

Entidades Objetos de Custeio para Apuração de Custos em Instituições Federais de Ensino Superior

Aldemir Junglos, Marcos Roberto dos Santos

Coordenadoria de Governança e Riscos – Universidade Federal do Paraná (UFPR)
Rua 15 de Novembro, 1299 – Curitiba – Pr – Brazil
{junglos, marcos.santos}@ufpr.br

***Resumo.** A apuração de custos é obrigatória para as IFES. Um dos desafios encontrados pelas instituições na implementação de um modelo de custos é a dificuldade de mapear processos, definir estruturas e elaborar um conjunto de entidades objetos de custeio. A partir da avaliação dos centros de custos da UFPR foi possível identificar um conjunto de objetos que refletem ser úteis e possíveis de apurar seus respectivos custos, trazendo benefícios para o processo de gestão da Universidade.*

1. Introdução

A apuração dos custos das atividades realizadas no setor público tem sido um desafio enfrentado por diversas instituições e também um tema debatido em diversas pesquisas realizadas no país ao longo das últimas quatro décadas, abrangendo as Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras (IFES) (Santos, Costa, & Voese, 2016; Santos & Voese, 2019). Algumas das dificuldades encontradas para a implementação de sistemas de custos no setor público federal são a complexidade de processos, problemas de estrutura organizacional e produtos abstratos e difíceis de mensurar (Santos & Voese, 2019).

Para Martins e Rocha (2010), as entidades objetos de custeio são utilizadas para designar aquilo que seja considerado necessário e útil de apurar o devido custo. Para os autores, a elaboração de um plano de entidades é necessário para a operacionalização de um sistema de custos. Os autores apresentam uma classificação exemplificativa de três tipos de entidades objeto de custeio: 1-Entidades Finais, podendo ser considerados os produtos finais ou serviços finais prestados para usuários externos à empresa; 2-Entidades Intermediárias, podendo ser considerados os centros de custos, os processos, as atividades, os campi; e 3-Entidades Primárias, podendo ser considerados os custos dos recursos econômicos consumidos, como o custo da mão de obra e os encargos, os consumos de materiais, o consumo de energia elétrica, etc. (Martins & Rocha, 2010).

Neste mesmo sentido, para o CFC (2021), o Objeto de Custo:

é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo de gerenciamento de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário (CFC, 2021).

Desta forma, a UFPR estruturou um conjunto de objetos de custeio considerados necessários para o controle e apuração de custos da instituição. Os quais serão apresentados na sequência deste trabalho.

2. Métodos

A partir da avaliação individual de cada conta contábil do SIAFI e de cada centro de custo em operação na UFPR, foi definido um conjunto de objetos de custeio, iniciando-se pelos primários (contas contábeis), passando pelos intermediários (centros de custos, funções administrativas) e terminando com os finais (alunos).

Os dados de recursos econômicos foram extraídos do SIAFI, os centros de custos foram extraídos dos sistemas estruturantes do Governo Federal, a exemplo do SIORG. Assim, o modelo foi desenvolvido em planilha de cálculo, a fim de tornar hábil o desenvolvimento e avaliação do modelo proposto de objetos de custeio.

4. Resultados e discussão

O primeiro objeto sintético de acumulação de custos consiste no Órgão 26241, Universidade Federal do Paraná (UFPR). No segundo nível de acumulação, no caso da UFPR, existem três unidades gestoras (UGE), sendo 153808 para o Hospital de Clínicas da UFPR e 151046 para o Hospital Maternidade Victor Ferreira do Amaral, juntos estes dois últimos integram o Complexo Hospital de Clínicas, e 153079 para a UFPR. Os dados estão apresentados na Tabela 1. É possível observar que a representatividade se mantém nos três períodos analisados em aproximadamente 88% do total de recursos de VPD acumulados na UGE 153079 e 12% para o Complexo Hospitalar. As VPDs são acumuladas mês a mês, até dezembro, e no ano seguinte o processo se inicia novamente.

Tabela 1 - Total de Recursos da UFPR (VPD)

Unidade (UGE)		VPD Total			% Represen.		
		2021	2022	2023	2021	2022	2023
153079	UFPR	1.945	2.018	2.135	87,6%	87,6%	87,7%
153808	HC	274	282	299	12,3%	12,2%	12,3%
151046	HMVFA	2	3	0	0,1%	0,1%	0,0%
Total 26241		2.221	2.302	2.434	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: SIAFI

O primeiro ajuste da VPD consiste na exclusão das VPDs de natureza do complexo hospitalar, consideradas Serviços de Saúde e que compõem o Ajuste 1, e em seguida dos ajustes das VPDs de natureza não operacional, ou seja, àquelas relacionadas as operações que não possuem relação causal com a execução da atividade principal da UFPR (Serviços de Educação) em cada período em questão, a exemplo das VPDs de

pensões, aposentadorias, perdas com reavaliações de ativos, entre outras, e que compõem o Ajuste 2 e são denominados Não Aplicável1. Em função de limitações de contas no sistema, alguns gastos não operacionais são registrados e acumulados em contas de custos, exigindo novos ajustes para o cálculo de custos, assim, temos o Ajuste 3, que são denominados Não Aplicável2. Ao final destes ajustes temos os Custos Operacionais da UFPR. Os dados estão apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Ajustes da VPD e Custo Operacional da UFPR

Composição do Custo Operacional		VPD Total			% Represen.		
		2021	2022	2023	2021	2022	2022
(=)	VPD Total da UFPR	2.221	2.302	2.434	100,0%	100,0%	100,0%
(-)	"Função Saúde"	-276	-284	-299	12,4%	12,4%	12,3%
(=)	Função Educação	1.945	2.018	2.135	87,6%	87,6%	87,7%
(-)	"Não Aplicável1"	-830	-849	-871	42,7%	42,1%	40,8%
(=)	VPD Ajustada	1.115	1.169	1.264	57,3%	57,9%	59,2%
(-)	"Não Aplicável2"	-84	-77	-82	4,3%	3,8%	3,9%
(=)	Custo Operacional	1.031	1.092	1.182	53,0%	54,1%	55,4%

Fonte: SIAFI

É possível observar que após os ajustes, o denominado Custo Operacional de Serviços de Educação da UFPR ficou 55% em 2023, e muito próximo ao dos anos anteriores.

Assim, para esta etapa temos a primeira tabela de classificação, sendo 1-Custo Operacional e 2-Não Aplicável. Tanto as UGÊs quanto as contas de VDP podem ser classificadas sob esta ótica. Conforme Martins e Rocha (2010), esta primeira classificação pode ser considerada como de Entidades Primárias.

Dentro da acumulação de custos das Entidades Intermediárias, uma primeira classificação é a por tipo de área fim ou meio. Na UFPR temos subareas fim, como o Apoio Finalístico (departamentos de cursos, direção de setor ou centros, etc.) e o Suporte Geral (bibliotecas, pró-reitorias de apoio a graduação, a pós-graduação, aos estudantes, etc.). Na área meio encontram-se as atividades administrativas de apoio, a exemplo das atividades de gestão de pessoas, gestão financeira, etc. Os dados estão apresentados na Tabela 3.

É possível observar que a área fim representa aproximadamente 84% dos custos operacionais da UFPR e a área meio 16%, isto para os três períodos analisados. Os custos finalísticos representam aproximadamente 50%. Para esta classificação temos uma nova tabela com 1-Finalístico, 2-Apoio Finalístico, 3-Suporte Geral, 4-Gestão e 9-Não se Aplica para caso de novos ajustes de custos.

Tabela 3 - Acumulação por Área Finalística e Área Meio

Área		Valores em milhões de R\$			Análise Vertical		
		2021	2022	2023	2021	2022	2023
1	Finalístico	540	548	590	52,4%	50,2%	49,9%
2	Apoio Finalístico	224	251	248	21,7%	23,0%	21,0%
3	Suporte Geral	102	119	160	9,9%	10,9%	13,5%
	Área Fim	866	918	998	84,0%	84,1%	84,4%
4	Gestão	165	174	184	16,0%	15,9%	15,6%
	Área Meio	165	174	184	16,0%	15,9%	15,6%
9	Não se Aplica	0	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
	Total	1.031	1.092	1.182	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Metodologia de Custos da UFPR

Uma segunda classificação é a por tipo de função operacional. Inicialmente foram definidos 20 tipos de funções, a exemplo da função Ensino, da função Governança, e da Função Gestão de Tecnologia da Informação. Os dados estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 - Acumulação por Função Operacional

Funções Operacionais		Valores em milhões de R\$			Análise Vertical		
		2021	2022	2023	2021	2022	2023
1	Ensino e Pesquisa	540	548	590	52,4%	50,2%	49,9%
4	Cultura	6	7	7	0,6%	0,6%	0,6%
3	Extensão	5	7	16	0,5%	0,6%	1,4%
	= Sub-Total	552	561	613	53,5%	51,4%	51,9%
2	Apoio Finalístico	264	287	298	25,6%	26,3%	25,2%
17	Gestão Administrativa	44	59	64	4,2%	5,4%	5,4%
12	Assistência Estudantil	36	54	68	3,5%	4,9%	5,7%
9	Gestão de Infraestrutura	34	35	32	3,3%	3,2%	2,7%
8	Gestão de Pessoas	25	25	27	2,4%	2,3%	2,3%
7	Governança	29	16	21	2,8%	1,4%	1,8%
5	Gestão Orçamentária e Financeira	13	15	17	1,2%	1,4%	1,4%
6	Gestão de Tecnologia da Informação	12	14	13	1,1%	1,3%	1,1%
18	Gestão de Suprimentos e Contratações	7	7	7	0,6%	0,6%	0,6%
16	Gestão de Transportes	3	5	6	0,3%	0,5%	0,5%
14	Gestão da Comunicação e Marketing	3	4	5	0,3%	0,4%	0,4%
20	Parcerias	2	3	4	0,2%	0,3%	0,3%
10	Gestão Patrimonial e Almoxarifado	2	3	3	0,2%	0,2%	0,2%
15	Internacionalização	2	3	3	0,2%	0,2%	0,3%
19	Gestão da Imprensa	1	2	2	0,1%	0,2%	0,1%
13	Projetos Fundações de Apoio	1	0	0	0,1%	0,0%	0,0%
11	Inovação	2	0	0	0,1%	0,0%	0,0%
	= Sub-Total	479	531	569	46,5%	48,6%	48,1%
	Total	1.031	1.092	1.182	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Metodologia de Custos da UFPR

As funções Ensino, Pesquisa e Extensão totalizaram aproximadamente 52% dos custos operacionais da UFPR, já a função Apoio Finalístico totalizou 25%, com o restante médio dividido entre as outras funções. Esta tabela de classificação comporta uma numeração de dois dígitos, partindo de 01 até 99.

Na Tabela 5 são apresentados os 6 tipos de unidades de serviço em que foram acumulados os custos. É possível observar que o tipo 1 (Graduação) apresentou o maior custo, com média de 75% do total.

Tabela 5 - Acumulação por Unidade de Serviço

Tipo Ensino	2021	2022	2023	2021	2022	2023
	Valores em milhões de R\$			% Represent. Valores		
1 Graduação	774	824	897	75,0%	75,5%	75,9%
2 Pós-Graduação	194	207	218	18,9%	18,9%	18,5%
3 Ensino Médio	2	2	2	0,2%	0,2%	0,2%
4 Especialização	51	54	57	4,9%	4,9%	4,8%
6 Residência	10	5	8	1,0%	0,4%	0,7%
Total	1.031	1.092	1.182	100%	100%	100%

Fonte: Metodologia de Custos da UFPR

5. Conclusões

A partir da avaliação conjunta entre diversos atores da UFPR foi possível elaborar um conjunto de entidades objeto de custeio, permitindo à gestão analisar cada tipo sob uma ótica específica de controle e acompanhamento, facilitando a comparação e a sua compreensão. Os objetos foram elaborados no formato de tabela individual para cada tipo, contemplando códigos numéricos sequenciais, de um dígito e dois dígitos.

Ao apresentar o custeamento de cada objeto de custeio é possível compreender como está o desempenho de cada etapa, de cada processo, de cada campus, de cada centro de responsabilidade, de cada centro de custo, de cada tipo de ensino, de cada tipo de curso, de cada tipo de disciplina, e por fim de cada tipo de aluno, quer seja o custo do aluno matriculado, o custo do aluno aprovado e o custo da ociosidade e da ineficiência, obtidos por meio do objeto de custeio aluno evadido.

6. Referências

- Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2021). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. *Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público*. Brasília, DF, Brasil. Acesso em 22 de março de 2024, disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf>
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Santos, M. R., & Voese, S. B. (2019). Gestão de custos no governo federal brasileiro. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Santos, M. R., Costa, F., & Voese, S. B. (2016). Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.