAVELLI, M. D. The importance of cost data: a view from the top. In: MIDDAUGH, M. F. (Org.). **Analyzing costs in higher education: what institutional researchers need to know**. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 2000. p. 75-87.

HOQUE, Z. Just-in-time production, automation, cost allocation practices and importance of cost information: an empirical investigation in New Zealand – based manufacturing organizations. **British Accounting Review**, Academic Press, v. 32, p. 133-159, 2000.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HOSTMARK-TARROU, A. The evaluation of structures in European university. **European Journal of Education**, European Institute of Education and Social Policy, v. 34, n. 3, p. 267-281, 1999.

IFAC. International Federation of Accounting. Perspectives on cost accounting for government – international public sector study. *Study 12*. September 2000. Disponível em: <<http://www.ifac.org/PublicSector/>> Acesso em: 19 de março de 2004.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JAMES, E. Product mix and cost disaggregation: a reinterpretation of the economics of higher education. **The Journal of Human Resources**, v. 13, n. 2, primavera 1978.

JANOT, M. M. **Modelos de previsão de insolvência bancária no Brasil**. Trabalhos para Discussão nº 13. Brasília: Banco Central do Brasil, 2001.

JENSEN, M. C. The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. **Journal of Finance**, v. 48, n. 3, p. 831-880, 1993.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Theory of the firm**: managerial behavior, agency costs and ownership structure. Disponível em: <<http://www.sciences-sociales.ens.fr/~adirer/textes/Jensen-Meckling.pdf>> Acesso em: 24 out. 2003.

JOHNSTONE, D. B. The economics and politics of cost sharing in higher education: comparative perspectives. **Economics of Education Review**, Elsevier, v. in press.

JONES, L. R.; THOMPSON, F.; ZUMETA, W. Reform of budget control in higher education. **Pergamon Journals**, v. 5, n. 2, p. 147-158, 1986.

KAM, V. **Accounting Theory**. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.

KAPLAN, R. S.; The role for empirical research in management accounting. **Accounting Organizations and Society**, v. 11, n. 4/5, p. 429-452, 1986.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

KATHLEEN, E. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**. Academy of Management, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

KAY, J. **Fundamentos do sucesso empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: EPU, 1980.

KICKERT, W. J. M. Public Governance in the Netherlands: an alternative to Anglo-American “managerialism”. **Public Administration**, Blackwell Publishers, v. 75, p. 731-752, 1997.

KOSHAL, R. K.; KOSHAL, M. Economies of scale and scope in higher education: a case of comprehensive universities. **Economics of Education Review**, Elsevier Science, v. 18, p. 269-277, 1999.

LIAO, S. S. The matching concept and cost allocation. **Accounting and business research**, p. 228-235, verão 1979.

LESLIE, L. L.; RHOADES, G. Rising administrative costs: seeking explanations. **The Journal of Higher Education**, v. 66, n. 2, p. 187-212, Mar-Abr. 1995.

LIVINGSTONE, J. L. Input-output analysis for cost accounting, planning and control. In: ANTON, H. R.; FIRMIN, P. A.; GROVE, H. D. **Contemporary issues in cost and managerial accounting: a discipline in transition**. 3nd ed. Boston: Houghton Mifflin Company, 1978.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada**: com comentários atualizados à lei de responsabilidade fiscal. Rio de Janeiro: IBAM, 2002.

MACPHERSON, M. S.; SCHAPIRO, M. O. Funding roller coaster for public higher education. **Policy Forum**, Science. v. 302, p. 1.157, 2003.

MAGEE, R. P. Variable cost allocation in a principal/agent setting. **The Accounting Review**, v. 63, n. 1, p. 42-54, 1988.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASSY, W. F.; ZEMSKY, R. Faculty discretionary time: departments and the "academic ratchet". **Journal of Higher Education**, Ohio State University Press, v. 65, n. 1, p. 1-22, jan.-fev. 1994.

MIDDAUGH, M. F. How much do faculty really teach? **Planning for Higher Education**, v. 27, n. 2, p. 1-11, inverno 1998.

MILLER, B. L.; BUCKMAN, A. G. Cost allocation and opportunity costs. **Management Science**, v. 33, n. 5, may 1987.

MILLER, J. G.; VOLLMANN, T. E. The hidden factory. In: COOPER, R.; KAPLAN, R. S. **The design of cost management systems**: text, cases, and readings. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1991. p. 346-354.

MOURA, J. F. M. O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras. 2003. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

NEUMANN, R.; GUTHRIE, J. The corporatization of research in Australian higher education. **Critical Perspectives on Accounting**, Elsevier Science, v. 13, p. 721-741, 2002.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Case study research in management accounting and control. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 45-65, 1994.

PEÑALOZA, V. **Um modelo de análise de custos do ensino superior**. Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior. V. 2, p. 3. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

REIN, M. F. et al. Defining the cost of educating undergraduate medical students at the University of Virginia. **Academic Medicine**, v. 72, n. 3, p. 218-227, mar.1997.

REIS, H. C. **Contabilidade e gestão governamental: estudos especiais**. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

RIBEIRO, D. **Universidade de Brasília**. Brasília: Ministério da Educação e Cultura, 1962.

ROONEY, P. T.; BORDEN, V. M. H.; THOMAS, T. How much does instruction and research really cost? **Planning for Higher Education**, v. 27, n. 3, p. 42-54, 1999.

ROTHSCHILD, M.; WHITE, L. J. The analytics of the pricing of higher education and other services in which the customers are inputs. **The Journal of Political Economy**, ABI/INFORM Global, v. 103, n. 3, p. 573-586, jun. 1995.

ROZADA, M. G.; MENENDEZ, A. Public university in Argentina: subsidising the rich? **Economics of Education Review**, Elsevier Science, v. 21, p. 341-351, 2002.

SANTOS, A. R. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 3. ed. Rio de Janeiro: DP & A, 2000.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHWARTZMAN, S. **O ensino superior no Brasil: 1998**. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/download/cibec/1998/textos>>. Acesso em: 23 out. 2003.

SILVA, C. A. T. Utilização do custeio por absorção para fins gerenciais. **Revista UnB Contábil**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 96-105, 1998.

_____(Org.). **Custo no setor público**. Brasília: UnB, 2004. No prelo.

SILVA, L. M. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 119, p. 36-48, set.-out. 1999.

SIPHAMBE, H. K. Rates of return to education in Botswana. **Economics of Education Review**, Elsevier Science, v. 19, p. 191-300, 2000.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SPSS Inc. **SPSS Software**. 2004. CD-ROM.

SUNDER, S. **Theory of accounting and control**. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.

THE CARNEGIE COMMISSION ON HIGHER EDUCATION. **The more effective use of resources**: an imperative for higher education. New York: Mcgraw-Hill: 1972.

THE NATIONAL COMMISSION ON THE COST OF HIGHER EDUCATION. Jan. 21, 1998. Disponível em:
<http://www.acenet.edu/washington/college_costs/1998/07july/straight_talk.html>
Acesso em: 23 mar. 2004.

TRINCZEK, R.; WEST, A. Using statistics and indicators to evaluate universities in Europe: aims, fields, problems and recommendations. **European Journal of Education**, European Institute of Education and Social Policy, v. 34, n. 3, p. 343-356, 1999.

TSAKLOGLOU, P. ANTONINIS, M. On the distributional impact of public education: evidence from Greece. **Economics of Education Review**, Elsevier Science, v. 18, p. 439-452, 1999.

UnB. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Assessoria de Planejamento e Controle. **Modelo para estimar custos e alocar recursos nas universidades**. Brasília, 1973.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. **Estudo dos resultados da aplicação do modelo de apropriação de custo da UFBA**. Brasília, 1974.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Relatório do Presidente da Fundação Universidade de Brasília. Brasília, 1975.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Relatório geral de atividades. Brasília, 1976.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Assessoria de Planejamento e Controle. **Reunião Técnica de 17 de junho de 1977**. Brasília, 1977.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão. **Resolução n. 008/90**. Brasília, 26 out. 1990.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Conselho de Administração. **Resolução n. 001/97**. Brasília, 6 nov. 1997.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Secretaria de Planejamento. **Anuário Estatístico UnB 1998**. Brasília, 1999.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Secretaria de Planejamento. **Anuário Estatístico UnB 1999**. Brasília, 2000.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Secretaria de Planejamento. **Anuário Estatístico UnB 2000**. Brasília, 2001.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Secretaria de Planejamento. **Anuário Estatístico UnB 2001**. Brasília: 2002a.

_____. Reitoria. **Resolução n. 27/2002**, de 10 de maio de 2002 – estabelece normas para concessão, renovação e administração do Programa de Bolsa de Estágio Remunerado na Universidade de Brasília. Brasília, 11 maio 2002b.

_____. Reitoria. **Resolução n. 44/2002**, de 11 de setembro de 2002 – dispõe sobre o Programa de Estágio Técnico para Graduandos, no âmbito da Universidade de Brasília. Brasília, 11 set. 2002c.

_____. Secretaria de Planejamento. **Anuário Estatístico UnB 2002**. Brasília, 2003.

_____. Secretaria de Planejamento. **Anuário Estatístico UnB 2003**. Brasília, 2004a. No prelo.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Secretaria de Planejamento. Disponível em <<http://www.spl.unb.br>>. Acesso em: 7 maio 2004b.

_____. Decanato de Ensino de Graduação. Disponível em: <<http://www.unb.br/deg/daia/monitoria.htm>>. Acesso em: 15 mar. 2004c.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Centro de Desenvolvimento Tecnológico. Disponível em: <<http://www.cdt.unb.br/cdt/sobre.htm>>. Acesso em: 09 mar. 2004d.

_____. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Assessoria de Assuntos Internacionais. Disponível em: <<http://www.unb.br/int/index.htm>>. Acesso em 8 jun. 2004e.

UFG. Universidade Federal de Goiás. Disponível em: <<http://www.ufg.br/aufg/index.php>>. Acesso em: 13 mar. 2004.

UFV. Universidade Federal de Viçosa. Disponível em: <<http://www.ufv.br/pi/missao.htm>>. Acesso em: 20 abr. 2004.

UFC. Universidade Federal do Ceará. Disponível em: <<http://elis.npd.ufc.br/portal/conhecaaufc/relatorio.htm>>. Acesso em: 20 abr. 2004.

UFRGS. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ufrgs/gestao2002/relatoriogestao2002-1.doc>>. Acesso em: 13 mar. 2004.

VELLOSO, J. Custos reais e custos contábeis da universidade pública. In: VELLOSO, J. **Universidade pública**: política, desempenho, perspectivas. Campinas: Papyrus, 1991.

VERRY, D.; DAVIES, B. **University costs and outputs**. New York: Elsevier Scientific Publishing Company, Inc., 1976.

VOSS, C.; TSIKRIKTSIS, N.; FROHLICH, M. Case research in operations management. **International Journal of Operations & Operations Management**, Emerald, v. 22, n. 2, p. 195-219, 2002.

WHANG, S. Cost allocation revisited: an optimality result. **Management Science**, v. 35, n. 10, p. 1264-1273, 1989.

WINSTON, G. C. A guide to measuring college costs. In: MIDDAUGH, M. F. (Org.). **Analyzing costs in higher education: what institutional researchers need to know**. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 2000. p. 31-46.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZIMMERMAN, J. L. The costs and benefits of cost allocation. **The Accounting Review**, v. 54, n. 3, p. 504-521, 1979.

ZIMMERMAN, J. L. **Accounting for decision making and control**. 2nd ed. Boston: MacGraw-Hill, 1997.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Rubricas da apuração do custo do pessoal efetivo

Código	Denominação/Rubrica*	Comentário	INSS ou PSS	PASEP
100001	Vencimento básico	Salário-base pelo exercício do cargo (Art. 40 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100013	Adic. Tempo serviço lei 8112/90	Anuênio (Art. 67 da Lei 8.112/90, revogado pela MP nº 2.225-45/2001)	Tributável	Tributável
100024	Substituição	Quando um funcionário substituiu outro de função gratificada ou cargo comissionado	Tributável	Tributável
100028	Adicional noturno	Serviço prestado entre 22 horas de um dia e 5 horas do dia seguinte (Art. 75 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100030	Complemento salário mínimo	Quando o vencimento for inferior ao salário mínimo	Tributável	Tributável
100053	Adicional de insalubridade	Serviço realizado em local insalubre (Art. 68 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100067	Adicional de periculosidade	Serviço realizado em local perigoso (Art. 68 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100079	Indenização de transporte	Utilização de condução própria a serviço da universidade (Art. 60 da Lei 8.112/90)	Não tributável	Não tributável
100080	Adicional por serviço extraordinário	Art. 73 e 74 da Lei 8.112/90	Tributável	Tributável
100112	Ajuda de custo	Auxílio à mudança em virtude de redistribuição (Art. 53 da Lei 8.112/90)	Não tributável	Não tributável
100121	Auxílio natalidade	Auxílio em virtude de nascimento do filho (Art. 196 da Lei 8.112/90)	Não tributável	Não tributável
100136	Auxílio alimentação	Auxílio alimentação para o servidor ativo (Art. 22 da Lei 8460/92)	Não tributável	Não tributável
100145	Reposição ao erário L 8112 a 46	Devolução de pagamento indevido	Tributável	Tributável
100176	Gratificação Natalina	1/12 por mês de exercício no respectivo ano (Art. 63 da Lei 8112/90)	Tributável	Tributável
100177	Adiant. Gratif. Natalina/ativo	Adiantamento de 50% da gratificação natalina (Art. 9º do Decreto-lei nº 2310/86)	Não tributável	Não tributável
100220	Adicional 1/3 de férias	1/3 da remuneração do período das férias	Tributável	Tributável
100243	Grat. Lei 8460/92 art. 7 – ativo	Gratificação de atividades jurídicas (procuradores)	Tributável	Tributável

Código	Denominação/Rubrica*	Comentário	INSS ou PSS	PASEP
100256	Função Gratificada - FG – IFES	Função gratificada conforme MP nº 1657-18/98	Tributável	Tributável
100288	GFI-MP-1587	Gratificação de desempenho de função essencial à justiça	Tributável	Tributável
100330	Vantagem trans. Art. 2MP 1573-7	Vantagem transitória em razão de extinção de gratificação	Tributável	Tributável
100490	Diferença venc. Art. 7 L 8270	Reajuste de vencimentos (Lei 8.270/91)	Tributável	Tributável
100507	Abate teto (CF art. 37) ativo	Limite máximo no vencimento (Art. 37 da CF)	Tributável	Tributável
100522	Cargo direção – CD	Em decorrência de exercer cargo de direção	Tributável	Tributável
100549	Diferença venc. Art. 22 L 8216	Servidores que fazem jus a esta diferença (Art. 22 da Lei 8.216/91)	Tributável	Tributável
100551	Vantagem pessoal ON 86	Auxílio alimentação	Tributável	Tributável
100556	Abate teto 13/Grat nat – ativo	Teto ministerial	Tributável	Tributável
100577	Vant. Pess. Art. 12P/4 L 8270/91	Vantagem pessoal por adicional de periculosidade	Tributável	Tributável
100591	Grat. Ativ. Execut/GAE LD 13/92	Gratificação de 160% do vencimento do docente	Tributável	Tributável
100593	Grat. Desemp. Função GADF LD 13	Gratificação de desempenho de função	Tributável	Tributável
100612	Cargo direção - Est04	Cargo de direção para servidor	Tributável	Tributável
100665	Abate teto Lei 8852/94 ativos	Teto ministerial	Tributável	Tributável
100678	Vantagem pes. Art 5 L 8852/94	Quintos/décimos	Tributável	Tributável
100700	Auxilio pré-escolar	Pagamento a servidor com filho menor de 7 anos	Não tributável	Não tributável
100712	Adic. Gestão educacional - AGE	Compõe a função gratificada	Tributável	Tributável
100742	Cont. Tempor art 37 CF Profes	Remuneração de professores substitutos e visitantes	Tributável	Tributável
100746	Adiant. Gratif. Natalina- CDT	Adiantamento de 50% da gratificação natalina (Art. 9º do Decreto-lei nº 2310/86)	Não tributável	Não tributável
100747	Gratificação natalina- CDT	1/12 por mês de exercício no respectivo ano (Art. 63 da Lei 8112/90)	Tributável	Não tributável

Código	Denominação/Rubrica*	Comentário	INSS ou PSS	PASEP
100747	Gratificação natalina- CDT	1/12 por mês de exercício no respectivo ano (Art. 63 da Lei 8112/90)	Tributável	Não tributável
100750	Adicional 1/3 de férias- CDT	1/3 da remuneração do período das férias (Art. 76 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100754	Adic. Periculosidade - CDT Ativo	Serviço realizado em local perigoso (Art. 68 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100755	Adicional de insalubridade CDT	Serviço realizado em local insalubre (Art. 68 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100757	Retrib. Cargo em comissão - ativo	Exercício de cargo em comissão	Tributável	Tributável
100771	Adicional noturno – CDT	Serviço prestado entre 22 horas de um dia e 5 horas do dia seguinte (Art. 75 da Lei 8.112/90)	Tributável	Tributável
100772	Férias vencidas/proporc. CDT	Quitação de férias	Não tributável	Não tributável
100804	Indenização ao erário 8112 art 46	Devolução de pagamento indevido	Tributável	Tributável
100816	Vant. Pes. Art. 5 dec 95689/88 at	Quintos/décimos	Tributável	Tributável
100818	Difer ind art 5 dec 2280/85 At	Vantagem pessoal em virtude de enquadramento	Tributável	Tributável
100826	CPMF Lei 931/96 – ativo	Restituição de cobrança da CPMF para alguns funcionários, conforme vencimento básico	Não Tributável	Não tributável
100852	Vant. pess. art. 15 L 9527/97	Quintos/décimos	Tributável	Tributável
100901	Vantagem pessoal art 15 Lei 9527/97 AT	Quintos/décimos	Tributável	Tributável
100937	GED	Gratificação de estímulo à docência	Tributável	Tributável
100951	Auxílio transporte	Benefício concedido pela utilização de transporte coletivo	Não tributável	Não tributável
100983	Incent. Lic. s/ remu. Art. 18 MP 1917	Incentivo à licença remunerada	Não tributável	Não tributável
110288	Decisão judicial n tran julg AT	URP/89 (26,05%)	Tributável	Tributável
115277	Decisão judicial tran julg AT	URP/89 (26,05%)	Tributável	Tributável
116004	Dec. judicial abate teto – AT	Recomposição do abate- teto	Tributável	Tributável
170163	Vale transporte	Benefício de auxílio transporte	Não tributável	Não tributável

Código	Denominação/Rubrica*	Comentário	INSS ou PSS	PASEP
173580	Cota parte pré-escolar	Desconto parcial do auxílio pré-escola	Não tributável	Não tributável
180001	Faltas/vencimentos	Desconto por falta ao serviço	Tributável	Tributável
182063	Grat. Dês. At. Cien. E tecn. GDACT	Gratificação de servidor do Ministério da Ciência e Tecnologia	Tributável	Tributável
182065	Grat. desc. De atividade jurídica	Gratificação de desempenho dos procuradores da universidade	Tributável	Tributável
182096	Passivo adic. tem. Serv. AT	Pagamento de exercícios anteriores referentes a anuênio	Tributável	Tributável
182106	VPNI art. 62-A Lei 8112/90 AT	Quintos/décimos	Tributável	Tributável
182113	Vant. Pes. Art. 2 L 10302 IFE/AT	Diferença de enquadramento de outro plano de cargos para PUCRCE	Tributável	Tributável
182115	Grat. Dês. Tec. Adm. L 10404/GDATA	Gratificação de desempenho dos servidores da administração direta.	Tributável	Tributável
182120	VPNI quintos/dec. out. Poderes	Quintos/décimos do judiciário, legislativo e governo do distrito federal.	Tributável	Tributável

Fonte: elaboração própria, com base em entrevista realizada com o Sr. Francisco César Borges Silva em 02 mar. 2004, Gerente de Pagamento da SRH/UnB.

* Mantida as denominações do SIPES.

APÊNDICE B – Apuração do custo das unidades de suporte às Unidades Acadêmicas e Administrativas

Elementos de custo	PRC	DRM	SRH	CPD	ALMOXARIFADO	TOTAL	%
Pessoal efetivo	6.446.674	744.165	4.762.417	1.491.090	223.505	13.667.851	49,94%
Pessoal prestador de serviço	1.035.164	116.287	319.253	384.692	0	1.855.397	6,78%
Pessoal estagiário	50.256	29.823	39.488	0	0	119.568	0,44%
Pessoal bolsa de permanência	746	0	0	0	0	746	0,00%
Pessoal bolsa-monitoria (graduação)	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal bolsa-monitoria (pós-graduação)	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal bolsa PET	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal terceirizado	7.990.084	59.116	18.928	10.335	59.116	8.137.579	29,73%
Pessoal contratado por Fundações	476.721	119.935	74.532	0	0	671.189	2,45%
Depreciação dos bens permanentes	402.762	164.988	56.018	153.733	54.142	831.642	3,04%
Telefone	241.032	16.222	32.797	55.521	0	345.572	1,26%
Material de consumo	139.639	58.286	68.714	50.021	0	316.660	1,16%
Combustível	162.519	2.274	0	0	0	164.793	0,60%
Despesas correntes	0	74.393	119.844	124.813	0	319.049	1,17%
Materiais reforma	0	1.928	0	0	0	1.928	0,01%
Outros Materiais	933.546	0	0	54.654	0	988.200	3,61%
Serviços em geral	176.599	0	0	0	0	176.599	0,65%
Locação de veículos	142.943	0	0	0	0	142.943	0,52%
Exclusão do setor de aposentados	0	0	-371.080	0	0	-371.080	-1,36%
Subtotal	18.198.687	1.387.418	5.120.911	2.324.858	336.763	27.368.637	100%
Prefeitura do Campus	0	29.457	58.675	122.642	392.901		
Diretoria de Recursos Materiais	50.309	0	19.042	13.870	2.821		
Secretaria de Recursos Humanos	486.368	49.141	0	83.161	8.820		
Centro de Informações	38.126	24.024	34.470	0	2.611		
Almoxarifado Central	63.544	26.523	31.269	22.762	0		
Total	18.837.034	1.516.564	5.264.367	2.567.293	743.916		
Alocação às unidades*	19.789.974	1.528.318	5.467.230	2.641.113	743.916		
Unidades de suporte	-952.940	-11.754	-202.863	-73.820	0		

Fonte: elaboração própria.

APÊNDICE C – Apuração do custo das unidades que possuem alguma(s) divisão(ões) e/ou atividade(s) com vínculo ao ensino de graduação e pós-graduação e unidades de apoio às Unidades Acadêmicas.

Elementos de custo	INT	DPP	DAC	BCE	RU	FAL	DEG	COMUM	TOTAL	%
Pessoal efetivo	183.368	390.788	1.181.114	2.891.800	1.654.001	263.639	1.923.947	0	8.488.656	33,87%
Pessoal prestador de serviço	0	27.102	0	398.658	44.527	112.194	309.468	0	891.950	3,56%
Pessoal estagiário	0	16.659	82.932	156.115	11.293	1.313	151.760	0	420.072	1,68%
Pessoal bolsa de permanência	2.784	0	22.559	38.099	0	10.187	4.198	0	77.827	0,31%
Pessoal bolsa-monitoria (graduação)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal bolsa-monitoria (pós-graduação)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal bolsa PET	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal terceirizado	0	0	23.537	0	537.337	579.561	18.954	0	1.159.389	4,63%
Pessoal contratado por Fundações	13.342	30.783	29.653	60.622	22.316	19.346	29.861	83.243	289.166	1,15%
Depreciação dos bens permanentes	7.715	20.043	117.625	458.654	116.691	127.954	92.866	124.560	1.066.109	4,25%
Telefone	14.880	13.755	42.148	51.246	5.209	0	50.809	0	178.047	0,71%
Material de consumo	6.477	12.785	40.496	55.804	1.235.265	6.893	51.021	0	1.408.740	5,62%
Combustível	0	0	0	0	4.735	0	2.180	0	6.915	0,03%
Despesas correntes	0	5.508.702	515.684	0	0	123.041	140.717	0	6.288.144	25,09%
Reforma	0	0	0	68.219	0	0	259	0	68.477	0,27%
Outros Materiais	0	0	0	0	0	14.567	0	0	14.567	0,06%
Serviços em geral	0	0	0	125.510	0	0	0	0	125.510	0,50%
Locação de veículos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
Biblioteca HUB	0	0	0	2.270	0	0	0	0	2.270	0,01%
Subtotal	228.564	6.020.616	2.055.748	4.306.999	3.631.373	1.258.695	2.776.041	207.803	20.485.839	81,74%
Prefeitura do Campus	14.379	16.696	670.612	1.289.985	565.346	0	107.021	984.841	3.648.881	
Diretoria de Recursos Materiais	470	8.933	13.870	19.512	21.628	30.562	25.155	0	120.131	
Secretaria de Recursos Humanos	13.860	21.420	93.242	194.043	102.062	26.460	142.382	0	593.470	18,26%
Centro de Informações	4.178	0	17.757	57.450	5.745	0	37.603	6.267	129.000	
Almoxarifado Central	2.947	5.818	24.024	25.394	0	3.137	23.217	0	84.538	
Total	264.398	6.073.484	2.875.254	5.893.383	4.326.154	1.318.854	3.111.421	1.198.911	25.061.860	100%

Fonte: elaboração própria.

APÊNDICE D – Apuração de custo dos centros

Elementos de custo	CPCE	CEAM	CME	CESPE	CEAD	TOTAL	%
Pessoal efetivo	392.224	364.836	468.406	1.332.565	264.372	2.822.402	3,58%
Pessoal prestador de serviço	0	49.346	50.329	17.776	0	117.451	0,15%
Pessoal estagiário	0	6.891	5.572	0	9.068	21.531	0,03%
Pessoal bolsa de permanência	0	10.817	1.697	1.450	463	14.428	0,02%
Pessoal bolsa-monitoria (graduação)	0	607	0	0	0	607	0,00%
Pessoal bolsa-monitoria (pós-graduação)	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal bolsa PET	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal terceirizado	0	0	0	0	0	0	0,00%
Pessoal contratado por Fundações	0	0	499.095	0	13.627	512.722	0,65%
Depreciação dos bens permanentes	53.624	24.310	21.849	512.674	29.842	642.299	0,82%
Telefone	12.498	36.445	8.542	0	16.597	74.081	0,09%
Material de consumo	2.050	12.086	7.761	0	10.198	32.095	0,04%
Combustível	1.632	0	3.003	19.173	0	23.809	0,03%
Despesas correntes	19.342	484	238.942	72.720.711	521.201	73.500.679	93,30%
Reforma	0	0	0	0	0	0	0,00%
Outros Materiais	0	0	0	0	0	0	0,00%
Serviços em geral	0	0	0	0	0	0	0,00%
Locação de veículos	0	0	0	0	0	0	0,00%
Subtotal	481.369	505.821	1.305.196	74.604.349	865.368	77.762.103	98,71%
Prefeitura do Campus	52.359	56.562	45.713	222.461	26.090	403.185	
Diretoria de Recursos Materiais	7.288	2.821	1.881	267.767	940	280.697	
Centro de Informações	7.834	18.802	13.579	131.089	21.935	193.239	1,29%
Secretaria de Recursos Humanos	18.900	20.160	26.460	45.361	13.860	124.742	
Almoxarifado Central	933	5.500	4.055	0	4.641	15.129	
Custo das salas de aula de uso comum	0	736	0	0	0	736	
Total	568.683	610.402	1.396.884	75.271.027	932.835	78.779.831	100,00%

Fonte: elaboração própria.

APÊNDICE E – Apuração do custo das Unidades Acadêmicas

Elementos de custo	FA	FAC	FAU	FAV	FD	FE	FEF	FM
Pessoal efetivo/substituto/visitante	5.981.308	2.590.466	3.772.732	3.671.087	2.176.161	5.970.885	2.185.956	7.548.979
Pessoal prestador de serviço	134.598	111.650	47.598	178.634	31.921	19.256	63.803	233.607
Pessoal estagiário	7.827	890	24.205	77.566	29.036	25.475	1.361	38.946
Pessoal bolsa de permanência	1.012	0	198	999	1.420	13.090	3.839	105
Pessoal bolsa-monitoria (graduação)	10.320	1.214	9.106	11.535	7.285	11.535	9.106	42.496
Pessoal bolsa-monitoria (pós-graduação)	969	0	2.129	3.098	0	0	0	0
Pessoal bolsa PET	0	0	0	0	0	29.563	0	0
Pessoal terceirizado	0	10.321	0	18.928	0	0	22.567	0
Pessoal contratado por Fundações	13.621	0	40.544	0	17.024	0	0	15.121
Depreciação dos bens permanentes	124.797	176.681	112.038	260.142	44.812	222.773	144.200	382.934
Telefone	52.049	24.321	33.185	28.505	34.092	56.624	30.229	52.282
Material de consumo	66.763	12.366	32.774	8.527	21.096	30.426	21.741	45.387
Combustível	0	0	0	0	1.989	0	0	1.323
Periódicos eletrônicos (CAPES)	157.496	38.476	29.739	50.169	44.037	93.443	22.876	39.175
Despesas correntes	350.432	148.101	79.953	99.555	154.686	1.304.638	350.223	148.386
Reforma	0	0	25.877	0	9.984	0	58.790	2.825
Outros Materiais	0	0	0	0	0	0	0	0
Serviços em geral	0	0	0	0	0	0	0	0
Locação de veículos	0	0	0	0	0	0	0	0
Subtotal	6.901.193	3.114.488	4.210.077	4.408.744	2.573.542	7.777.709	2.914.692	8.551.568
Prefeitura do Campus	381.432	263.519	388.776	540.945	52.388	556.229	575.474	788.960
Diretoria de Recursos Materiais	26.095	47.723	20.218	20.218	19.748	47.488	23.744	28.681
Secretaria de Recursos Humanos	160.023	70.561	83.161	107.102	70.561	128.522	69.301	195.303
Centro de Informações	86.174	12.534	45.437	41.782	19.324	70.506	7.312	7.834
Almoxarifado Central	30.381	5.627	14.914	3.880	9.600	13.846	11.016	20.654
INT/DPP/DAC/BCE/RU/FAL/DEG/COMUM	2.571.512	629.186	494.505	1.286.844	718.063	1.514.580	370.361	646.901
CPCE/CEAM/CME/CESPE/CEAD/CDT	835.317	302.117	100.760	277.108	398.874	473.251	246.928	432.720
Custo das Unidades Acadêmicas	10.992.127	4.445.756	5.357.845	6.686.623	3.862.099	10.582.132	4.218.828	10.672.621

(continuação)

Elementos de Custo	FS	FT	IB	ICS	IdA	IE	IF	IG
Pessoal efetivo	7.187.512	12.523.754	11.853.588	4.147.878	5.978.611	7.598.351	5.006.845	3.439.934
Pessoal prestador de serviço	161.205	296.726	168.127	58.693	103.832	72.522	41.854	98.306
Pessoal estagiário	43.220	58.541	47.256	935	18.691	39.607	23.102	20.846
Pessoal bolsa de permanência	12.454	18.060	8.036	1.251	17.436	14.698	5.348	3.337
Pessoal bolsa-monitoria (graduação)	26.712	21.855	21.855	3.642	12.142	30.354	13.356	4.857
Pessoal bolsa-monitoria (pós-graduação)	0	6.403	506	197	0	7.715	0	0
Pessoal bolsa PET	0	29.569	29.556	29.560	0	29.566	0	0
Pessoal terceirizado	10.321	0	42.198	0	0	10.335	0	8.607
Pessoal contratado por Fundações	0	19.095	42.445	26.533	62.641	0	0	0
Depreciação dos bens permanentes	307.678	596.645	792.732	91.850	207.050	245.889	242.915	341.800
Telefone	78.886	86.633	70.941	28.964	30.843	43.481	31.245	29.261
Material de consumo	106.124	59.479	66.367	27.680	27.000	50.661	30.962	23.380
Combustível	4.783	8.141	17.583	0	0	0	0	28.696
Periódicos eletrônicos (CAPES)	80.416	174.399	63.672	43.147	82.799	84.864	31.868	19.508
Despesas correntes	178.012	552.187	520.032	337.526	128.981	104.978	91.221	267.262
Reforma	191.005	18.881	912	11.363	13.493	1.148	0	4.632
Outros Materiais	0	0	0	0	0	0	0	0
Serviços em geral	0	0	0	0	0	0	0	0
Locação de veículos	0	0	0	0	0	0	0	0
Subtotal	8.388.328	14.470.367	13.745.805	4.809.220	6.683.518	8.334.169	5.518.715	4.290.425
Prefeitura do Campus	1.030.639	1.873.499	1.443.982	223.378	884.344	475.053	426.902	434.152
Diretoria de Recursos Materiais	36.204	89.804	57.597	9.168	85.338	88.394	30.091	18.807
Secretaria de Recursos Humanos	209.163	288.545	243.184	73.081	144.902	153.723	103.322	75.601
Centro de Informações	85.652	298.738	245.466	70.506	30.292	225.620	141.013	24.024
Almoxarifado Central	48.293	27.066	30.201	3.927	17.226	23.054	14.089	10.639
INT/DPP/DAC/BCE/RU/FAL/DEG/COMUM	1.309.252	3.082.735	1.641.895	720.680	1.349.572	1.376.957	516.950	319.643
CPCE/CEAM/CME/CESPE/CEAD/CDT	495.498	776.144	399.234	170.700	794.089	504.816	176.787	157.218
Custo das Unidades Acadêmicas	11.603.030	20.906.899	17.807.364	6.080.661	9.989.280	11.181.785	6.927.869	5.330.510

(continuação)

Elementos de Custo	IH	IL	IP	IPOL	IQ	IREL	TOTAL	%
Pessoal efetivo	9.182.849	6.263.381	6.385.016	1.569.577	3.956.579	1.398.949	120.390.398	63,47%
Pessoal prestador de serviço	70.025	97.793	66.866	28.471	34.542	0	2.120.029	1,12%
Pessoal estagiário	23.256	22.309	34.147	0	54.681	11.253	603.151	0,32%
Pessoal bolsa de permanência	12.563	1.566	7.064	1.383	13.682	0	137.537	0,07%
Pessoal bolsa-monitoria (graduação)	20.034	13.963	13.963	6.071	11.535	2.428	305.363	0,16%
Pessoal bolsa-monitoria (pós-graduação)	4.154	0	6.691	0	2.907	0	34.768	0,02%
Pessoal bolsa PET	59.136	0	29.566	29.553	29.567	29.329	324.964	0,17%
Pessoal terceirizado	0	0	8.564	0	0	10.321	142.163	0,07%
Pessoal contratado por Fundações	12.611	0	0	13.597	31.105	0	294.335	0,16%
Depreciação dos bens permanentes	165.602	74.875	125.319	22.152	233.543	14.516	4.930.943	2,60%
Telefone	53.372	29.508	46.353	10.065	26.478	4.424	881.744	0,46%
Material de consumo	36.285	42.712	59.878	11.090	23.746	10.463	814.909	0,43%
Combustível	0	0	0	0	0	0	62.516	0,03%
Periódicos eletrônicos (CAPES)	112.379	126.613	50.518	27.292	52.552	28.373	1.453.810	0,77%
Despesas correntes	454.864	226.300	115.770	35.647	186.009	47.095	5.881.859	3,10%
Reforma	1.772	29.828	0	0	7.450	0	377.962	0,20%
Outros Materiais	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
Serviços em geral	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
Locação de veículos	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
Subtotal	10.208.903	6.928.849	6.949.713	1.754.898	4.664.375	1.557.152	138.756.450	73,16%
Prefeitura do Campus	453.950	212.198	296.873	26.203	386.514	18.821	11.734.233	
Diretoria de Recursos Materiais	32.207	19.042	19.983	19.983	22.569	2.116	765.217	
Secretaria de Recursos Humanos	183.963	148.682	120.962	32.761	83.161	22.680	2.768.266	
Centro de Informações	93.486	63.195	85.130	10.968	78.863	10.968	1.754.823	26,84%
Almoxarifado Central	16.512	19.436	27.248	5.047	10.515	4.761	367.933	
INT/DPP/DAC/BCE/RU/FAL/DEG/COMUM	1.830.495	2.073.223	825.493	449.946	849.610	481.163	25.059.565	
CPCE/CEAM/CME/CESPE/CEAD/CDT	579.191	469.784	246.492	146.152	220.573	257.091	8.460.846	
Custo total das Unidades Acadêmicas	13.398.707	9.934.410	8.571.892	2.445.957	6.316.180	2.354.752	189.667.332	100,00%

Fonte: elaboração própria.

APÊNDICE F – Apuração do custo do ensino e custo por aluno por Instituto/Faculdade

Elementos de custo	FA	FAC	FAU	FAV	FD	FE	FEF	FM
Pessoal Efetivo/substituto/visitante	5.981.308	2.590.466	3.772.732	3.671.087	2.176.161	5.970.885	2.185.956	7.548.979
% de dedicação ao ensino	33,52%	40,44%	28,55%	38,90%	40,16%	36,98%	33,90%	19,85%
Custo do ensino com pessoal	2.004.952	1.047.615	1.076.968	1.428.135	873.892	2.208.210	741.072	1.498.806
Outros custos das Unidades								
Acadêmicas	5.010.819	1.855.290	1.585.117	3.015.536	1.685.938	4.611.247	2.032.871	3.123.643
Custo do ensino HUB	0	0	0	0	0	0	0	5.166.262
Custo das salas de aula de uso comum	84.962	1.840	245	25.667	62.240	9.703	0	0
Custo do ensino antes da distribuição entre institutos e faculdades	7.100.734	2.904.745	2.662.330	4.469.338	2.622.069	6.829.160	2.773.944	9.788.711
Custo do ensino CDT	2.943	2.060	3.532	10.301	0	883	1.177	0
Distribuição entre Institutos/Faculdades	2.557.529	273.393	365.089	2.204.376	-283.385	-1.555.218	-295.368	-165.869
Custo do ensino após a distribuição entre institutos e faculdades	9.661.206	3.180.198	3.030.951	6.684.015	2.338.684	5.274.825	2.479.753	9.622.842
Número de alunos	2.479	606	468	790	693	1.471	360	617
Custo por aluno (R\$)	3.898	5.252	6.476	8.466	3.375	3.587	6.888	15.609

(continuação)

Elementos de custo	FS	FT	IB	ICS	IdA	IE	IF	IG
Custo pessoal	7.187.512	12.523.754	11.853.588	4.147.878	5.978.611	7.598.351	5.006.845	3.439.934
% de dedicação ao ensino	33,25%	35,47%	27,39%	37,76%	51,06%	24,76%	25,10%	36,57%
Custo de pessoal com ensino	2.389.647	4.442.702	3.246.566	1.566.123	3.052.501	1.881.651	1.256.949	1.258.124
Outros custos das Unidades								
Acadêmicas	4.415.518	8.383.145	5.953.776	1.932.783	4.010.669	3.583.434	1.921.024	1.890.577
Custo do ensino HUB	1.847.305	0	0	0	0	0	0	0
Custo das salas de aula de uso comum	236	0	65.363	39.025	3.557	303.742	62.332	0
Custo do ensino antes da distribuição entre institutos e faculdades	8.652.705	12.825.846	9.265.706	3.537.931	7.066.728	5.768.828	3.240.304	3.148.700
Custo do ensino CDT	294	81.235	294		883	6.770	883	294
Distribuição entre Institutos/Faculdades	2.921.893	6.014.588	-4.198.002	-1.288.448	358.938	-1.509.226	-1.453.350	-773.813
Custo do ensino após a distribuição entre institutos e faculdades	11.574.892	18.921.669	5.067.998	2.249.483	7.426.549	4.266.371	1.787.838	2.375.181
Número de alunos	1.266	2.745	1.002	679	1.303	1.336	502	307
Custo por aluno	9.146	6.894	5.058	3.313	5.700	3.195	3.565	7.737

(continuação)

Elementos de custo	IH	IL	IP	IPOL	IQ	IREL	TOTAL*
Custo pessoal	9.182.849	6.263.381	6.385.016	1.569.577	3.956.579	1.398.949	120.390.398
% de dedicação ao ensino	41,05%	44,53%	38,38%	44,21%	28,85%	26,46%	34,21%
Custo de pessoal com ensino	3.769.920	2.789.292	2.450.390	693.895	1.141.469	370.092	41.188.970
Outros custos das Unidades							
Acadêmicas	4.215.857	3.671.030	2.186.877	876.381	2.359.601	955.803	69.276.934
Custo do ensino HUB	0	0	0	0	0	0	7.013.567
Custo das salas de aula de uso comum	119.493	110.503	75.945	31.321	40.649	18.588	1.055.411
Custo do ensino antes da distribuição entre institutos e faculdades	8.105.270	6.570.825	4.713.211	1.601.596	3.541.719	1.344.483	118.534.882
Custo do ensino CDT	9.419	1.177	0	294	1.177	1.177	124.501
Distribuição entre Institutos/Faculdades	-1.533.890	-562.150	-1.893.592	195.031	-159.913	781.386	92.769.329
Custo do ensino após a distribuição entre institutos e faculdades	6.580.799	6.009.852	2.819.619	1.796.922	3.382.983	2.127.046	118.659.677
Número de alunos	1.769	1.993	795	430	827	447	22.879
Custo por aluno (R\$)	3.721	3.016	3.547	4.184	4.091	4.764	5.187

Fonte: elaboração própria.

* Percentual médio de dedicação ao ensino

APÊNDICE G – Variáveis

Unidade Acadêmica	Nº Alunos	Área Física	Dedicação ao ensino ^a	Custo bens móveis	Regime ^b		Nº Funcionários ^c	Alunos Graduação	Alunos Pós-Graduação	Oferta ^d	Demanda ^e
					40h/DE	20h/12h					
FA	2.479	4.388	0,34	765.542	0,72	0,28	0,06	2322	157	0,10	1,75
FAC	606	3.031	0,40	1.433.518	0,81	0,19	0,03	540	66	0,11	1,06
FAU	468	4.472	0,29	628.664	0,85	0,15	0,03	390	78	0,03	1,07
FAV	790	6.223	0,39	1.916.956	0,96	0,04	0,04	676	114	0,04	1,34
FD	693	603	0,40	381.859	0,49	0,51	0,03	633	61	0,29	0,84
FE	1.471	6.398	0,37	1.524.228	0,96	0,04	0,05	1355	116	0,27	0,82
FEF	360	6.620	0,34	714.152	1,00	0,00	0,03	360	0	0,29	0,85
FM	617	9.076	0,20	3.176.234	0,84	0,16	0,07	468	149	0,13	1,01
FS	1.266	11.856	0,33	1.736.692	0,81	0,19	0,08	978	288	0,10	1,46
FT	2.745	21.328	0,35	3.621.386	0,82	0,18	0,10	2226	519	0,04	2,51
IB	1.002	16.610	0,27	6.101.302	0,96	0,04	0,09	649	353	0,56	0,71
ICS	679	2.570	0,38	635.974	1,00	0,00	0,02	442	238	0,60	0,62
IDA	1.303	10.173	0,51	952.006	0,97	0,03	0,05	1262	42	0,12	1,15
IE	1.336	5.465	0,25	1.858.060	0,87	0,13	0,06	1223	113	0,59	0,84
IF	502	4.911	0,25	1.889.219	0,98	0,02	0,04	437	65	0,67	0,47
IG	307	6.136	0,37	4.034.243	1,00	0,00	0,03	230	78	0,40	0,72
IH	1.769	5.222	0,41	1.081.878	0,88	0,12	0,07	1474	295	0,42	1,27
IL	1.993	2.441	0,45	713.898	0,97	0,03	0,05	1766	227	0,25	1,04
IP	795	3.415	0,38	856.567	0,98	0,02	0,04	492	303	0,46	0,61
IPOL	430	301	0,44	188.374	0,74	0,26	0,01	367	63	0,47	0,91
IQ	827	4.446	0,29	1.846.580	1,00	0,00	0,03	756	71	0,39	0,88
IREL	447	217	0,26	121.354	0,83	0,17	0,01	362	85	0,31	1,07

Fonte: elaboração própria.

^a Proporção de dedicação ao ensino conforme seção 5.3.2

^b Proporção em cada unidade de professores com 40 horas ou dedicação exclusiva e 20 ou 12 horas semanais

^c Proporção da número de funcionários (professores efetivos, substitutos, visitantes; funcionários efetivos; prestador de serviço; estagiário) em cada unidade acadêmica em relação ao total

^d Proporção de créditos ofertados das unidades acadêmicas para outras unidades acadêmicas

^e Demanda de créditos para a unidade

ANEXOS

ANEXO A – Unidades Acadêmicas da UnB

UNIDADES ACADÊMICAS

FA Faculdade de Estudos Sociais Aplicados

ADM	Departamento de Administração
CCA	Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
CID	Departamento de Ciência da Informação e Documentação

FAC Faculdade de Comunicação

DAP	Departamento de Audiovisuais e Publicidade
JOR	Departamento de Jornalismo

FAU Faculdade de Arquitetura e Urbanismo

PRO	Departamento de Projeto, Expressão e Representação em Arquitetura e Urbanismo
TEC	Departamento de Tecnologia em Arquitetura e Urbanismo
THAU	Departamento de Teoria e História em Arquitetura e Urbanismo

FAV Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária

FD Faculdade de Direito

FE Faculdade de Educação

MTC	Departamento de Métodos e Técnicas
PAD	Departamento de Planejamento e Administração
TEF	Departamento de Teoria e Fundamentos

FEF Faculdade de Educação Física

CO	Centro Olímpico
----	-----------------

FMD Faculdade de Medicina

NMT	Núcleo de Medicina Tropical
-----	-----------------------------

FS Faculdade de Ciências da Saúde

DSC	Departamento de Saúde Coletiva
ENF	Departamento de Enfermagem
NUT	Departamento de Nutrição
ODT	Departamento de Odontologia

FT Faculdade de Tecnologia

EFL	Departamento de Engenharia Florestal
ENC	Departamento de Engenharia Civil e Ambiental
ENE	Departamento de Engenharia Elétrica
ENM	Departamento de Engenharia Mecânica

IB Instituto de Ciências Biológicas

BOT	Departamento de Botânica
CEL	Departamento de Biologia Celular

CFS	Departamento de Ciências Fisiológicas
ECL	Departamento de Ecologia
FIT	Departamento de Fitopatologia
GEM	Departamento de Genética e Morfologia
ZOO	Departamento de Zoologia

ICS Instituto de Ciências Sociais

CEPPAC	Centro de Pesquisa e Pós-Graduação sobre a América Latina e o Caribe
DAN	Departamento de Antropologia
SOL	Departamento de Sociologia

IdA Instituto de Artes

CEN	Departamento de Artes Cênicas
MUS	Departamento de Música
VIS	Departamento de Artes Visuais

IE Instituto de Ciências Exatas

CIC	Departamento de Ciência da Computação
EST	Departamento de Estatística
MAT	Departamento de Matemática

IF Instituto de Física

IG Instituto de Geociências

GEO	Departamento de Geologia Geral e Aplicada
GMP	Departamento de Mineralogia e Petrologia
GRM	Departamento de Geoquímica e Recursos Minerais
SIS	Observatório Sismológico

IH Instituto de Ciências Humanas

ECO	Departamento de Economia
FIL	Departamento de Filosofia
GEA	Departamento de Geografia
HIS	Departamento de História
SER	Departamento de Serviço Social

IL Instituto de Letras

LET	Departamento de Línguas Estrangeiras e Tradução
LIV	Departamento de Lingüística, Línguas Clássicas e Vernácula
TEL	Departamento de Teoria Literária e Literaturas

IP Instituto de Psicologia

CAEP	Centro de Atendimento e Estudos Psicológicos
PCL	Departamento de Psicologia Clínica
PED	Departamento de Psicologia Escolar e do Desenvolvimento
PPB	Departamento de Processos Psicológicos Básicos
PST	Departamento de Psicologia Social e do Trabalho

IPOL	Instituto de Ciência Política
IQ	Instituto de Química
IREL	Instituto de Relações Internacionais

ANEXO B – Área das unidades
Áreas de Ocupação dos Centros de Custo da UnB / Órgãos - Unidades Acadêmicas - Ano 2003

Instituto / Faculdade / Órgão	Edifício / Local	Nomenclatura	Área (m ²)	Total p/ Edifício (m ²)	Total p/ Centro de Custo (m ²)
Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária (FAV)	Biotério Central	Biotério Central	510,36	510,36	6.117,20
	Estação Experimental de Biologia	Anexo do Lab. de Fruticultura	250,00	1.881,12	
		Casa de Vegetação / Fruticultura	175,00		
		Depósito de Materiais	24,00		
		Estufa	127,23		
		Jardim Clonal	440,00		
		Laboratório de Campo	308,13		
		Viveiro	556,76		
	Hospital Veterinário	Hospital Veterinário	937,59	937,59	
ICC - Instituto Central de Ciências	Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária - FAV	1.842,49	1.842,49		
Laboratório Multiuso Veterinário	Laboratório Multiuso Veterinário	945,64	945,64		
Instituto de Ciências Biológicas (IB) / Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária (FAV)	Estação Experimental de Biologia	Lab. de Fitotecnia e de Fruticultura	245,00	245,00	245,00
Faculdade de Arquitetura e Urbanismo (FAU)	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Projeto, Expressão e Representação em Arquitetura e Urbanismo – PRO	18,28	4.472,14	4.472,14
		Depto de Tecnologia em Arquitetura e Urbanismo - TEC	20,60		
		Depto de Teoria e História em Arquitetura e Urbanismo - THAU	16,65		
		Depto de Projeto, Expressão e Representação em Arquitetura e Urbanismo – PRO	4.416,61		
		Depto de Tecnologia em Arquitetura e Urbanismo - TEC			

		Depto de Teoria e História em Arquitetura e Urbanismo – THAU			
		Faculdade de Arquitetura e Urbanismo - FAU			
Faculdade de Comunicação (FAC)	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Audiovisuais e Publicidade - DAP	3.031,29	3.031,29	3.031,29
		Depto de Jornalismo - JOR			
		Faculdade de Comunicação - FAC			
Faculdade de Direito (FD)	FACE	Faculdade de Direito	602,62	602,62	602,62
Faculdade de Educação Física (FEF)	CO - Centro Olímpico	Cantina	136,92	4.017,15	6.619,74
		Depósito	50,38		
		Ginásio Poliesportivo - CO	3.829,85		
	FEF - Faculdade de Educação Física	Faculdade de Educação Física - FEF	2.602,59	2.602,59	
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE)	BCE - Biblioteca Central	Depto de Ciência da Informação e Documentação - CID	2.342,53	2.342,53	6.211,79
	FACE	Auditório Joaquim Nabuco	321,21	321,21	
		Depto de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA	201,46	201,46	
		Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação - FACE (Direção)	366,29	366,29	
	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Economia - ECO	1.824,13	1.824,13	
		Depto de Administração - ADM	1.156,17	1.156,17	
Faculdade de Educação (FE)	FE 1 - Faculdade de Educação	Depto de Planejamento e Administração - PAD	412,82	412,82	6.398,37
	FE 3 - Faculdade de Educação	Depto de Métodos e Técnicas - MTC	516,18	3.018,98	
		Depto de Planejamento e Administração - PAD	14,71		
		Depto de Teoria e Fundamentos - TEF	539,82		
		Faculdade de Educação - FE	1.948,27		
	FE 5 - Faculdade de Educação	Depto de Métodos e Técnicas - MTC	86,53	2.966,57	
Faculdade de Educação - FE (Direção)		2.880,04			

Faculdade de Medicina (FM) / Faculdade de Ciências da Saúde - (FS)	FM/FS - Faculdade Medicina / Faculdade de Ciências da Saúde	Depto de Enfermagem - ENF	18.128,16	18.128,16	20.931,06	
		Depto de Nutrição – NUT				
		Depto de Odontologia - ODT				
		Depto de Saúde Coletiva - DSC				
		Faculdade Medicina – FM / Faculdade de Ciências da Saúde - FS				
NMT - Núcleo de Medicina Tropical	Núcleo de Medicina Tropical	2.802,90	2.802,90			
Faculdade de Tecnologia (FT)	Estação Experimental de Biologia	Estação Piloto de Tratamento de Água / ENC	24,16	24,16	21.328,35	
	FT-Faculdade de Tecnologia	Faculdade de Tecnologia - FT (Direção)	1.199,54	10.836,54		
		Depto de Engenharia Elétrica - ENE	1.651,16			
		Depto de Engenharia Florestal - EFL	1.013,74			
		Depto de Engenharia Civil e Ambiental - ENC	3.338,18			
	SG 9 - Lab. de Engenharia Mecânica	Depto de Engenharia Mecânica - ENM	3.633,92	2.419,97		2.419,97
	SG 11 - Laboratório de Engenharia Elétrica	Lab. de Engenharia Elétrica - ENE	2.985,21	2.985,21		
SG 12 - Lab. de Engenharia Civil	Lab. de Engenharia Civil - ENC	5.062,47	5.062,47			
Instituto de Artes (IdA)	Oficina de Maquetes e Protótipos	Instituto de Artes	640,39	640,39	10.172,71	
	Oficinas Especiais	Depto de Artes Cênicas - CEN	4.337,11	4.337,11		
	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Depto de Música – MUS	29,09	329,07		
		Depto de Artes Visuais - VIS	299,98			
	SG 1 - Instituto de Artes		2.732,40	2.732,40		
	SG 2 - Departamento de Música		999,92	999,92		
	SG 4 - Departamento de Música	Depto de Música – MUS	879,49	879,49		
SG 8 - Auditório de Música		254,33	254,33			
Instituto de Ciências Biológicas (IB)	Estação Experimental de Biologia	Casa de Vegetação	2.353,42	2.845,10	16.470,65	
		Estação Meteorológica	16,27			
		Galpão Multiuso	250,72			
		Lab. de Melhoramento da Mandioca	127,38			
		Lab. de Pós Colheita	97,31			

	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Biologia Celular - CEL	3.041,48	13.136,46	
		Depto de Botânica – BOT	1.591,78		
		Depto de Ciências Fisiológicas - CFS	1.380,65		
		Depto de Ecologia – ECL	1.435,42		
		Depto de Fitopatologia - FIT	896,92		
		Depto de Genética e Morfologia - GEM	1.124,56		
		Depto de Zoologia - ZOO	1.175,35		
		Instituto de Ciências Biológicas - IB (Direção)	2.490,30		
Laboratório de Termobiologia	Laboratório de Termobiologia	489,09	489,09		
Instituto de Ciências Exatas (IE)	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Ciência da Computação - CIC	1.113,07	5.464,59	5.464,59
		Depto de Estatística - EST	829,98		
		Depto de Matemática - MAT	2.862,80		
		Instituto de Ciências Exatas - IE (Direção)	658,74		
Instituto de Ciências Humanas (IH)	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Filosofia - FIL	547,22	3.397,71	3.397,71
		Depto de Geografia - GEA	712,15		
		Depto de História - HIS	1.127,19		
		Depto de Serviço Social - SER	491,77		
		Instituto de Ciências Humanas - IH (Direção)	519,38		
Instituto de Ciência Política (IPOL)	FACE	Instituto de Ciência Política - IPOL	301,42	301,42	301,42
Instituto de Ciências Sociais (ICS)	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Antropologia - DAN	1.219,83	2.229,55	2.569,54
		Depto de Sociologia - SOL	1.009,72		
	PMU II - Pavilhão Multiuso II	Instituto de Ciências Sociais - ICS - (Direção)	67,02	339,99	
		Centro de Pesquisa e Pós-Graduação sobre as Américas - CEPPAC	272,97		
Instituto de Física (IF)	ICC - Instituto Central de Ciências	Instituto de Física	4.910,70	4.910,70	4.910,70
Instituto de Geociências (IG)	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Geologia Geral e Aplicada - GEO	724,18	4.994,10	6.136,25
		Depto de Mineralogia e Petrologia - GMP	1.137,43		
		Depto de Geoquímica e Recursos Minerais - GRM	786,19		
		Depto de Geologia Geral e Aplicada - GEO	2.346,30		

		Depto de Geoquímica e Recursos Minerais - GRM			
		Depto de Mineralogia e Petrologia - DMP			
		Instituto de Geociências - IG (Direção)			
	SIS - Observatório Sismológico	Observatório Sismológico - SIS	1.142,15	1.142,15	
Instituto de Letras (IL)	ICC - Instituto Central de Ciências	Depto de Línguas Estrangeiras e Tradução - LET	612,14	2.327,11	2.440,94
		Depto de Lingüística, Línguas Clássicas e Vernácula - LIV - Mód. 20	912,54		
		Depto de Teoria Literária e Literatura - TEL	407,71		
		Instituto de Letras - IL (Direção)	394,72		
	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Depto de Línguas Estrangeiras e Tradução - LET	96,27	113,83	
		Consultoria de Língua Portuguesa	17,56		
Instituto de Psicologia (IP)	ICC - Instituto Central de Ciências	Centro de Atendimento e Estudos Psicológicos - CAEP	490,98	3.414,96	3.414,96
		Depto de Psicologia Clínica - PCL	360,17		
		Depto de Psicologia Escolar e do Desenvolvimento - PED	490,27		
		Depto de Processos Psicológicos Básicos - PPB	929,22		
		Depto de Psicologia Social e do Trabalho - PST	260,16		
		Instituto de Psicologia - IP (Direção)	884,16		
Instituto de Química (IQ)	FEsQ - Fabrica Escola de Química	Fabrica Escola de Química	67,62	67,62	4.446,12
	ICC - Instituto Central de Ciências	Instituto de Química - IQ (Direção)	4.378,50	4.378,50	
Instituto de Relações Internacionais (IREL)	FACE	Instituto de Relações Internacionais - IREL	216,50	216,50	216,50
				ÁREA TOTAL	135.899,65

Áreas de Ocupação dos Centros de Custo da UnB / Órgãos - Unidades Administrativas - Ano 2003

Instituto / Faculdade / Órgão	Edifício / Local	Nomenclatura	Área (m²)	Total p/ Edifício (m²)	Total p/ Centro de Custo (m²)
Assessoria de Assuntos Internacionais (INT)	Reitoria	Assessoria de Assuntos Internacionais - INT	165,40	165,40	165,40
Assessoria de Comunicação (ACS)	Reitoria	Assessoria de Comunicação - ACS	117,00	117,00	117,00
Assessoria de Estudos do Futuro (AEF)	Reitoria	Assessoria de Estudos do Futuro - AEF	52,05	52,05	52,05
Auditoria (AUD)	Reitoria	Auditoria - AUD	44,65	44,65	44,65
Biblioteca Central (BCE)	BCE - Biblioteca Central	Biblioteca Central - BCE	14.838,85	14.838,85	14.838,85
Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico (CDT)	FT - Faculdade de Tecnologia	Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico - CDT	481,58	559,82	906,15
		Empresa Junior	19,29		
		Escola de Empreendedores	37,65		
		Escritório	21,30		
	SG 09 - Incubadora de Empresas	Incubadora de Empresas	346,33	346,33	
Centro de Documentação (CEDOC)	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Centro de Documentação - CEDOC	527,19	527,19	669,39
	Reitoria		142,20	142,20	
Centro de Educação Aberta e Continuada a Distância (CEAD)	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Centro de Educação Aberta e Continuada a Distância (CEAD)	300,12	300,12	300,12
Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares (CEAM)	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares (CEAM)	650,64	650,64	650,64
Centro de Excelência em Turismo (CET)	CET - Centro de Excelência em Turismo	Centro de Excelência em Turismo - CET	5.192,88	5.192,88	5.192,88
Centro de Formação de Recursos Humanos em Transportes (CEFTRU)	CEFTRU	Centro de Formação de Recursos Humanos em Transportes - CEFTRU	2.147,72	2.147,72	2.147,72
Centro de Informática (CPD)	ICC - Instituto Central de Ciências	Centro de Informática - CPD	914,54	1.332,27	1.410,76

		Escola de Informática	417,73			
	Reitoria	Centro de Informática - CPD	78,49	78,49		
Centro de Manutenção de Equipamentos Científicos (CME)	SG 11 - Laboratório de Engenharia Elétrica	Centro de Manutenção de Equipamentos Científicos - CME	525,84	525,84	525,84	
Centro de Planejamento Oscar Niemeyer (CEPLAN)	SG 10 - Centro de Planejamento Oscar Niemeyer	Centro de Planejamento Oscar Niemeyer - CEPLAN	807,55	807,55	807,55	
Centro de Produção Cultural e Educativa (CPCE)	ICC - Instituto Central de Ciências	Centro de Produção Cultural e Educativa (CPCE)	111,30	111,30	602,29	
		Centro de Produção Cultural e Educativa (CPCE) - Mód. 22	490,99	490,99		
Centro de Seleção e de Promoção de Eventos (CESPE)	ICC - Instituto Central de Ciências	Centro de Seleção e de Promoção de Eventos - CESPE	2.558,99	2.558,99	9.062,23	
	RU - Restaurante Universitário	Restaurante Universitário - RU	6.503,24	6.503,24		
Centro Integrado de Ordenamento Territorial (CIORD)	PMU II - Pavilhão Multiuso II	Centro Integrado de Ordenamento Territorial (CIORD)	63,53	63,53	63,53	
Centro Internacional de Física da Matéria Condensada (CIFMC)	PMU II - Pavilhão Multiuso II	Centro Internacional de Física da Matéria Condensada	1.188,78	1.188,78	1.188,78	
Coordenação de Cerimonial (CERI)	Reitoria	Coordenação de Cerimonial - CERI	26,05	26,05	26,05	
Data UnB	PMU II - Pavilhão Multiuso II	Data UnB	68,66	68,66	68,66	
Decanato de Administração (DAF)	Almoxarifado Central	Almoxarifado Central	4.519,58	4.519,58	15.302,01	
	Casa do Estudante Universitário - Grad. Bloco A	Casa do Estudante Universitário - Grad. Bloco A	4.877,28	9.754,56		
	Casa do Estudante Universitário - Grad. Bloco B	Casa do Estudante Universitário - Grad. Bloco B	4.877,28			
	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Decanato de Administração e Finanças - DAF	41,02	41,02		
	Reitoria			86,26		986,85
			Diretoria de Contabilidade e Finanças - DCF	306,64		
			Diretoria de Orçamentos - DOR	41,72		
		Diretoria de Recursos Materiais - DRM	338,85			

		Secretaria de Empreendimentos Imobiliários - SEI			
		Secretaria de Gestão Patrimonial - SGP	145,87		
		Serviço de Convênio - SCO	67,51		
Decanato de Assuntos Comunitários (DAC)	Centro Comunitário Athos Bulcão	Centro Comunitário Athos Bulcão	6.120,65	6.120,65	7.714,13
	ICC - Instituto Central de Ciências	Anfiteatro - 9	447,87	907,00	
		Coral da UnB	74,73		
		Diretoria de Esporte, Arte e Cultura - DEA	155,47		
		Odontoclínica	210,80		
		PPNE	18,13		
	Reitoria	Decanato de Assuntos Comunitários - DAC	70,10	351,07	
Diretoria de Desenvolvimento Social - DDS		280,97			
SG 10 - Núcleo de Dança	Núcleo de Dança	335,41	335,41		
Decanato de Extensão (DEX)	Edifício Anápolis, Setor Comercial Sul	Casa da Cultura da América Latina - CAL			
	Pavilhão Anísio Teixeira	Universidade Virtual / TV Escola	120,00	120,00	535,95
	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Decanato de Extensão - DEX	28,96	142,07	
		Escola de Extensão	91,66		
		Grupo de Trabalho de Reforma Agrária	21,45		
	Reitoria	Decanato de Extensão - DEX	242,07	273,88	
		Diretoria Técnica de Extensão - DTE	31,81		
Decanato de Graduação (DEG)	ICC - Instituto Central de Ciências	Posto Avançado - DEG	74,20	136,57	
			62,37		
	Pavilhão Anísio Teixeira	Serviço de Apoio Técnico - SAT	15,00	15,00	
	Pavilhão João Calmon		60,00	60,00	
	Reitoria	Decanato de Graduação - DEG	204,13	1.019,51	
		Diretoria de Acompanhamento e Integração Acadêmica - DAIA	169,73		

		Diretoria de Administração Acadêmica - DAA	645,65		
Decanato de Pesquisa e Pós-Graduação (DPP)	Reitoria	Decanato de Pesquisa e Pós-Graduação - DPP	180,13	192,06	192,06
		Coordenação de Apoio à Pesquisa - CAP	11,93		
		Coordenação de Apoio à Pós-Graduação - CPG			
Editora da UnB (EDU)	Centro de Vivência	Editora da UnB - EDU	158,46	158,46	483,28
	Empório Ambiental		324,82	324,82	
Gabinete do Reitor (GRE)	Reitoria	Gabinete do Reitor - GRE	396,71	644,34	644,34
		Auditório	176,63		
		Protocolo - SCA	71,00		
Gabinete do Reitor (GRE) / Decanato de Administração (DAF)	Reitoria	Secretaria de Planejamento - SPL / Serviço de Convênio - SCO	56,00	56,00	56,00
Núcleo de Tecnologia da Informação (NTI)	FT-Faculdade de Tecnologia	Núcleo de Tecnologia da Informação - NTI	222,72	222,72	222,72
Prefeitura do <i>Campus</i> (PRC)	Biotério Central	Guarita	13,41	13,41	25.247,00
	Depósito de Materiais Tóxicos 1 e 2	Depósito de Materiais Tóxicos 1 e 2	140,62	140,62	
	Depósito de Radiosótopos	Depósito de Radiosótopos	33,12	33,12	
	Estação Experimental de Biologia	Guarita	9,00	9,00	
	FACE	Sala de Aula	803,99	953,38	
		Sanitários	110,08		
		Zeladoria	39,31		
	FT-Faculdade de Tecnologia	Sanitários	455,94	483,95	
		Zeladoria	28,01		
	ICC - Instituto Central de Ciências	Depósito / Circulação	62,86	9.516,54	
		Sala de Aula / Anfiteatros	7.940,07		
		Sanitários	709,58		
Hidráulica (Plantão)		19,95			

		Elétrica (Plantão)	19,58		
		Segurança (Plantão)	30,00		
		Subestação	120,11		
		Telefonia	170,41		
		Sala de Aula (Uso da Matemática)	187,63		
		Sala de Aula (Uso do CIC)	160,85		
		Universidade Virtual (CPD)	8,08		
		Zeladoria	87,42		
		Oca II	Diretoria de Transporte e Segurança - DTS		
	Zeladoria		45,65		
	Pavilhão Anísio Teixeira	Depósito	30,00	1.837,34	
		Sala de Aula / Auditório	1.747,34		
		Sanitários	60,00		
	Pavilhão João Calmon	Depósito	30,00	2.013,08	
Sala de Aula / Auditório		1.863,08			
Sanitários		120,00			
PMU I - Pavilhão Multiuso I	Sanitários	118,58	118,58		
Prefeitura do Campus (PRC)	PRC - Galpão da Marcenaria e da Serralheria	Galpão da Marcenaria e da Serralheria	2.248,21	2.248,21	25.247,00
	PRC - Garagem e Oficina Mecânica	Diretoria de Transporte e Segurança - DTS	5.218,21	5.218,21	
	PRC - Prefeitura do <i>Campus</i>	Prefeitura do <i>Campus</i> - PRC	1.495,75	1.495,75	
	Reitoria	Portaria	25,04	293,60	
		Sanitários	70,26		
		Zeladoria	198,30		
Procuradoria Jurídica (PJU)	Reitoria	Procuradoria Jurídica - PJU	221,20	221,20	221,20
Secretaria de Planejamento (SPL)	Reitoria	Secretaria de Planejamento - SPL	196,78	196,78	196,78
Secretaria de Recursos Humanos (SRH)	ICC - Instituto Central de Ciências	Secretaria de Recursos Humanos - SRH	135,79	135,79	674,95
	PMU I - Pavilhão Multiuso I	Nest	35,28	71,28	

		Procap	36,00		
	Reitoria	Secretaria de Recursos Humanos - SRH	467,88	467,88	
Vice Reitoria (VRT)	Reitoria	Vice Reitoria – VRT	184,65	184,65	184,65
				ÁREA TOTAL	116.993,69