

Investimento Público por aluno no nível superior em Ciências Contábeis em um dos campi da UNESPAR-PR

Public investment by student in graduation education in Accounting in one of UNESPAR-PR campuses

RESUMO

O número de Instituições de Ensino Superior no Brasil aumentou nos últimos anos, inclusive a quantidade de instituições de ensino público, porém com a crise econômica os recursos do Estado para essas instituições diminuíram. Para os gestores dessas entidades é importante ter conhecimento em gestão de custo, inclusive o custo por aluno, que proporciona informações na tomada de decisões das instituições de ensino superior. A pesquisa em referência apresenta os resultados cujo objetivo foi calcular o custo por discente do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública de ensino superior em um dos *campi* da UNESPAR-PR. A metodologia constituiu-se em bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica fundamentou o referencial teórico, no qual se buscou conhecer e analisar o conceito de custos à luz de teorizações de autores da área contábil. A pesquisa documental foi composta por dados ofertados pela própria instituição. Para a análise dos dados, o método utilizado foi o Custeio por Absorção, sendo possível separar o custo direto do curso de Contábeis por meio dos salários de seus professores. Os resultados alcançados apresentaram um custo elevado por aluno do curso de Ciências Contábeis principalmente para os estudantes do período diurno, em que o número de matriculados é menor e existe uma concentração maior de professores com titulação elevada e, conseqüentemente, maiores salários.

Palavras-chave: Ensino Superior. Ciências Contábeis. Custo Aluno.

ABSTRACT:

The number of higher education institutions in Brazil has increased in recent years, including the number of public education institutions, but with the economic crisis the State resources for these public institutions has decreased. For these institutions managers it is important to have knowledge in cost management, including cost by student which gives them more information to decision making in the higher education institutions. The study in reference presents the results which aimed to calculate the cost per Accounting student of a higher education public institution in one of UNESPAR-PR campuses. The research methodology is bibliographic and documentary. The bibliographic research founded the theoretical framework, on which aimed to know and analyze the concept of costs in the light of Accounting authors theories. The documentary research was composed of data offered by the institution. For the data analysis the method used was the Costing by Absorption. It was possible to separate the direct cost of Accounting course by its professors salaries. The results obtained showed a high cost per Accounting student mainly for the diurnal ones, where the number of students is lower and there is a greater concentration of professors with higher degrees and consequently higher wages.

Keywords: Graduation. Accounting. Student Cost.

Cleber Broietti

Professor Assistente do Colegiado do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) Campus Apucarana. Mestre em Administração pela Universidade Estadual de Londrina (UEL).
Contato: Av. Minas Gerais, 5.021, Apucarana, PR, Brasil. CEP. 86.813.250.
E-mail: cleberbroietti@gmail.com

Lucinéia Chiarelli

Professora Adjunta do Colegiado do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) Campus Apucarana. Doutora em Educação pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR). Contato: Av. Minas Gerais, 5.021, Apucarana, PR, Brasil. CEP. 86.813.250.
E-mail: lucineia.chiarelli@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

No Brasil o número de Instituições de Ensino Superior (IES) tem crescido, e essa elevação aconteceu nas instituições públicas e principalmente nas instituições privadas (NOGUEIRA *et al.*, 2012). Isso pode ser atribuído à facilidade dos alunos em acessar a universidade nos últimos anos por meio da modalidade do ensino a distância, e também com programas de incentivo do Governo Federal, como o Fundo de Financiamento Estudantil (FIES), que facilita crédito financeiro ao estudante, e também a criação do Programa Universidade para Todos (PROUNI).

As Instituições de Ensino Superior Públicas (IESPs) são procuradas por apresentarem resultados melhores nos indicadores do Exame Nacional de Desempenho de Estudante (ENADE) em comparação com as IES privadas (REAL, 2009). Porém, nos últimos anos os recursos para manutenção e evolução das IESPs enviados pelo Estado têm diminuído (MAGALHÃES *et al.*, 2010).

Um exemplo dessa diminuição pode ser evidenciado nas universidades estaduais do estado do Paraná, onde segundo Uel (2015) não haviam sido repassados até fevereiro de 2015 aproximadamente R\$ 34 milhões de reais para o custeio das atividades acadêmicas referente ao ano de 2014. Essa situação ocorreu em outras universidades estaduais, e a consequência dessa falta de recurso pode comprometer a qualidade do ensino oferecido pela instituição.

Para amenizar o impacto do corte de custos realizado pelo Estado nas universidades públicas, e manter uma estrutura que atenda a comunidade acadêmica, é importante trabalhar com ferramentas de gestão apropriadas, como a gestão de custos no setor público. Porém, isso não garante eficiência e qualidade nos cursos superiores.

A gestão de custo em uma universidade pública pode proporcionar o levantamento de informações e assim oferecer padrões de custos a serem estabelecidos para as instituições; esses dados podem formar indicadores para acompanhamento dos gestores das atividades da instituição.

Desse modo, o acompanhamento do custo no setor público, em particular no ensino superior, constitui um ponto indispensável para os administradores das IESPs e, conseqüentemente, para toda a sociedade, que se beneficia com recursos públicos bem geridos. Também identificar os custos por aluno das IESPs é de extrema importância, pois a instituição pode obter o valor de custo de cada curso para acompanhá-lo conforme o orçamento preestabelecido, com a possibilidade de identificar quais os cursos têm oportunidade de expansão e analisar evasões e índices de retenções.

O objetivo da pesquisa foi o de identificar o custo por aluno do curso de Ciências Contábeis em uma IESP localizada no Norte do Paraná no ano de 2014.

O artigo está dividido em seis capítulos. Após a introdução, apresenta-se o referencial teórico, em que foram contemplados o conceito de custo e alguns métodos de custeio; no terceiro capítulo trata-se do custo no setor público. A quarta seção é destinada à metodologia; a quinta refere-se à apresentação dos dados do custo por aluno do curso de Ciências Contábeis; e a última seção contém as conclusões e recomendações para pesquisas futuras.

2 CUSTOS

O custo decorre do advento do capitalismo da época da Revolução Industrial, hoje utilizado como ferramenta de gerenciamento, em razão dos complexos processos administrativo-econômicos, e como importante instrumento para a tomada de decisões.

Afonso, Schuknecht e Tanzi (1996) afirmam que, no final do século XVIII e início do XIX, a energia, a metalurgia e a indústria têxtil utilizavam ferramentas gerenciais de custos, tais como controle de despesas, custo departamental e por responsabilidade, alocação de custos indiretos, comparações de custos, custos de transferências, orçamentos, previsões, padrões e controles de estoques.

Devido ao crescimento das organizações e, conseqüentemente, o distanciamento entre o gestor e os ativos administrados, a Contabilidade de Custos passou a assumir um papel de grande relevância nas instituições, pois proporciona à administração informações eficientes nas tomadas de decisões gerenciais (MARTINS, 2003).

2.1 Custos: Conceito e Métodos

Ao analisar os tempos mais remotos da história, evidencia-se que a contabilidade teve seu desenvolvimento atrelado à evolução da humanidade. Seu surgimento consta por volta de 4.000 a.C. (SÁ, 1997). Muitos eventos que impulsionaram a sociedade fizeram também a contabilidade desenvolver-se, como foi o caso da Revolução Industrial no século XVIII.

Nessa época foram crescentes os diversos processos de produção denominados manufaturas, as quais surgiram para atender às várias demandas da população, uma vez que estas estavam em constante crescimento devido à melhoria na qualidade de vida.

A partir deste rápido crescimento, surgiram várias indústrias, invenções mecânicas, expansão do comércio, o que, por sua vez, gerou a necessidade de maior controle sobre as produções, gastos, informações para o meio externo,

mais precisamente o usuário, que se tornou chave essencial para a manutenção dos negócios. Os processos decisórios também necessitavam cada vez mais de controles, desde materiais utilizados, passando por mão de obra, custos fixos e variáveis, despesas, depreciações de máquinas, entre outros. Essa evolução no controle produtivo deu início ao que conhecemos hoje como Contabilidade de Custos, (PADOVEZE, 2011).

Muitos autores, como Horngren (2004), Leone (2000), Martins (2003), Padoveze (2011) e Santos *et al.*(2006), formularam, ao longo dos anos, definições de custo, fizeram análises aprofundadas e contribuíram para a formação desse conceito. Segundo os autores listados acima o custo é o valor pago por algo, mais especificamente o valor de uma produção, de um serviço, após agregar nele todos os componentes do processo produtivo (MARTINS, 2003). O custo pode ser apurado e aplicado de várias maneiras diferentes, sendo essencial para o processo de tomada de decisões, o qual conduzirá o rendimento do trabalho do gestor, bem como o da entidade, visando o lucro e a eficácia dos processos (PADOVEZE, 2011).

A definição de custo dada pela Norma e Procedimento de Contabilidade nº. 02 – NPC 2 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) é a seguinte:

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma (IBRACON, 1999, p. 2).

O custo pode ser, ainda, direto ou indireto, e para Martins (2003, p. 32), “[...] alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas [...]). São os custos diretos com relação aos produtos”.

Custos indiretos, por sua vez, são definidos como aqueles que estão ligados ao seu objeto de custo, porém não podem ser rastreados de forma economicamente viável. Martins (2003) ainda destaca que:

[...] custos indiretos realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.). São os custos indiretos com relação aos produtos (MARTINS, 2003, p. 32).

Todo processo de tomada de decisão depende de uma eficiente gestão. Administrar com eficácia os métodos e ferramentas de trabalho é a chave para que o êxito seja obtido da melhor forma possível. Apurar o custo de um bem ou serviço é essencial para a gestão. Vale ressaltar que cada empresa deve ajustar o método de custeio escolhido às suas próprias necessidades. “Custeio significa método de apropriação de custos” (MARTINS, 2003, p. 41). Em outras palavras, é a distribuição dos custos em um determinado produto ou serviço para saber o seu real valor ao fim da produção ou da realização do serviço.

Existem diversos métodos de custeio, como: Custeio Variável, Custeio ABC (*Activity Based Costing*) e Custeio por Absorção. Pretende-se no artigo apresentar as características do Custeio por Absorção. Esse foi o método utilizado nesta pesquisa para apurar o custo por aluno; optou-se por ele, pois proporciona ratear os custos indiretos da IES a outros cursos que são oferecidos pela instituição.

2.1.1. Custeio por Absorção

O método de custeio é utilizado pelos gestores que desejam alocar aos produtos e/ou serviços os custos diretos e indiretos incorridos na produção visando obter o custo total.

Como o termo já indica, é o método que absorve todos os custos de produção ou de serviços produzidos em determinado período de tempo. Mauss e Souza (2008) apontam que os demais gastos são considerados como despesas e lançados no resultado do período em que ocorreram. Dessa forma, todo o sacrifício de ativos do período será alocado por absorção aos objetos do custeio. É o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e seu uso é disseminado, principalmente pela contabilidade financeira, para apresentar relatórios ao público externo, auditoria e fisco.

A utilização desse método provoca a necessidade de realizar rateio dos custos indiretos dos produtos ou serviços custeados, o que gera certa subjetividade e arbitrariedade ao valor do custo final obtido. Segundo Santos (2005), isso demonstra que o custeio por absorção, como instrumento gerencial de tomada de decisões, pode ser falho em muitas circunstâncias, por ter como premissa básica os rateios, que, apesar de se apresentarem lógicos, podem levar a alocações enganosas.

3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O processo de implantação da cultura de custos, de acordo com seus defensores, pode representar um caminho promissor, no qual a maturidade dos gestores vem se desenvolvendo a cada evento que a Secretaria do Tesouro Nacional promove. A gestão de custos baseada em informação qualitativa e quantitativa, comparável e fidedigna vai subsidiar os profissionais e políticos na tomada de decisão não apenas sob o ponto de vista econômico, mas também social e da eficiência do gasto.

Ainda de acordo com os defensores da cultura de custos, o gasto fixo da escola pública, decorrente da estabilidade do funcionário concursado, pode dificultar a decisão gerencial de descontinuar determinado serviço, ou seja, caso o gestor decida extinguir a escola pública, o custo fixo com pessoal continuaria ativo e dependeria do seu remanejamento para outra escola ou setor. Este fato pode inviabilizar uma decisão como esta, pois o município poderia não ter a opção de realocar esse pessoal e, conseqüentemente, transferir o seu custo, porém é fato que a qualidade da educação só melhora com a continuidade de um serviço.

Portanto, a implantação dos custos no setor público é uma alternativa possível e viável na criação de indicadores para avaliar o desempenho dos programas institucionais e medir seu grau de efetividade em cada ano de execução.

O gasto por aluno do ensino médio no Estado do Paraná em 2008 foi de R\$ 2.492,73; em 2009 de R\$ 2.851,00; em 2010 de R\$ 2.650,44; em 2011 de R\$ 3.510,34; e em 2012 o gasto foi de R\$ 2.577,10 (CHIARELLI, 2014).

No balanço geral do Estado não consta subfunção para tal, e os gastos podem aumentar em decorrência do incremento da arrecadação das receitas do Fundo de Desenvolvimento de Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), pois existem vinculações de recursos dessa receita, sendo que, quando se arrecada mais, é possível investir mais. Para o ensino superior, nunca foram veiculados cálculos ou fundos para resguardar a qualidade do nível de ensino, e recentemente o presidente Michel Temer fez a Desvinculação dos Recursos da União (DRU) em nível da educação que assegurava a qualidade do ensino pelo menos mantida em termos financeiros.

Segundo Gremaud (2013, p. 20) a gestão de custos no Governo Federal se fixa em uma série de medidas para reforma do Estado Brasileiro, sendo parte das tendências na área da contabilidade pública adotadas internacionalmente. Evidentemente melhorias e mudanças poderão acontecer a partir dessa implantação, tanto no sentido gerencial como em questões que demandam maior precisão e quantificação de dados e informações, que como todas as demais deverão vir a público.

Custos no setor público significam administrar, gerenciar, tomar conta das despesas, dos gastos – ou recursos consumidos – de todas as instituições e entidades públicas, ou seja, não apenas as organizações da administração pública direta na gestão governamental (estrutura dos Governos Federal, Estadual ou Municipal), mas também aquelas vinculadas ao Poder Judiciário e ao Poder Legislativo, bem como as empresas estatais e as sociedades de economia mista (GREMAUD, 2013). Portanto, mensurar custo é dizer o quanto de recursos foi consumido por uma instituição pública que demandou a realização de um bem ou serviço executado para a sociedade.

3.1. O Custo na Área Pública e nas Instituições de Ensino Superior

A gestão de custos é de extrema importância em qualquer tipo de organização, independentemente da área ou tamanho da entidade. Para Leone (2000), gerenciar os custos de forma eficiente sempre foi uma grande preocupação, e um diferencial estratégico para as organizações.

Quando se trata da área pública, deve-se levar em consideração o fato de que são entidades e organizações que recebem dinheiro do Estado, seja federal, estadual ou municipal, e que necessitam ter todos os seus custos bem distribuídos e aplicados, para que haja um bom aproveitamento do dinheiro que o cidadão investe indiretamente nessas instituições ou organizações.

O planejamento, a aplicação e o controle de recursos devem ser feitos de forma técnica e eficaz pelo gestor público. Assim espera-se que estes gestores utilizem os escassos recursos públicos de forma eficiente; para isso, o controle de custo torna-se ferramenta indispensável para uma boa administração.

As IESPs são entidades complexas e, pela sua natureza, realizam várias atividades divididas em ensino, pesquisa e extensão. Cada instituição tem sua particularidade em relação às atividades, umas se concentram mais no ensino, outras têm grande foco na pesquisa, em comum todas as IESPs estão submetidas às normas e leis da administração pública (MAGALHÃES *et al.*, 2010).

Segundo Rosa (2004) a gestão das universidades públicas é marcada pela burocracia, cuja origem está na elaboração orçamentária dos recursos públicos, além de uma rigidez na estrutura administrativa. O gestor público tem autonomia administrativa muito restrita, devendo seguir normas instituídas pelo poder público, esse tipo de 'engessamento' no processo acaba dificultando a racionalização dos recursos.

No âmbito do ensino superior existem dois tipos de custo: o primeiro consiste no custo aluno, ou seja, o recurso disponível para a realização da graduação em despesas como: fotocópias; no caso das universidades particulares, pagamento das mensalidades de alunos financiados; rateio de despesas de água, luz, telefone, internet; salários de professores e demais funcionários da instituição.

Em relação ao custo da instituição essa informação pode ser obtida por meio do custo aluno pela utilização do mé-

todo de custeio por absorção. Nesse método encontra-se o total do custo da instituição, dos cursos ofertados e também o custo por aluno em cada curso.

O custo aluno segundo Magalhães *et al.* (2010) pode fornecer dados sobre os gastos das universidades públicas, o que contribui para o gestor na tomada de decisão. Possibilita a esses administradores fazer a melhor adaptação dos recursos para aplicação de ações eficientes na instituição. Além da implantação e acompanhamento de um sistema de custo em uma IESP possibilitar realizar a administração de forma transparente para a sociedade.

Entre as pesquisas que buscam calcular o custo aluno no ensino superior pode-se destacar o estudo de Hipólito (2011), no qual se identificou que o custo geral médio do estudante em universidade pública é de aproximadamente R\$ 15 mil ao ano. Paton e Scarpin (2012), que fizeram um cálculo específico de custo aluno anual no curso de Ciências Contábeis no ano 2002, obtiveram um valor de R\$ 1.369,28 por aluno, por ano.

Alguns fatores podem influenciar o valor médio do custo do aluno nas IES. Um deles é a evasão dos estudantes (SILVA FILHO *et al.*, 2007); esse problema, segundo Hipólito (2011), proporcionou uma perda de R\$ 9 bilhões no ano de 2008. Em um estudo mais pontual promovido por Rissi & Marcondes (2011) constatou-se que houve uma evasão de 20,1% dos alunos que entraram na graduação no ano de 1999 na Universidade Estadual de Londrina.

A evasão é assunto que deve ser mais bem explorado em pesquisas futuras, pois é necessário identificar quais motivos levam um número tão elevado de estudantes a desistirem da graduação. Algumas consequências da evasão são a perda de recursos investidos pelas IES e, conseqüentemente, o aumento do custo médio por aluno. Para o presente estudo foi calculado o custo do aluno anual do curso de Ciências Contábeis, sem levar em consideração a taxa de evasão.

3.2. Qualidade Gerada em Educação com Aplicação de Custos

A Constituição de 1988 trouxe um conjunto de inovações, sobretudo, aquelas que se remetem ao estabelecimento dos direitos sociais; são eles: “a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta constituição” (Artigo 6º).

O artigo 205 (CF, 1988) define a função da educação quanto à preparação da pessoa para o exercício da cidadania e a sua qualificação para o trabalho. Neste sentido, as decisões dos gestores da educação devem estar voltadas para a prestação do melhor serviço público possível, considerando os recursos disponíveis para tal, sendo o seu sucesso medido por meio da verificação da qualidade e do volume de serviços oferecidos, bem como o seu resultado econômico à contribuição adequada para a sociedade.

Para Oliveira e Adrião (2007), a qualidade é a dimensão do direito à educação, é o contínuo processo de expansão das oportunidades de escolarização da população brasileira iniciado na década de 1930, que alcançou a significativa marca de 97% de matrícula líquida no ensino fundamental ao final dos anos de 1990.

As formas de proteção a esse direito são variáveis de país para país, em conformidade com seu ordenamento jurídico interno e por meio de compromissos declarados e assumidos no âmbito internacional (CURY, 2013).

Carnoy, Gove e Marshall (2009) argumentam que o capital social construído pelas ações humanas não geram benefícios apenas para as pessoas que praticam as ações, mas para todos aqueles, que de uma forma ou de outra, direta ou indiretamente, foram afetados ou influenciados por tais ações. Portanto, a família, o grupo de amigos, o trabalho, a comunidade, a escola produzem capital social, na medida em que contribuem para a aprendizagem do sujeito.

De acordo com Althusser (1985, p. 18), o processo de formação humana corresponde e é reflexo direto da qualidade da educação que lhe foi aplicada, sendo a escola imprescindível para o aprendizado, no qual as regras de bom comportamento devem ser aprendidas, observadas as conveniências e inconveniências intrapessoais e interpessoais tendo em vista a realização da divisão do trabalho conforme o cargo que o sujeito está ‘destinado’ a ocupar.

Silva (2011), por sua vez, afirma que a qualidade não pode representar o único objetivo dos educadores da escola pública. Ela precisa estar associada à autonomia e ao processo de democratização da escola e de sua administração (gestão), constituindo um tripé sobre o qual pode ser possível assegurar o direito à educação de boa ou ótima qualidade e provimento de verbas adequado às reais carências e necessidades locais da unidade escolar.

4 METODOLOGIA

No que tange aos procedimentos utilizados, o presente estudo identifica-se como pesquisa-diagnóstico. Para Martins & Theóphilo (2009, p. 81) a pesquisa-diagnóstico refere-se a uma “[...] estratégia de investigação aplicada que se propõe explorar o ambiente [...]”.

Assim, a presente pesquisa tem por objetivo estudar os custos em uma IESP. Outro aspecto que permite a classificação como pesquisa-diagnóstico é o fato de possibilitar a implantação do sistema de custo aluno na instituição estudada.

Deste modo, como a pesquisa se desenvolveu a fim de buscar identificar o custo aluno de uma instituição no Paraná, e por esse assunto ainda ser pouco abordado, o estudo é uma pesquisa exploratória (COLLINS e HUSSEY, 2005).

A pesquisa também se caracteriza como documental, pois foram coletados documentos internos da instituição pes-

quisada, além de documentos disponíveis em seu *site*. Para Vergara (2005, p. 48) “a investigação documental é realizada em documentos conservados em órgãos públicos e privados de qualquer natureza”.

Para o presente estudo, optou-se por realizar o custo aluno do curso de Ciências Contábeis. Tal escolha deu-se pelo fato de os dados dos salários dos professores do colegiado do curso de Ciências Contábeis terem sido disponibilizados pelo RH da Instituição.

A instituição à qual se refere o estudo situa-se ao Norte do estado do Paraná e atualmente oferta quatorze cursos. Em 2014, possuía aproximadamente 1.800 alunos considerando os três turnos (matutino, vespertino e noturno), dos quais 317 eram de Ciências Contábeis.

O colegiado do curso de Ciências Contábeis da instituição tem em sua estrutura 24 docentes, de diversas disciplinas, que respondem pelos quatro anos do curso e estão divididos em dois períodos: diurno e noturno.

O método de rateio utilizado na apuração do custo foi o Custo por Absorção conforme propõem Martins (2003) e Padoveze (2011). Ao aplicar este método, houve a possibilidade de utilizar os custos diretos ao curso de Ciências Contábeis, como os salários e encargos dos professores e, assim, puderam ser absorvidos os custos indiretos.

Inicialmente, foram coletados documentos da instituição, nos quais estavam descritos os custos diretos e indiretos, o total de acadêmicos matriculados regularmente e o total de docentes referentes ao curso. Os dados foram disponibilizados por funcionários da instituição com o propósito único de auxiliar neste trabalho. Em relação aos custos, estes se apresentavam em valores semestrais, porém, para o alcance do objetivo proposto, foi necessário o ajuste em valores mensais.

Alguns fatores transformaram a pesquisa em um trabalho minucioso e difícil, por exemplo, o fato de existirem alunos matriculados no curso que fazem todas as disciplinas, enquanto há outros que cursam menos disciplinas devido a adaptações de transferências de outras instituições ou pelo fato de o aluno já possuir graduação, assim não sendo necessário cursar todas as disciplinas. Desse modo, por ser muito complexo verificar turma por turma, quantos alunos e quais disciplinas eles fazem, decidiu-se que todos teriam o mesmo peso na apuração do custo.

Do mesmo modo existem professores que lecionam apenas no curso pesquisado enquanto outros lecionam em vários cursos diferentes. No caso destes últimos, os salários foram rateados pelo número de aulas que cada docente tem na instituição e depois multiplicado pela quantidade de aulas que o professor leciona no curso de Ciências Contábeis.

Um fator limitante ao trabalho foi o fornecimento do valor da estrutura física da instituição. Não foram alocados os valores referentes aos ativos imobilizados utilizados para receber o aluno e oferecer-lhe condições de ensino apropriado. São exemplos desses ativos: salas de aula, carteiras, bibliotecas, laboratório de informática, entre outros que dão condições ao aluno de receber aulas. Assim o custo de infraestrutura não está calculado nos custos.

5 ANÁLISE DE DADOS

Para calcular o custo por aluno foram considerados somente os valores recebidos do estado do Paraná, uma vez que se optou por trabalhar unicamente com essa fonte de recurso. Além disso, consideraram-se apenas custos correntes, como: salários e encargos dos professores; técnicos e servidores gerais da instituição; custos com manutenção; energia elétrica; material de expediente e telefone.

O estudo obedeceu ao regime de competência e utilizou como critério o método custeio por absorção, que possibilitou alocar os custos administrativos e acadêmicos da instituição.

A Tabela 1 apresenta a quantidade de alunos matriculados em cada curso que a instituição pesquisada oferecia no ano de 2014. Por meio da análise vertical observa-se que o curso de Ciências Contábeis tem representatividade de 18% do total de alunos matriculados na entidade, sendo o segundo com maior número de alunos na instituição. O curso de Administração é o que tem mais representatividade com 25% dos alunos; esse curso apresenta duas turmas para cada ano no período noturno, na tabela sendo representadas pelas letras A e B.

Tabela 1—Representatividade de alunos matriculados por curso

CURSO	Nº ALUNOS	%
Administração Diurno	114	6,5
Administração Noturno Turmas A e B	327	18,6
Ciências Contábeis Diurno	120	6,8
Ciências Contábeis Noturno	197	11,2
Ciências Econômicas	189	10,8
Secretariado Executivo Trilíngue	126	7,2
Turismo	81	4,6
Serviço Social	197	11,2
Matemática	123	7,0

CURSO	Nº ALUNOS	%
Tecnologia em Comércio Exterior	7	0,4
Pedagogia	86	4,9
Ciências da Computação	58	3,3
Letras	131	7,5
TOTAL	1756	100

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

Na Tabela 2 são apresentados os custos indiretos mensais do curso de Ciências Contábeis. Os custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados diretamente ao produto (MARTINS, 2003). Neste artigo são exemplos de custos indiretos os salários dos agentes universitários, energia elétrica, água e demais custos.

Os custos indiretos para o Curso de Ciências Contábeis foram alocados, por meio da divisão do valor total dos custos indiretos pelo número total de alunos na instituição e na sequência multiplicado pelo número de alunos no curso de Ciências Contábeis, conforme a fórmula descrita.

Segundo Martins (2003), todos os gastos relativos ao esforço foram distribuídos para a obtenção dos resultados.

$$CIC = \left(\frac{CI}{TA} \right) \times ACC$$

Em que:

CIC=Custo Indireto do Curso

CI= Custo Indireto

TA= Total de Aluno

ACC= Alunos do Curso de Ciências Contábeis.

Com essa metodologia de cálculo foi possível descobrir o custo indireto de todos os cursos ofertados pela instituição, inclusive o de Ciências Contábeis.

Tabela 2 – Custos indiretos mensais do curso de Ciências Contábeis/rateio

CONTA	DIURNO R\$	NOTURNO R\$
Salários e Encargos	51.960,64	85.302,05
Diárias	34,83	57,18
Materiais de Consumo	1.586,52	2.604,54
Despesas com Locomoção	61,48	100,92
Serviço de Terceiro – Pessoa Física	556,50	913,59
Locação de Mão de Obra	2.130,45	3.497,48
Serviço de Terceiro – Pessoa Jurídica	1.764,28	2.896,36
Auxílio-alimentação	22,29	36,59
Obrigações Tributárias (PASEP)	388,30	637,46
Auxílio-transporte	53,67	88,10
Despesas de Exercícios Anteriores	15,85	26,03
Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos	29,50	48,43
Total Outros Custos	6.643,66	10.906,68
Total dos Custos Indiretos	58.604,30	96.208,73

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

O período noturno do curso de Ciências Contábeis ficou com valor superior ao diurno pelo fato de o número de alunos do período noturno ser superior ao diurno; a diferença entre os dois períodos foi de 77 alunos, o que representa 40%.

Na Tabela 3 foram calculados os custos indiretos de cada curso. O curso de Administração tem o maior custo indireto pelo fato de ter o maior número de alunos matriculados.

Tabela 3 – Custos indiretos por curso

Curso	Nº Alunos	Valor R\$
Administração Diurno	114	55.674,09
Administração Noturno turmas A e B	327	159.696,72
Ciências Econômicas	189	92.301,78
Secretariado Executivo Trilíngue	126	61.534,52
Turismo	81	39.557,90
Serviço Social	197	96.208,73
Matemática	123	60.069,41
Tecnologia em Comércio Exterior	7	3.418,58
Pedagogia	86	41.999,75
Ciências da Computação	58	28.325,41
Letras	131	63.976,36
Total	1439	702.763,25
Custo indireto médio por Aluno		488,37

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

A Tabela 3 possibilitou apresentar o custo indireto geral por aluno da instituição, cujo valor médio mensal foi de R\$ 488,37, lembrando que esse valor é apenas indireto.

A Tabela 4 demonstra os custos diretos referentes a salários e encargos dos docentes do curso de Ciências Contábeis dos períodos diurno e noturno.

Constatou-se que o período diurno possui professores com titulação mais elevada e Tempo Integral de Dedicção Exclusiva (professores regime TIDE) com relação ao período noturno. Após apropriar os valores e dividi-los de acordo com cada período, obteve-se o montante de custos diretos.

Esses valores foram acrescidos ao total de custos indiretos de cada período do curso de Ciências Contábeis, e posteriormente divididos pela quantidade de alunos para obter o valor final do custo por aluno.

Tabela 4 – Custos folha de pagamento do curso de Ciências Contábeis

Período Diurno		Período Noturno	
Docentes Regime CLT	Valores	Docentes Regime CLT	Valores
Salários	1.896,82	Salários	4.425,90
INSS	398,33	INSS	929,44
13º e Encargos	191,26	13º e Encargos	446,28
Férias e Encargos	255,01	Férias e Encargos	595,02
Total CLT	2.741,42	Total CLT	6.396,64
Docentes Regime Efetivo	Valores	Docentes Regime Efetivo	Valores
Salários	38.699,30	Salários	29.194,21
INSS	8.126,85	INSS	6.130,78
13º e Encargos	3.902,18	13º e Encargos	2.943,75
Férias e Encargos	5.202,78	Férias e Encargos	3.924,90
Total Efetivos	55.931,11	Total Efetivos	42.193,64
Total Custos Diretos	58.672,53	Total Custos Diretos	48.590,28

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

A Tabela 5 apresenta o custo total por aluno, demonstrando os valores nos períodos diurno e noturno. O maior custo é do período diurno, em que se concentra um número menor de alunos; outro motivo para essa diferença é atribuída ao fato de que alguns docentes com titulação maior lecionam somente nas turmas do diurno, esses docentes apresentam maior salário em relação a professores colaboradores.

Tabela 5 – Custo total mensal por aluno e por período do curso de Ciências Contábeis

	Diurno	Noturno
Total de Alunos	120	197
Total das Despesas Diretas	R\$ 58.672,53	R\$ 48.590,28
Total das Despesas Indiretas	R\$ 58.604,30	R\$ 96.208,73
Total dos Custos	R\$ 117.276,83	R\$ 144.799,01
Custo por Aluno	R\$ 977,31	R\$ 735,02

Fonte: Elaborada pelos autores (2014)

O custo mensal por aluno do curso de Ciências Contábeis no período noturno é de R\$ 735,02, enquanto no diurno é de R\$ 977,31; ao transformar esses valores para o custo anual, no diurno o custo do aluno é de R\$ 11.727,72 e no período noturno, R\$ 8.820,24.

Na comparação entre os resultados desta pesquisa com o estudo realizado por Paton e Scarpin (2012), observa-se uma diferença significativa entre os custos por aluno. Os autores mencionados anteriormente calcularam um custo anual com base nos gastos do ano 2002 de R\$ 1.369,28 por aluno.

Ao atualizar esse valor pelo IGP-M (Índice Geral de Preço de Mercado) do ano de 2002 para 2014, o custo anual por aluno do curso de Ciências Contábeis seria de R\$ 2.804,30.

Essa diferença entre a presente pesquisa e o estudo de Paton e Scarpin (2012) pode ser atribuída ao rateio dos custos indiretos, pois na universidade estudada por eles existiam mais de 40 cursos de graduação, enquanto na universidade estudada neste artigo existem 14 cursos. Outro fator pode ser atribuído ao número de alunos do curso de Ciências Contábeis no estudo de Paton e Scarpin (2012): o curso tinha 480 estudantes, enquanto na universidade pesquisada neste artigo o número de estudante no curso era de 317. A maior quantidade de curso e de estudantes faz o custo fixo ser diluído.

Para Hipólito (2011) o custo médio dos alunos de graduação em uma IES pública é de R\$ 15 mil reais anuais. Em comparação com a presente pesquisa o valor do custo anual por aluno ficou acima do valor calculado neste artigo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o atual cenário de instabilidade política e econômica que vive o Brasil atualmente, inclusive com o corte de gastos públicos, a gestão dos custos em entidades públicas é imprescindível para qualquer gestor.

Conhecer o custo por aluno é importante para a gestão pública a fim de verificar quais cursos têm maior aproveitamento do dinheiro público investido, e assim gerar informação para tomada de decisão.

Os valores mensais encontrados neste estudo para o curso de Ciências Contábeis em uma IESP foram de R\$ 977,31 e R\$ 735,02 para o período diurno e noturno, respectivamente. O custo anual no diurno por aluno é de R\$ 11.727,72 e para o noturno, de R\$ 8.820,24. Assim constatou-se que em uma mesma instituição existe diferença de custos entre os períodos ofertados pelo curso. É importante destacar que nos custos encontrados não foram calculados valores importantes como o da depreciação da infraestrutura da instituição (custos altos em instituições particulares); caso fossem considerados no cálculo, o custo por aluno seria ainda maior.

Ao comparar esses custos com os encontrados no trabalho de Paton e Scarpin (2012) nota-se um custo elevado por aluno; para diminuir esse valor uma alternativa seria aumentar a quantidade de vagas e diminuir o número de desistência, uma vez que o número de alunos que deveriam estar matriculados no período diurno seria de 200, e não 120. Constatou-se uma taxa de evasão escolar de 40%. Assim surge uma alternativa para pesquisas futuras com o objetivo de descobrir o motivo da desistência de tantos alunos no curso de Ciências Contábeis, principalmente no período diurno.

Vale ressaltar que, por se tratar de uma pesquisa-diagnóstico, os resultados encontrados não podem ser generalizados para outras IESPs, pois outras entidades podem apresentar realidades e características diferentes da estudada. Assim, sugere-se realizar estudo em outras IESPs, para que possam ser feitas comparações com o custo apresentado nessa instituição.

Este artigo trouxe contribuição para a área de custo, em especial na gestão pública, ao encontrar o valor do custo por aluno no curso de Ciências Contábeis. Esse tipo de informação possibilita ao gestor público superar dificuldades com relação à escassez dos recursos que são repassados pelo Estado.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, A.; SCHUKNECHT, L.; TANZI, V. *Public sector efficiency: evidence for new UE members states and emerging markets*. European Central Bank Working Paper, n. 581, 1996.
- ALTHUSSER, L. *Aparelhos ideológicos de estado*. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1985.
- BECKER, W. E.; LEWIS, D. R. *Higher Education and Economic Growth*. Massachusetts: Kluwer Academic Publisher, 1993.
- BEUREN, I. M.. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRASIL. *Constituição Federal do Brasil de 1988*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 jan. 2016.
- CARNOY, M.; GOVE, A.; MARSHALL, J. *A vantagem acadêmica de Cuba: por que seus alunos vão melhor na escola*. São Paulo: Ediuoro, 2009.
- CHIARELLI, L. *Estudo sobre a cultura de gastos educacionais: os casos de Arapongas e Apucarana*. 164 f. Tese. Universidade Federal de São Carlos. Doutorado em Educação, São Carlos, 2014.
- COLLINS, J.; HUSSEY R. *Pesquisa em Administração: um guia prático para os alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CURY, C. R. J. *Do direito de aprender: base do direito à educação*. IN: GREMAUD, A. P. *Justiça pela qualidade na educação*. Organização: Associação Brasileira de Magistrados, Promotores de Justiça e Defensores Públicos da Infância e da Juventude [e] Todos pela Educação. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DUTRA, R. G. *Critério de Rateio e Distribuição de Custos*. 2014. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1511>. Acesso em: 27 out. 2014.
- GREMAUD, A. P. *Justiça pela qualidade na educação*. Organização ABMP. Todos pela Educação. São Paulo: Saraiva, 2013.
- HIPÓLITO, O. (2011). *Pais perde 9 bilhões com evasão no ensino superior*. Disponível em: <<http://g1.globo.com/educacao/noticia/2011/02/pais-perde-r-9-bilhoes-com-evasao-no-ensino-superior-diz-pesquisador.html>>. Acesso em 19 junho 2016.
- HORNGREN, C. T. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2004.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). *NPC 2: Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil*. São Paulo, abril 1999.
- JESUS, I. R. D.; SANTOS, C. A. F.; CORTEZ, L. C. S.; MELLO, J. B.S. *Atratividades dos Estados Brasileiros na Captação de Alunos para suas Respectivas Universidades Federais*. *Relatórios de Pesquisa em Engenharia de Produção* v. 12, n. 7, pp. 87-103, 2012.
- LEONE, G. S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- MAGALHÃES, A. M.; SILVEIRA, S. F. R.; ABRANTES, L. A.; FERREIRA, M. A. M.; WAKIM, V. R. *Custo do Ensino de Graduação em Instituições Federais do Ensino Superior: o Caso da Universidade Federal de Viçosa*. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, maio/jun.2010.
- MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.
- MAUSS, C. V. *Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2012.
- NOGUEIRA, D. R.; ESPEJO, M. M. S. B.; REIS, L. G.; VOESE, S. B. *Estilo de Aprendizagem e Desempenho em Educação a Distância: Um Estudo Empírico com Alunos das Disciplinas de Contabilidade Geral e Gerencial*. *REPEC*, Brasília, v. 6 n.1, art.4, pp. 54-72, jan./mar. 2012
- OLIVEIRA, R. P. de; ADRIÃO, T. *Gestão, financiamento e direito à educação: análise da Constituição Federal e da LDB*. 3 ed. São Paulo: Xamã, 2007.

- PADOVEZE, C. L. *Curso Básico Gerencial de Custos*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- PATON, C.; SCARPIN, J. E. Apuração do Custo do Aluno em Instituição de Ensino Superior Público. *Reuna*, Belo Horizonte, v. 17, n. 2, pp. 45-58, abr./jun. 2012.
- REAL, G. C. M. Avaliação e qualidade no ensino superior: os impactos do período 1995-2002. *Educação e Pesquisa*, v. 35, n. 3, pp. 573-584, 2009.
- RISSI, M. C.; MARCONDES, M. A. S. *Estudo sobre a reprovação e retenção nos cursos de graduação*: 2009. UEL Londrina, PR, Brasil (2011).
- ROSA, P. M. *Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras*. 2004. 227 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2004.
- SÁ, A. L. *História Geral e das Doutrinas Contábeis*. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- SANTOS, J. J. *Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; NUNES, M. S. *Fundamentos de Contabilidade de Custos*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA FILHO, R. L. L.; MOTEJUNAS, P. R.; HIPÓLITO, O.; LOBO, M. B. C. M.. A evasão no ensino superior brasileiro. *Cadernos de Pesquisa*, v. 37, n. 132, pp. 641-659, set./dez. 2007.
- SILVA, Flávio Caetano. *O Financiamento da Educação Básica e os Programas de Transferências Voluntárias*. São Paulo: Xamã, 2011.
- UNIVERSIDADE ESTADUAL DE LONDRINA (UEL). *Agência UEL de notícias dia 22/02/2015*. Disponível em: <http://www.uel.br/com/agenciaueldenoticias/index.php?arq=ARQ_not&FWS_Ano_Edicao=1&FWS_N_Edicao=1&FWS_N_Texto=20682&FWS_Cod_Categoria=2>. Acesso em: 10 maio 2015.
- VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- YIN, R. K. *Case study research – design and methods*. Sage Publications Inc., USA, 1989.