

## **MODELO DE MENSURAÇÃO DE CUSTO COMO FERRAMENTA PARA DECISÃO GERENCIAL**

Luiz Antonio De Oliveira Dantas - Mackenzie

### **Resumo**

O presente estudo teve como objetivo demonstrar as variáveis que influenciam o comportamento do custo por aluno em uma IES de modo a otimizar os processos de tomada de decisão gerencial que se relacionam diretamente com o desempenho financeiro dessas instituições do setor público, à luz do modelo da contabilidade analítica para universidades, com base no Modelo de Custeio Espanhol, publicado na obra de Díaz et alii. (2013). A metodologia aplicada caracterizou-se como exploratória e descritiva, com coleta de dados por meio de pesquisa bibliográfica e documental para posterior realização de pesquisa-ação com finalidade intervencionista e abordagem construtiva. Os resultados encontrados apontaram níveis críticos, frente à LRF ao art. 20, sabendo-se que as despesas totais com pessoal não pode exceder percentuais específicos da receita corrente líquida, principalmente quando analisado pelo cenário sem os ativos financeiros e repasses, bem como ficou demonstrado que a contabilidade de custos vai além de cumprir a função de responder pelos requisitos legais exigidos e, sim, pode e deve ser organizada com o propósito de auxiliar a GEC da IES a fim de otimizar os processos de tomada de decisões gerenciais. O Modelo de Custeio Espanhol mostrou-se aplicável e adaptável à realidade das IES brasileiras para o propósito a que se destina. Contribuiu para o conhecimento necessário ao presente estudo, predominantemente a obra de Díaz et al. (2013), O Livro Branco dos Custos em Universidades, bem como estudos brasileiros que se debruçaram em demonstrar a aplicabilidade modelos de sistemas de custos em empresas e instituições nacionais.

# MODELO DE MENSURAÇÃO DE CUSTO COMO FERRAMENTA PARA DECISÃO GERENCIAL

## Resumo

O presente estudo teve como objetivo demonstrar as variáveis que influenciam o comportamento do custo por aluno em uma IES de modo a otimizar os processos de tomada de decisão gerencial que se relacionam diretamente com o desempenho financeiro dessas instituições do setor público, à luz do modelo da contabilidade analítica para universidades, com base no Modelo de Custeio Espanhol, publicado na obra de Díaz et alii. (2013). A metodologia aplicada caracterizou-se como exploratória e descritiva, com coleta de dados por meio de pesquisa bibliográfica e documental para posterior realização de pesquisa-ação com finalidade intervencionista e abordagem construtiva. Os resultados encontrados apontaram níveis críticos, frente à LRF ao art. 20, sabendo-se que as despesas totais com pessoal não pode exceder percentuais específicos da receita corrente líquida, principalmente quando analisado pelo cenário sem os ativos financeiros e repasses, bem como ficou demonstrado que a contabilidade de custos vai além de cumprir a função de responder pelos requisitos legais exigidos e, sim, pode e deve ser organizada com o propósito de auxiliar a GEC da IES a fim de otimizar os processos de tomada de decisões gerenciais. O Modelo de Custeio Espanhol mostrou-se aplicável e adaptável à realidade das IES brasileiras para o propósito a que se destina. Contribuiu para o conhecimento necessário ao presente estudo, predominantemente a obra de Diaz et al. (2013), O Livro Branco dos Custos em Universidades, bem como estudos brasileiros que se debruçaram em demonstrar a aplicabilidade modelos de sistemas de custos em empresas e instituições nacionais.

### **Palavras-chave:**

Decisão Gerencial. Contabilidade Pública. Custo-aluno. Autarquia. Modelo de Mensuração de Custos.

# **1 Introdução**

## **1.1 Contextualização**

A Gestão de Custos tem significativa relevância no processo de decisão gerencial a partir da adoção de métodos de custeio por parte das organizações e instituições, visando tornar a tomada de decisão estratégica não somente mais eficiente, como eficaz, no que se refere ao alcance de melhores resultados para o negócio. Marion (2015) afirma que a contabilidade de custos, ao nortear e estudar o desempenho organizacional mostra-se um importante instrumento auxiliador a gestores de empresas e instituições ao mensurar potenciais efeitos econômicos das decisões gerenciais.

Sendo o custo por unidade um fator-chave para o ganho e/ou manutenção da rentabilidade e competitividade empresarial, agregando-se valor ao negócio, bem como proporcionando o uso adequado dos recursos financeiros de uma organização, este estudo visa relacionar os conceitos de gestão e mensuração de custos aplicados à administração pública praticada em universidades mantidas pelo governo brasileiro. Machado (2002), Siqueira (2006) e Faria (2010) convergem na ponderação de que serviços públicos de qualidade, assim como transparência e eficiência quanto ao uso de recursos públicos são fatores cada vez mais cobrados pela sociedade, fatores estes que para serem alcançados e demonstrados, faz-se necessário ao setor público à gestão de custos por meio da implantação de um modelo de sistema de custos eficiente.

Mauss e Souza (2008) apontam o sistema de custos como o instrumento pertinente ao processo de decisão gerencial e importante ferramenta para a mensuração de resultados das instituições públicas. Complementarmente, Alonso (1999) enfatiza sua importância como meio de avaliar o desempenho de serviços públicos ao utilizar informações gerenciais de mensuração de custos, de maneira a fornecer embasamento aos gestores quanto à tomada de decisões estratégicas.

O presente estudo delimita-se, portanto, à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), no âmbito das Instituições de Ensino Superior (IES). Para tanto, selecionou-se como amostra para pesquisa de campo, uma faculdade do interior do Estado de São Paulo, uma autarquia municipal sem fins lucrativos.

## **1.2 Problemática**

Com a realização deste estudo, espera-se responder as seguintes questões-problema: Como adaptar e implantar o modelo de mensuração de custo espanhol às IES públicas brasileiras de forma a auxiliar na tomada de decisões gerenciais relativas ao desempenho financeiro?

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo geral**

Objetiva-se demonstrar as variáveis que influenciam o comportamento do custo por aluno em uma IES de modo a otimizar os processos de tomada de decisão gerencial que se relacionam diretamente com o desempenho financeiro dessas instituições do setor público, à luz do modelo da contabilidade analítica para universidades, com base no modelo espanhol, publicado na obra de Díaz et alli (2013) e auxílio de obras auxiliares com adaptações do modelo em universidades diversas. Tal modelo mostrou-se eficiente em *cases* espanhóis e pretende-se compreender e analisar formas de adaptá-lo à realidade dessas IES.

Através de pesquisa-ação e simulação da aplicação do modelo na instituição, pretende-se demonstrar elementos pertinentes à implantação e implementação de um sistema de mensuração custo-aluno como ferramenta ao processo de tomada de decisões. Espera-se demonstrar a importância da adoção da contabilidade de custos para obtenção de informações confiáveis aos gestores públicos de IES e, ainda, por meio da adoção do modelo de custo espanhol, demonstrar formas com que essas informações podem ser utilizadas como importante instrumento de auxílio para decisões presentes, futuras, bem como para o direcionamento de planos estratégicos de curto e longo prazo, gerando com isso, maior transparência quanto ao uso dos recursos públicos.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo proposto, buscou-se:

- Descrever e evidenciar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) de modo a compreender os fundamentos para a implantação do modelo de mensuração de custos condizentes à realidade das universidades públicas brasileiras;
- Levantar informações pertinentes ao processo de gestão de custos nas IES brasileiras;
- Descrever e demonstrar o modelo espanhol de mensuração de custo para universidades;
- Realizar entrevistas com os gestores da instituição amostra, análise de seus relatórios de prestação de contas, apresentação dos resultados desta análise, bem como se procurou identificar os critérios de rateio e alocação dos elementos dos centros de custo;
- Listar os sistemas de gestão praticados na IES, objeto deste estudo, que venham a proporcionar informações ao modelo.

### 1.4 Justificativa

O Decreto Presidencial n.º 93.872/1986 profere as normas pelas quais a contabilidade deve apurar os custos dos serviços públicos disponibilizados à sociedade, bem como aponta as possíveis punições por descumprimento destas determinações, ou seja, órgãos públicos que deixam de disponibilizar informações e dados pertinentes que permitam a mensuração dos custos. Nesse sentido, acredita-se, que a aplicação de um modelo eficaz de mensuração de custos pode auxiliar as IES no que tange a adequação da contabilidade de custos ao decreto:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Decreto-lei nº 93.872/86, art. 137º).

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes (Decreto-lei nº 93.872/86, incisos 2º do art. 137º).

Observa-se, ainda, a necessidade de padronização dos métodos de mensuração de custos entre as IES brasileiras no intuito de viabilizar e facilitar processos de comparação entre as mesmas. Existem hoje, de acordo com Soares e Cericato (2005), quatro métodos diferentes, e essa ausência de padrão eleva a complexidade em identificar e comparar o custo-aluno entre as IES. Feijó (2013) aponta, ainda, alguns fatores que assim como a padronização de metodologias, deveriam ser igualmente replicados, como a observância da competência à luz do reconhecimento das variações patrimoniais e também um maior controle na gestão de custos aplicada aos órgãos públicos.

Diante do exposto, vislumbrar a eficiência e otimização dos centros de custo das IES com a GEC (Gestão Estratégica de Custos), mostra-se útil no contexto social, não somente para a melhora de desempenho financeiro dessas instituições, como também e, principalmente, representa ganhos para sociedade a partir do uso adequado de recursos públicos e, com isso, potencial aumento dos níveis de qualidade da educação superior no país. Como consequência, pode-se, ainda, progressivamente ocorrer benefícios em cadeia para empresas e mercado, que se beneficiam com jovens profissionais melhor capacitados advindos dessas instituições. Já no contexto acadêmico, o presente estudo pode contribuir positivamente ao apresentar um modelo de sistema de mensuração de custos aplicável às IES e que já demonstrou bons resultados em *cases*, espanhóis, estes por sua vez, agregando um novo conhecimento aos acadêmicos contábeis.

#### **1.4.1 Antecedentes e contribuições**

Ao buscar e analisar estudos anteriores que se debruçaram sobre este tema, observou-se diversas pesquisas científicas relativas à importância da contabilidade de custos e a GEC para a tomada de decisão gerencial aplicado a organizações e setores diversos da economia, uma dissertação de mestrado, em especial, destacou-se, intitulado *A Gestão de Custos aplicada ao setor público: estudo de caso no instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte* de André Luiz Magalhães Ramos (2013), abordando a gestão de custos aplicada ao setor público e tendo como estudo de caso uma instituição educacional federal, deu ênfase na aplicação política e cultural das instituições quanto à adoção de relatórios contábeis como ferramenta para tomada de decisão gerencial, sem, contudo, abordar um ou outro modelo de sistema de custo.

Diante disso, verificou-se a relevância de novos estudos sobre este tema, em especial, considerando o interesse demonstrado por IES, afirmado em estudos já realizados, quanto à identificação da eficiência, desempenho e eficácia das metodologias de mensuração de custos pertinentes às suas necessidades. O presente estudo almeja, portanto, contribuir com esta temática, por meio dos seguintes fatores a serem alcançados:

- Identificação das variáveis que influenciam o custo por aluno nas IES;
- Descrição do modelo de mensuração de custo espanhol para universidades;
- Análise crítica quanto à adequação do modelo à realidade das IES brasileiras.

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**

Em específico e de acordo com a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis:

Referencia o sistema contábil como a estrutura de informações sobre a identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (CFC, 2009).

A NBC TSP (2016) profere que o principal objetivo de grande parte das entidades públicas é a prestação de serviços à sociedade e não a obtenção de lucros e retorno financeiro. Sendo assim, o desempenho dessas instituições pode ser avaliado apenas parcialmente através da análise de situação patrimonial, desempenho e fluxo de caixa. Ainda segundo a norma, "Os RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*)" e pondera, portanto, que "[...]

usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões" (CFC, 2016). Essas questões são:

Quadro 1: NBC TSP - Aspectos a serem avaliados em Entidades do Setor Público

<ul style="list-style-type: none"><li>• Se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;</li><li>• Quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;</li><li>• A extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado;</li><li>• Se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.</li></ul>
---

Fonte: (CFC, 2016)

A Estrutura Conceitual definida pela NBC TSP (2016) passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2017, engloba os seguintes conceitos:

- Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual;
- Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público;
- Características Qualitativas;
- Entidade que Reporta a Informação Contábil;
- Elementos das Demonstrações Contábeis;
- Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis;
- Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis;
- Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

Por meio desses conceitos, e a partir da obrigatoriedade de sua implementação, é possível organizar e controlar um sistema de gestão de custos que abrange os subsistemas orçamentários, patrimonial, custos e compensação com a coleta, processamento e apuração dos custos ocorridos na gestão de cada administração pública, possibilitando avaliar os resultados obtidos, programar futuras execuções de projetos e uma melhor análise dos custos, bem como obter melhor visão da receita econômica.

Martins (2010, p. 21) comenta que "a contabilidade de custos possui duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões". Sendo assim, identificar os custos e utilizar as informações dos mesmos para a tomada de decisões parece ser plausível, ressaltando-se ainda que, ao final, a principal contribuição do sistema de custos é viabilizar a busca pela economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Tratando-se, portanto, de um instrumento do controle social.

## 2.2 Contabilidade de custos no setor público

De acordo com Slomski (2013), o assunto custos na área do setor público identifica-se juntamente com as normas e princípios constitucionais nos métodos e formas de demonstrá-los. Nesse sentido, Siviero (2010), em seu estudo sobre a importância da gestão de custos como instrumento de competitividade em instituições de ensino, complementa ao afirmar que uma boa gestão do sistema de custos permite uma melhor visualização dos gastos, identificando todas as atividades envolvidas na prestação de serviços, exercendo uma ação

eficaz de controle dos mesmos. O autor destaca, ainda, que a prestação de serviços é característica essencial das instituições de ensino superior e apresentam algumas diferenças em relação às empresas de origem industrial. Contudo, grande parte dos conceitos envolvidos na gestão de custos também é válida para este segmento.

Tendo em vista que a estruturação do sistema de controle e análise de custos, bem como sua complexidade e sofisticação técnica, depende não somente dos recursos disponíveis, como também de quais níveis de informação precisam ser reportados aos gestores (FANFA et. al., 2009), é possível considerar que, desde as últimas décadas, a contabilidade de custos tem deixado de ser um simples auxílio para avaliação de lucros e estoques, tornando-se peça de suma importância para o controle e decisões gerenciais.

No Quadro 2 observa-se as funções gerenciais e abrangências para a implantação da contabilidade de custos no setor público, conforme estudo nº 12 da Federação Internacional de Contadores, em inglês *International Federation of Accountants* (IFAC), citado no estudo de Scarpin, Sothe e Kreuzberg (2012).

Quadro 2: Funções da Contabilidade de Custos para o Setor Público - Study 12 IFAC

Funções Gerenciais	Descrição
Elaboração de orçamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Serve como mecanismo de planejamento e controle;</li> <li>• Serve para comparação dos custos orçados e incorridos quando utilizado o regime de competência;</li> <li>• Quando utilizados orçamentos flexíveis, custos fixos e variáveis devem ser determinados pelo orçamento;</li> <li>• Custos de programas que incorreram no passado podem ser usados como base para estimativa dos custos para orçamentos futuros.</li> </ul>
Controle e redução de custos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compara os custos identificados com os benefícios obtidos das atividades;</li> <li>• Identifica as atividades que possuem valor agregado e aquelas que não agregam valor;</li> <li>• Permite a tomada de decisões para reduzir os recursos destinados a atividades que não geram benefícios;</li> <li>• Identifica os custos de tempo excessivo, suas causas e ações apropriadas para melhorar a eficiência;</li> <li>• Identifica e reduz custos da capacidade excessiva;</li> <li>• Compara os custos de atividades com similares, encontrando as causas para diferenças de custo, tomando ações apropriadas e melhorando os processos.</li> </ul>
Fixação de preços e taxas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Serve como elemento importante do processo de decisão por fixar preços e taxas;</li> <li>• Serve como base para estimativas dos preços de transferência entre unidades de governo.</li> </ul>
Avaliação de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mede os custos dos recursos despendidos para produzir um serviço;</li> <li>• Mede os efeitos dos serviços produzidos ou resultados efetivos dos serviços gerados;</li> <li>• Mede e compara os custos dos produtos das diversas unidades da entidade.</li> </ul>
Avaliação de propagandas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auxilia a sociedade e legisladores a avaliar os programas desenvolvidos;</li> <li>• É elemento fundamental na tomada de decisões em políticas de autorização, continuidade e modificação de políticas e programas;</li> <li>• Os programas podem ter custos imprevistos os quais podem refletir no seu desempenho;</li> <li>• Pode auxiliar os governos a reduzir tributos baseados em programas.</li> </ul>
Auxílio nas decisões econômicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auxilia na decisão entre alternativas de desenvolvimento de projetos com recursos internos ou privatizá-los, comparando os custos entre as alternativas;</li> <li>• Ajuda a decidir em aceitar ou rejeitar um projeto governamental importante;</li> <li>• Auxilia na decisão em continuar, eliminar ou contrair do setor privado o produto ou serviço público.</li> </ul>

Fonte: (SCARPIN, SÖTHER, & KREUZBERG, 2012)

Em conformidade e asseio dessa nova vertente a contabilidade de custos referencia duas funções relevantes, trazendo um arcabouço que vem auxiliar nos controles e nas tomadas de decisões, influenciando assim uma nova visão para o desenvolvimento e meios de se destacar como ferramenta para os gestores.

Díaz et alii (2013), autores do Livro Branco dos Custos em Universidades, cujo modelo de sistema de custos descrito na obra é o objeto deste estudo, refere-se à gestão contábil na esfera pública traçando um paralelo quanto às realidades espanhola e brasileira:

No caso espanhol, as modificações foram materializadas nos Planos Estratégicos das Universidades, que consideram uma urgente necessidade o desenvolvimento do Sistema de Informação Econômica (SIE) para formular propostas que permitam superar o tradicional controle da legislação como único objetivo informativo, fazendo possível conhecer a eficácia, eficiência e economia das atividades realizadas e dos recursos aplicados (DÍAZ et alii, 2013, p.31).

No caso brasileiro a principal pressão quanto à implantação de um modelo de contabilidade aplicada ao setor público como um todo, e não apenas às Universidades, refere-se a adequação do Brasil às práticas de contabilidade vigentes de acordo com os padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Este novo modelo a ser implantado tem como objetivo complementar resgatar o caráter científico da contabilidade, enfatizando a entidade pública como objeto de estudo em potencial dessa ciência (DÍAZ et alii, 2013, p.31).

Observa-se quanto a estes aspectos analisados pelos autores, a prevalência espanhola tanto no que se refere à adequação de seus órgãos públicos às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, quanto na maturidade das universidades locais em relação à importância da implantação de um eficiente e eficaz sistema de custos, ao ser comparado à situação brasileira.

É possível, contudo, notar as mudanças de paradigmas a esse respeito, que vêm ocorrendo nas últimas décadas, mudanças estas, demonstradas nos setores público e privado, conforme apontam Fanfa et al (2009) ao afirmarem que a contabilidade de custos tem deixado de ser vista como um simples auxílio para avaliação de lucros e estoques e tornando-se peça fundamental para o controle e processos de tomada de decisões gerenciais. Destacando-se, ainda, os esforços do CFC frente à urgente necessidade dessas adequações, ao alterar e/ou revogar progressivamente as normas antigas, criando novas já em concordância com os padrões internacionais da *International Public. Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

### **2.3 Modelo espanhol de sistema de custos para universidades**

O modelo de sistema de custos espanhol - específico para universidades e publicado na obra de Díaz et alii intitulada Livro Branco dos Custos em Universidades - já foi aplicado com sucesso em centenas de universidades espanholas, a obra possui edição em português e possui parâmetros e recomendações para aplicação também em universidades brasileiras e contempla normas, legislações e peculiaridades do segmento educacional no país.

No caso espanhol, a Oficina de Cooperación Universitaria (OCU), ao longo da primeira década do século XXI, investiu fortemente no fomento a um sistema de custos padronizado para as universidades espanholas, visto que tentativas anteriores de implantação do sistema, em meados do final dos anos 80, restringiam-se ao desenvolvimento de uma plataforma voltada apenas às pretensões funcionais e tecnológicas e, em alguns casos, de forma isolada, ou seja, cada universidade tentando desenvolver sua própria plataforma, o que resultou em baixo desempenho do sistema em si, conjuntamente a altos custos. (DÍAZ et alii., 2013, p.406):

Recordamos que o imperativo legal para o início deste controle nas universidades já citava a Lei de Reforma Universitária de 1983, mas o certo é que não se

equiparam os meios, nem se arbitraram os controles e nem as exigências para a concretização de tal mandato (DIAZ et alli., 2013, p.406).

As universidades espanholas, em sua maioria, possuem a vantagem de possuírem um robusto sistema (computacional) de custos integrados em pleno alinhamento com as diretrizes da *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE) e do Ministério da Educação do país. Trata-se de uma gama de sistemas computacionais, denominada UNIVERSITAS XXI, que engloba sistema financeiro, "gestão acadêmica, de pesquisa e de recursos humanos" e o próprio sistema automatizado de custos, o que propiciou às universidades públicas espanholas, um processo de integração simplificado.

Para alcançar o sucesso no projeto de implantação do sistema de custos, tal como as universidades espanholas, é preciso atentar para alguns desafios e observar aspectos e ações necessárias desde o estágio do planejamento, requisitos e preparação prévia, ou seja, cumprir as condições básicas de implantação.

### **3 Materiais e métodos**

#### **3.1 Metodologia da pesquisa**

A natureza deste projeto caracteriza como exploratória, descritiva, e intervencionista, visto que se baseia, em sua primeira etapa, em extensa revisão da literatura para proporcionar fundamentos teóricos, extração de arquivos, documentos e sistemas existentes na instituição selecionada como amostra do presente estudo.

Cervo e Bervian (1996, p.49) ao se referirem à técnica de pesquisa exploratória, afirmam caracterizar-se por ações de "observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los", sendo este, um dos métodos utilizados neste estudo, em especial no que se refere às etapas iniciais do presente estudo, cujo intuito é a identificação e descrição de dados e informações pertinentes ao desenvolvimento da pesquisa.

Gil (2002) explica que pesquisas descritivas "têm como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis".

Quanto aos procedimentos, optou-se pelo uso da técnica intervencionista, por meio da abordagem de pesquisa-ação, baseada em estudo de caso com viés construtivo, utilizando-se de observação, investigação e intervenção. Tal método mostrou-se pertinente ao presente projeto, dado sua característica de junção entre teoria e prática, proporcionando assim, resultados relevantes.

Suomala e Yrjänäinen (2012) mencionam que a pesquisa intervencionista tem sido sugerida como uma maneira possível de produzir pesquisa em contabilidade gerencial que resulte em relevância prática, dado a participação ativa do pesquisador.

O procedimento da pesquisa-ação, segundo Oyadomari et al (2014), caracteriza-se pela diferenciada postura do pesquisador, atuando também como um agente interventor no processo a ser analisado.

A abordagem apresentada é vista como ideal para o desenvolvimento desta pesquisa, tanto para investigação, coleta e análise dos dados da amostra, bem como posterior elaboração de propostas para solução de problema.

#### **3.2 Tipo de pesquisa**

A presente pesquisa segue uma abordagem construtiva, dado sua pretensão de desenvolver solução para um problema prático (Labro & Tuomela, 2003). Ainda em relação à análise e tratamento dos dados, optou-se por utilizar a tipologia qualitativa.

Este projeto se classifica, portanto com uma abordagem construtiva e qualitativa que na contabilidade, mostram-se bastante comum e pertinente aos estudos da área. A abordagem qualitativa foi escolhida, especialmente, em razão da pesquisa-ação, e que segundo Engel (2000), é um tipo de pesquisa participante e engajada, em oposição à pesquisa tradicional, que é considerada como “independente”, “não reativa” e “objetiva”, já a pesquisa-ação como o próprio nome sugere, procura unir a teoria e ação ou prática, isto é, desenvolver o conhecimento e a compreensão como parte da prática.

Labro e Tuomela, (2003) sugerem a utilização da pesquisa-ação em uma abordagem de pesquisa construtiva, pelo fato de solucionar problemas práticos por meio da teoria. Os autores propõem, ainda, sete etapas para o processo da pesquisa construtiva, sendo: Encontrar um problema prático de relevada importância; Examinar a possibilidade de cooperação longitudinal com a organização; Obter um profundo entendimento sobre o problema; Inovar e construir uma solução fundamentada em teoria; Implementar a solução e testá-la na prática; Examinar o âmbito de aplicação da solução; Demonstrar as conexões teóricas e a contribuição da investigação na solução.

### **3.3 População e amostra**

O presente estudo será realizado em uma IES do interior de São Paulo, a qual não autorizou a publicação dos dados. Mas mesmo sem a autorização a alta direção tem o interesse em identificar os pontos relevantes para a tomada de decisão. Sendo assim, participaram da amostra os profissionais de nível estratégico, responsáveis pela tomada de decisão, os gestores de todas as seções envolvidos com o desenvolvimento e possível implantação de um projeto que proporcionará uma nova ferramenta para a tomada de decisões. O tipo de amostra utilizada se deu por conveniência; sabendo-se de que se trata, portanto, de uma escolha intencional de sujeitos.

### **3.4 Instrumentos de coleta de dados**

A coleta de dados, na primeira etapa do trabalho, realizou-se por meio de bibliografias, arquivos e documentos quanto ao referencial teórico pertinente, legislação e normas vigentes, bem como obras clássicas e contemporâneas referentes ao planejamento estratégico.

Já na etapa dois da pesquisa, que abrange a fase de entrevista desde suas fases iniciais para obtenção de autorizações, relacionamento e comprometimento de médio prazo junto à instituição amostra, até as reuniões com os gestores da instituição para levantamento e validação das informações, dados e indicadores. Todas as reuniões foram registradas em atas oficial da instituição.

A última e terceira etapa desta pesquisa caracterizam-se pela fase intervencionista, cujas reuniões cumprirão predominantemente a função de investigar, identificar, analisar e propor soluções práticas para o problema.

### **3.5 Limitação do estudo**

A limitação deste projeto caracteriza-se pelo fato de que será realizado dentro de uma IES, uma autarquia municipal e a validação para outras entidades públicas conforme apresentado nas justificativas do estudo dependerá de validação desses indicadores em outras entidades, tendo em vista que os mesmos são alinhados ao planejamento estratégico, podendo não ser adequados a outras realidades.

Dessa forma, para todos os servidores ocupantes de cargo de gestão e dos contadores atuantes no serviço público, a utilização e operacionalização do sistema de custos representa

um desafio para os que atuam na diretamente na instituição, haja vista que o mesmo deve ensinar a quebra de alguns paradigmas contábeis, peculiar a uma gestão orientada, essencialmente, por princípios orçamentários.

## 4 Pesquisa-ação e estudo de caso

### 4.1 Caracterização antes da implantação

A instituição amostra estava desatendendo as normas e leis vigentes nacionais e internacionais, bem como a direção da faculdade esta se ausentando de uma ferramenta que lhes proporcionará um melhor embasamento para auxiliar no planejamento, controle e desenvolvimento das operações e tomada de decisões futuras.

Os sistemas eram totalmente desvinculados e cada sistema emitia relatórios em formados distintos, sem parametrização. Cada seção pensava unicamente em seus objetivos, este ponto, ainda com dificuldades por uma questão de cultura, mas sendo trabalhado constantemente, tendo em vista que os primeiros relatórios estão sendo emitidos neste ano de 2018, sabendo-se que os dados utilizados para a pesquisa-ação são do ano de 2017.

## 5 Resultados e discussão

### 5.1 Discussão

A partir da implantação do sistema de custos o controle estará sendo feito com maior precisão e as informações e decisões estarão sendo tomadas com maior embasamento a partir de uma nova ferramenta de gestão, implementando uma nova visão e subsidiando os resultados que estarão organizado e apresentado permitindo o acompanhamento e a determinação dos custos dos serviços de varias formas por relatórios e gráficos.

### 5.2 Resultado

A base foi uma instituição amostra é uma autarquia com mais de 50 anos no âmbito de IES, a qual não permitiu a divulgação dos dados, permitindo apenas os dados em gráficos e percentis. Após análises e estudos um novo organograma atualizado da instituição amostra foi demonstrado, tendo todos os sistemas interligados, assim como todas as áreas da instituição amostra trabalhando com um único objetivo.

Os resultados encontrados por despesa referente ao ano calendário de 2017 estão demonstrados na tabela 1.

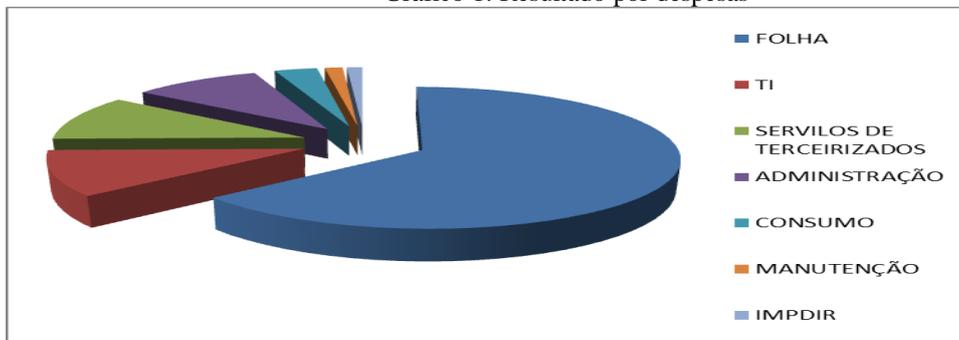
Tabela 1: Resultado por despesas

<b>Despesas 2017</b>	<b>%</b>
Folha de pagamento	64
Tecnologia e Informação (TI)	11
Serviços de Terceiros	11
Administração	9
Consumos diversos	3
Manutenção	1
Impostos diretos (IMPDIR)	1
<b>Total</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os resultados encontrados apontaram alguns níveis críticos, os quais se fazem a necessidade de um estudo e reprogramação dos projetos futuros para que venha atender a legislação. No gráfico 1, podemos observar as disparidades e a realidade, a qual não era observada em separado.

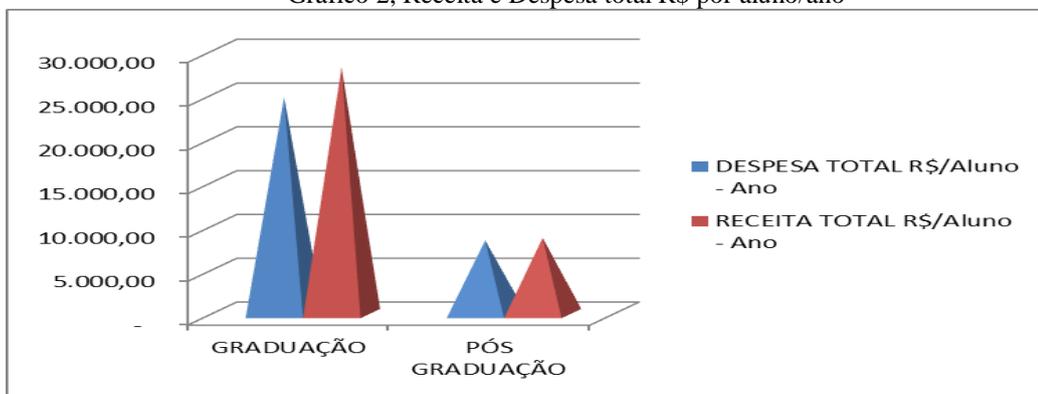
Gráfico 1: Resultado por despesas



Fonte: Elaborado pelo autor.

Não obstante, as receitas superam as despesas na graduação e pós-graduação, ou seja, ambos os serviços estão se pagando e cumprindo com todas as suas obrigações, levando em consideração que a instituição tem um alto fundo de investimento de baixo risco, e também recebe repasses mensais do órgão superior como parte de uma dívida, mas que esta dívida tem prazo para acabar com esses repasses. No gráfico 2, podemos observar que as receitas e despesas totais por aluno/ano, estão alinhadas e em harmonia.

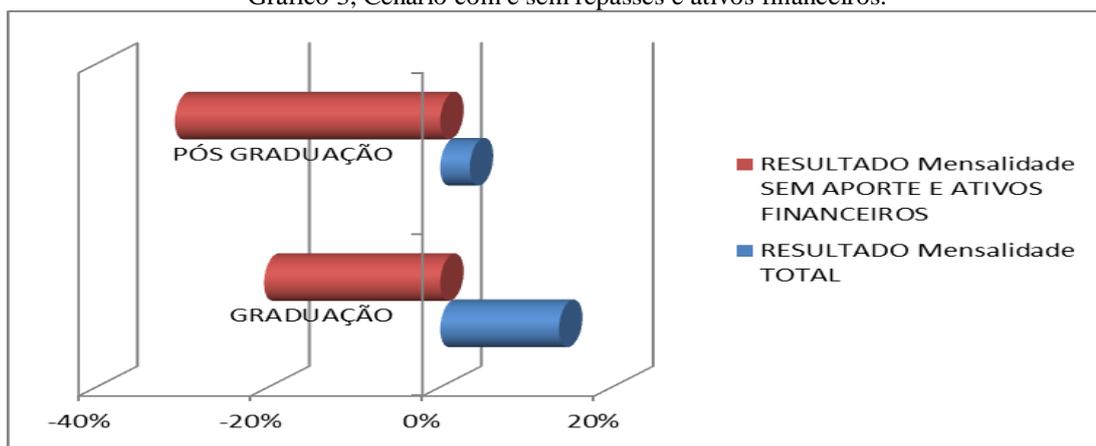
Gráfico 2, Receita e Despesa total R\$ por aluno/ano



Fonte: Elaborado pelo autor.

Vale ressaltar e observar um novo cenário que o sistema de custos proporcionou uma análise crítica e preocupante, como observado a instituição recebe repasses mensais com prazo para finalizar nos próximos dez anos, como também existem os fundos de investimentos que podem minar por conta de investimentos em estrutura predial, novos projetos que demandem recursos financeiros além do que consta no plano plurianual. A partir deste novo cenário obtivemos um déficit tanto na graduação quanto na pós-graduação como demonstrado no gráfico 3.

Gráfico 3, Cenário com e sem repasses e ativos financeiros.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Como observado, quando o cenário avaliado, seja ele por receita e despesa aluno/ano ou mensalidade por aluno, mas considerando o resultado da mensalidade com os repasses e ativos financeiros têm um cenário favorável, com a graduação e pós-graduação respectivamente em 14 e 3% positivos, mas quando o cenário é colocado sem repasses e ativos financeiros a graduação chega a 20,49% de déficit e a pós-graduação a 30,87% de déficit nas mensalidades por aluno.

## 6 Considerações finais

O presente estudo teve como objetivo demonstrar as variáveis que influenciam o comportamento do custo por aluno em uma IES de modo a otimizar os processos de tomada de decisão gerencial.

A introdução A NBC TSP (2016) profere que o principal objetivo de grande parte das entidades públicas é a prestação de serviços à sociedade e não a obtenção de lucros e retorno financeiro.

A expectativa da convergência segundo Martins (2010, p. 21) comenta que "a contabilidade de custos possui duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões". Sendo assim, identificar os custos e utilizar as informações dos mesmos para a tomada de decisões parece ser plausível.

Não obstante, o estudo pesquisa-ação analisou de forma prática a aplicabilidade do sistema de custos em instituições públicas de ensino superior e se houve mudanças significativas em seus resultados em novos cenários.

As evidências empíricas apontam que os resultados encontrados apontaram alguns níveis críticos, os quais se fazem a necessidade de um estudo e reprogramação dos projetos futuros para que venha atender a legislação.

Concluiu-se, com base nos testes realizados, que houve uma grande alteração nos resultados quando em novo cenário, o qual não é de longe impossível ocorrer, tendo em vista os novos projetos estarem em pleno ambiente de implantação. Quanto ao resultado do novo cenário avaliado, com a graduação e pós-graduação respectivamente em 14 e 3% positivos, mas quando o cenário é colocado sem repasses e ativos financeiros a graduação chega a 20,49% de déficit e a pós-graduação a 30,87% de déficit nas mensalidades por aluno. Com esta nova análise a instituição necessitará rever seus planejamentos futuros e análises quanto a novos projetos e investimentos.

Embora os resultados encontrados inicialmente tenham sido satisfatório, os mesmos em um novo cenário não foram bem aceitos por conta dos resultados negativos.

Ademais, como fato limitador do estudo, não foi considerado variáveis de longo prazo que podem afetar a análise tendo em vista que os estudos, análise e resultado foram pautados em um único ano em específico o de 2017, sabendo-se que o início da implantação do sistema de custos na IES ocorreu ou esta ocorrendo neste período.

Desse modo, sugere-se para como novos estudos ou pesquisas que sejam analisadas a aplicabilidade em instituições de ensino superior de grande porte, sejam elas estadual, federal ou municipal.

## Referências

ALONSO, M. (1999). Custos no serviço público. Revista do Serviço Público , Ano 50, n. 1, p. 37-63, jan-mar.

Brasil. (1986). Decreto Lei 93.872 de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Acesso em 03 de abril de 2018, disponível em [planalto.gov.br: http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)

Brasil. (2015). Portaria nº 421, de 26 de junho de 2015 . Acesso em 03 de abril de 2018, disponível em [fazenda.gov.br: http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2015/portaria-no-421-de-26-de-junho-de-2015](http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2015/portaria-no-421-de-26-de-junho-de-2015)

CERVO, A. L., & BERVIAN, P. (1996). A Metodologia científica. 4º ed. São Paulo: Makron Books.

CFC. (2016). NBC TSP - Estrutura Conceitual. Acesso em 03 de abril de 2018, disponível em [www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf)

CFC. (2009). RESOLUÇÃO CFC N.º 1.268/09. Altera, inclui e exclui itens das NBCs das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Acesso em 03 de abr de 2018, disponível em [www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx)

DÍAZ, D., TOLEDANO, D., RAMOS, D., CAPARRÓS, M., LEITE, M., & DE PAULA, M. A. (2013). Livro Branco dos Custos em Universidades. Madri: Oficina de Cooperacion Universiaria, S.A.

ENGEL, G. I. (2000). Pesquisa-ação. Educar. Editora da UFPR , n. 16, p. 181-191.

FANFA, I. P., BARTZ, D., KAPPEL, R. S., & ZONATTO, V. C. (2009). Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. Fortaleza, In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, CBC, 2009. CD-ROM.

FARIA, C. (2010). A implantação do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) Desenvolvido pelo Exército Brasileiro: Estudo de Caso na 1ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro , 2010. 140 f. Dissertação (Mestrado).

FEIJÓ, P. H. (2013). Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: Gestão Pública.

GAMA, J. R., DUQUE, C. G., & ALMEIDA, J. E. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis estratégias top-down e bottom-up. Revista de Administração Pública (RAP) , v. 48, n. 1, p. 183-206.

GIL, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4º ed. São Paulo: Atlas.

IFAC. (2010). Study 12 - Perspectives on Cost Accounting for Governments. Acesso em 03 de abr de 2018, disponível em <https://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>

IZIQUIE, C. (2002). Crise, Virtudes e oportunidades: importação de equipamentos e insumos eleva o custo de pesquisa no Brasil. Revista Pesquisa Fapesp , Ed 82. Dez.

LABRO, E., & TUOMELA, T. (2003). On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. European Accounting Review , vol.12, no.3, p. 409-442.

MACHADO, N. (2002). Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. Universidade de São Paulo, São Paulo , 2002. 221 f. Tese (Doutorado).

MARION, J. C. (2015). Contabilidade Empresarial. 17º ed. São Paulo: Atlas.

MARTINS, E. (2010). Contabilidade de Custos. 10º ed. São Paulo: Atlas.

MAUSS, C. V., & SOUZA, M. A. (2008). Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. 1º ed. São Paulo: Atlas.

NAKAGAWA, M. ABC, Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas. 1994.

OECD. (2017). Education at a glance - Brazil. Acesso em 20 de março de 2018, disponível oecd.org: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9617041ec074.pdf?expires=1521723907&id=id&accname=guest&checksum=2CD8AEB400D4B6725493E18D55769D2D>  
OYADOMARI, J., DA SILVA, P. L., MENDONÇA NETO, O. R., & RICCIO, E. L. (2014). Pesquisa Intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira contabilidade gerencial. Advances in Scientific and Applied Accounting , v.7, n.2, p.244-265.

RAMOS, A. L. M. (2013). A Gestão de Custos aplicada ao setor público: estudo de caso no instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte. Universidade Potiguar, Natal/RN, 2013, Dissertação (Mestrado em Administração).

SCARPIN, J. E., SÖTHER, A., & KREUZBERG, F. (2012). Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC. CAP Accounting and Management, v. 06, p. 186-201.

SIQUEIRA, G. R. (2006). Sistema de Custos na Administração Pública: Estudo da Implantação do Método ABC em Prefeituras de Pequeno Porte. Universidade Federal de Itajubá, Itajubá, 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado).

SIVIERO, A. L. (2010). A importância da gestão de custos como instrumento de competitividade em instituições de ensino superior: um estudo de caso no centro universitário Eurípides de Marília - UNIVEM. REGRAD - Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM .

SLOMSKI, V. (2013). Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3º ed. São Paulo: Atlas.

SOARES, T. C., & CERICATO, D. (2005). Custo por Aluno: algo fácil de comparação? Coloquio Internacional sobre Gestión Universitaria em América Del Sur.

SUOMALA, P., & YRJANAINEN, J. L. (2012). Management research in practice. New York: Routledge.