



**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Análise à Cerca dos Custos por Aluno em Parte das Universidades Federais do Nordeste Brasileiro**

**COSTS IN THE PUBLIC SECTOR: Analysis About the Costs per Pupil in Part from the Federal Universities of Northeast Brazil**

**Jéssica Ramos Gomes**

Mestra em Ciências Contábeis (FUCAPE Business School)  
Pós-Graduanda em Gestão Pública (UNIVASF)  
Av. José de Sá Maniçoba, s/n - Centro, Petrolina - PE, 56304-917  
Email: jessicargomess@gmail.com

**Josaias Santana dos Santos**

Mestre em Ciências Contábeis (FUCAPE Business School)  
Contador (UNIVASF)  
Professor Universitário (FACAPE)  
Av. José de Sá Maniçoba, s/n - Centro, Petrolina - PE, 56304-917  
Email: josaias@yahoo.com.br

**RESUMO**

O objetivo da pesquisa foi identificar os custos por aluno nas universidades federais do nordeste do Brasil. Os custos no setor público tiveram seu início de discussão na Lei nº. 4.320/1964, porém durante muito tempo, muito pouco se via na prática sobre a apuração de custos nos órgãos públicos. Com a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público a discussão ganhou maiores proporções. A metodologia utilizada na pesquisa foi descritiva e documental, com dados coletados nos relatórios universidades. Constatou-se que a maior parte das instituições que fizeram parte da pesquisa, dispõe de receitas suficientes para pagar seus custos, porém algumas instituições apresentaram resultados negativos, e é através desses resultados que nota-se a importância da contabilidade de custos, no estabelecimento de estratégias para evitar resultados ruins dentro dos órgãos públicos.

**Palavras-Chave:** Custos no setor público; Aluno; Universidades.

**ABSTRACT**

The objective of this research was to identify the costs per pupil at the federal universities in the northeast of Brazil. The costs in the public sector had its beginning of discussion in Law nº. 4.320/1964, but for a long time, very little if track in practice about the calculation of costs

Recebido em 30.06.2018. Publicado em 26.12.2018



Licensed under a Creative Commons Attribution 3.0 United States License

in public bodies. With the deployment of the Brazilian Accounting Standards applied to the public sector the discussion has gained greater proportions. The methodology used in the study was descriptive and documentary, with data collected in the reports of the universities. It was found that the majority of the institutions that took part in the research, offers sufficient revenues to pay their costs, but some institutions presented negative results, and it is through these results we note the importance of cost accounting, the establishment of strategies to prevent bad outcomes within the public bodies.

**Keywords:** Costs in the public sector; Students; Universities.

## 1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública brasileira tem passado por importantes transformações nas últimas décadas no que tange a profissionalização da gestão e na forma como as informações, especialmente aquelas relacionadas as Finanças Públicas, são evidenciadas. No que diz respeito a contabilidade pública, Guimarães e Martins (2015) observam que a convergência aos padrões internacionais de contabilidade define os novos procedimentos para a padronização das informações econômicas e financeiras dos órgãos públicos, permitindo a comparabilidade de dados entre os países.

No sentido de se buscar a eficiência, e a utilização dos recursos públicos de forma econômica, Machado e Holanda (2010, p.792), ressaltam "que os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais". A partir de tais demandas, o sistema de custo, se torna imprescindível, pois subsidia os gestores, através de informações que são pertinentes na tomada de decisão dentro dos órgãos públicos.

Foi no bojo dessas demandas por melhoria do desempenho e da eficiência do setor público que a preocupação com a geração de informações sobre o real custo das atividades exercidas pelo governo ganhou força (REZENDE et al. 2010, p.959).

A administração pública até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos, como destacam Machado e Holanda (2010, p.793). A justificativa era a inexistência de sistema e metodologia adequada, mesmo com norma legal determinando a mensuração e evidenciação da informação de custos, como a Lei nº. 4.320 de 1964.

Tal paradigma inclui o Brasil no rol de países que ainda estão no início do processo de mensurar e evidenciar custos no setor público. Conforme ensina Bitti et. al. (2011, p. 8) se comparado aos avanços vistos nos Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia e dos Estados que constituem a União Européia (sobretudo no Reino Unido), entende-se que o Brasil ainda

está no início do processo de entendimento da formação de modelos gerenciais de custos no setor público.

O Conselho Federal de Contabilidade, em 2011, publicou a Resolução nº1.366 aprovando a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Essa norma apresentou o objetivo, o alcance, as definições e características para mensuração e evidenciação de informação de custos no Brasil.

A Secretaria do Tesouro Nacional organizou o Sistema de Custos do Governo Federal, através da Portaria nº 157, em março de 2011, oferecendo subsídios para que os órgãos federais evidenciassem informações pertinentes aos custos do setor público. Fernandes (2011, p.19) lembra que tal iniciativa gerou condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público

Nesse contexto, a pesquisa buscou responder a seguinte problemática: Como se comportam os custos por aluno das universidades federais da região nordeste?

O objetivo geral da pesquisa é apurar os custos por aluno das universidades federais da região nordeste. Como objetivos específicos buscam-se: verificar os custos totais das universidades federais da região nordeste; apurar os custos unitários por alunos das universidades federais da região nordeste; verificar se as receitas estão conseguindo cobrir todos os custos por aluno.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) define a contabilidade pública como o ramo da ciência contábil, que estuda, mensura e apresenta informações úteis na tomada de decisões dentro dos órgãos públicos, pelos gestores públicos (CFC, 2012).

Para Bezerra Filho (2015) a contabilidade aplicada ao setor público é aplicável para os órgãos, e entidades públicas da administração direta e indireta, assim como entidades não governamentais que utilizem recursos públicos como organizações sociais, entidades do sistema S, entre outras.

A contabilidade pública tem como principal norteadora a Lei nº. 4.320/1964, que institui diretrizes para a elaboração do orçamento público, como também dos balanços de todos os entes da administração pública (BRASIL, 1964).

O Brasil vem passando por um processo de mudanças no que diz respeito a contabilidade pública no país, onde a convergência aos padrões internacionais de contabilidade define os novos procedimentos para a padronização das informações econômicas e financeiras dos órgãos públicos, permitindo a comparabilidade de dados entre os países (GUIMARÃES; MARTINS, 2015).

Além disso, a contabilidade pública tinha o enfoque quase exclusivamente orçamentário, onde só havia a preocupação com o fluxo de caixa dos órgãos, fugindo assim do real sentido e definição da contabilidade pública que tem como objeto de estudo o patrimônio público e não somente o orçamento, isso é enfatizado por Haddad e Mota (2010, p. 65) onde diz que “o objeto da contabilidade pública é o patrimônio publico, junto com o orçamento público, uma vez que esse último é peça autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e a realização de gastos (despesas)”.

## **2.2 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

Com a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, busca-se a padronização dos procedimentos dentro dos entes públicos. Esse processo de padronização de procedimentos é impulsionado pela globalização da economia e da interação entre os países, onde busca-se o progresso das nações, através de uma economia que permita a comparabilidade de informações, auxiliando, portanto, no processo decisório seja no setor público ou privado (CFC, 2012).

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP) é fruto de um processo construtivo, dirigido não só por um sistema participativo, mas sim da união de todos os componentes que fazem a contabilidade no setor público do Brasil, esse processo envolve desde os profissionais até os entes envolvidos na divulgação das normas (MACÊDO et al., 2010)

Piccoli e Klann (2015) enfatizam que as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público passaram a existir com o intuito de proporcionar harmonização entre as práticas contábeis no setor público brasileiro e às normas internacionais, resultando também na padronização da contabilidade municipal à contabilidade dos Estados e União, através de normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

### **2.3 RETROSPECTO SOBRE A MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DE CUSTOS EM ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS BRASILEIROS**

No que tange as informações de custos, havia, até 2010, a falta de utilização de sistema de custos pela Administração Pública (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário), salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos, como destacam Machado e Holanda (2010). A justificativa era a inexistência de sistema e metodologia adequada, mesmo com norma legal determinando a mensuração e evidenciação da informação de custos, como a Lei nº. 4.320 de 1964.

A exigência legal não se caracterizava como incentivo suficiente para implantação e efetivo uso de sistemas de custos de forma abrangente no país. Na tentativa de mudar tal situação, Bitti et al. (2011, p. 8) ressaltam que foram necessárias iniciativas como: (i) a do Tribunal de Contas da União (TCU) que emitiu o Acórdão 1.078/2004 recomendando, formalmente, que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar nº 101/2000) fosse respeitada no tocante à apuração de custos na administração pública federal; (ii) a Portaria Interministerial nº 945/2005 que criou o Comitê Interministerial de Custos; e (iii) a rodada de intensas discussões promovidas em 2009 pelo Ministério da Fazenda, na sede da Escola de Administração Fazendária (ESAF).

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, ao atuar na convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, publicou em 2008, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) definindo a contabilidade pública como o ramo da ciência contábil, que estuda, mensura e apresenta informações úteis na tomada de decisões pelos gestores públicos (CFC, 2012), e tem como objeto o patrimônio público. Essa iniciativa foi o início de um processo de transformação da forma como a contabilidade era reconhecida e utilizada por profissionais do setor público.

A partir daí outras normas foram sendo criadas, quando em 2011, o CFC publicou a Resolução nº. 1.366 aprovando a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Essa norma apresentou o objetivo, o alcance, as definições e características para mensuração e evidenciação de informação de custos no Brasil. Dentre os objetivos dessa norma, cabe destacar a evidenciação de informações úteis a tomada de decisões e a instrumentalização do controle social.

No intuito de criar subsídios à produção de informações úteis gerencialmente, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, publica normas, orientando ou estabelecendo procedimentos a serem adotados, em complemento a legislação.

Nesse sentido, a STN editou e publicou em março de 2011 a Portaria nº 157, criando o Sistema de Custos do Governo Federal. Fernandes (2011, p. 15) enfatiza que “a criação do Sistema de Custos significa a institucionalização de uma nova frente de trabalho pela integração dos sistemas brasileiros de gestão governamental, em prol de uma resposta mais efetiva aos anseios da sociedade pela melhoria da qualidade do gasto público”.

Após o estabelecimento da estrutura do sistema de custos do governo federal, como visto acima, foi necessário o desenvolvimento de um sistema informatizado de custos, que hoje é denominado SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, sendo operacionalizado pela STN em parceria com o Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal – SERPRO.

O sistema de informações de custos do governo federal tentou suprir uma demanda por informações que permitissem tomada de decisões, e dessa forma subsidiar ações com foco na melhoria da qualidade do gasto público. Machado e Holanda (2010, p. 792) lembram que “a adoção de um sistema de informações de custos auxilia decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Permite ainda, comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes”.

No âmbito federal, a Portaria nº 548 de 2016 da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, definiu o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, estabelecendo prazos e procedimentos para que todos os órgãos federais mensurem e evidenciem custos.

Sobre a utilização de sistemas de custeio em órgãos públicos, Silva, Davis e Viveiros (2008), ao apresentarem um processo de reorganização da informação de custos na Marinha do Brasil, destacaram que restrições orçamentárias incentivaram o comando administrativo da Marinha a buscar informações mais detalhadas do consumo de recursos de unidades de suporte e prestação de serviço interno (chamadas OMPS).

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Análise à Cerca dos Custos por Aluno em Parte das Universidades Federais do Nordeste Brasileiro**

Pigatto et al. (2010) expõe que a contabilidade de custos serve como um termômetro, ou seja, um instrumento capaz de medir e apurar os resultados, além de servir como forma de avaliar a competitividade das ações e operações desenvolvidas pelo governo.

### 3 METODOLOGIA

Considerando os objetivos, esse estudo tem caráter descritivo, uma vez que visa observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os dados sem interferência ou manipulação do pesquisador, em conformidade com Hair et al. (2005).

A pesquisa ainda é caracterizada por ser documental, já que busca coletar dados através de dados divulgados em relatórios contábeis publicados pelas universidades federais da região nordeste do Brasil.

O período da pesquisa abrange o ano 2017, último ano que possui dados contábeis disponibilizados. Na região nordeste do Brasil, existem atualmente 17 (dezesete) universidades federais, que foram dispostas no Quadro 1:

**QUADRO 1: UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL**

ESTADOS	UNIVERSIDADES
ALAGOAS	UFAL - Universidade Federal de Alagoas
BAHIA	UFBA - Universidade Federal da Bahia
	UFOB - Universidade Federal Oeste da Bahia
	UFRB- Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
	UFSB - Universidade Federal do Sul da Bahia
CEARÁ	UFC - Universidade do Ceará
	UFCA- Universidade Federal do Cariri
MARANHÃO	UFMA- Universidade Federal do Maranhão
PARAÍBA	UFPB - Universidade Federal da Paraíba
	UFCG - Universidade Federal de Campina Grande
PERNAMBUCO	UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
	UFRPE- Universidade Federal Rural de Pernambuco
	UNIVASF - Universidade Federal do Vale do São Francisco
PIAUI	UFPI- Universidade Federal do Piauí
RIO GRANDE DO NORTE	UFRN- Universidade Federal do Rio Grande do Norte
	UFERSA - Universidade Federal Rural do Semiárido
SERGIPE	UFS- Universidade Federal

Fonte: Elaboração própria.

Após a coleta de dados, e a verificação dos custos por aluno de cada universidade do estudo, será construído um ranking com os custos unitários, permitindo assim a comparabilidade das informações de custos dessas instituições públicas.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Para que fosse possível apurar os custos por aluno das universidades, foi necessário coletar dados dos relatórios de gestão das instituições, que disponibiliza informações pertinentes aos dados contábeis, como também dados de gestão, como por exemplo, a quantidade de alunos matriculados na instituição.

Algumas universidades não divulgaram seus relatórios de gestão, e até mesmo nos portais dos tribunais não foi possível encontrar os relatórios necessários para apuração do custo, entre elas estão as universidades: Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal do Vale do São Francisco (UNIVASF), Universidade Federal do Piauí (UFPI), Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) e a Universidade Federal de Sergipe (UFS).

Diante dessa dificuldade, essas universidades foram excluídas da amostra da pesquisa, possibilitando assim, a pesquisa nas outras 12 (doze) universidades, que serão dispostas nos quadros seguintes, com a indicação da sigla, de acordo com o que foi descrito no Quadro 1.

Através da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) foram extraídas informações que possibilitou a apuração de custos, e classificados em custos fixos e custos variáveis. Os custos fixos extraídos dessa demonstração foram: Remuneração a Pessoal, Encargos patronais e Depreciação. Já os custos variáveis foram: Uso de Material de Consumo, Serviços de Terceiros, Juros e Encargos de Mora, Contribuições Pagas e Outros Gastos Gerais.

Essas classificações foram realizadas, através da percepção de quais gastos são realizados independente de volume de serviços de educação pública prestados (custos fixos), e aqueles que dependem do volume dos serviços e da quantidade de alunos (custos variáveis).

O Quadro 2 apresenta os custos fixos realizados no ano de 2017, pelas universidades federais do nordeste do Brasil:

**QUADRO 2: CUSTOS FIXOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL**

Universidades	Remuneração a Pessoal	Encargos Patronais	Depreciação	Valor Total
UFAL	370.278,78	72.904,61	7.983,77	<b>451.167,17</b>
UFBA	674.799,14	134.445,44	5.136,15	<b>814.380,73</b>
UFOB	50.528,55	7.805,16	288,55	<b>58.622,26</b>
UFRB	171.085,12	34.042,65	650,32	<b>205.778,09</b>
UFSB	40.588,87	8.881,10	10.658,04	<b>60.128,01</b>
UFC	694.877,77	133.648,60	13.706,15	<b>842.232,52</b>
UFCA	58.069,55	9.942,39	1.235,79	<b>69.247,73</b>

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Análise à Cerca dos Custos por Aluno em Parte das Universidades Federais do Nordeste Brasileiro**

<b>UFMA</b>	395.432,61	68.628,25	4.520,67	<b>468.581,53</b>
<b>UFPB</b>	795.148,24	157.423,08	3.203,66	<b>955.774,97</b>
<b>UFCEG</b>	397.395,58	81.117,72	7.251,02	<b>485.764,32</b>
<b>UFRPE</b>	334.295,46	65.738,90	8.672,45	<b>408.706,81</b>
<b>UFRN</b>	730.432,15	146.361,91	57.564,44	<b>934.358,50</b>

Fonte: Elaboração própria.

Nota: Valores em Milhares (R\$).

Através do Quadro 2, é possível notar que as Universidades que apresentaram maiores custos fixos, foram a Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), com um montante aproximado de 955 milhões e 934 milhões respectivamente, enquanto que as universidades que apresentaram menores gastos fixos foram a Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) com um montante aproximadamente de 55 milhões de reais e a Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB) com um valor total de 60 milhões de reais.

Com relação aos custos fixos, percebeu-se ainda que os custos que tiveram maior peso, nessa classificação, foram os custos relacionados a remuneração de pessoal, que consumiu cerca de 82% dos custos fixos totais de todas as universidades da pesquisa.

Como parte dos custeios dentro de qualquer instituição ou organização, existem aqueles custos que variam de acordo com o volume de serviços prestados, e para tanto foi apurado o valor total dos custos variáveis das Universidades do estudo, conforme o Quadro 3:

**QUADRO 3: CUSTOS VARIÁVEIS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL**

<b>Universidades</b>	<b>Uso de material de consumo</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>Juros e encargos de mora</b>	<b>Contribuições pagas</b>	<b>Outros gastos gerais</b>	<b>Valor Total</b>
<b>UFAL</b>	5.227,93	57.980,89	0,00	244,18	478.556,61	542.009,61
<b>UFBA</b>	67.513,11	311.048,80	38,06	3.915,24	871.320,95	1.253.836,17
<b>UFOB</b>	1.243,12	14.726,47	34,40	5,06	12.126,99	28.136,04
<b>UFRB</b>	3.196,31	31.375,57	51,02	8,74	41.064,88	75.696,51
<b>UFSB</b>	752,26	10.658,04	0,59	8,42	388.300,91	399.720,22
<b>UFC</b>	55.444,57	194.067,99	32,71	3.467,49	876.508,49	1.129.521,24
<b>UFCA</b>	260,23	12.742,34	0,19	269,60	10.959,20	24.231,56
<b>UFMA</b>	4.629,78	74.486,28	124,59	207,81	2.715.639,59	2.795.088,05
<b>UFPB</b>	7.207,04	86.940,56	30,99	2.493,33	954.781,64	1.051.453,57
<b>UFCEG</b>	18.065,77	72.627,62	6,17	437,55	868.034,34	959.171,44
<b>UFRPE</b>	4.194,77	59.638,22	9,78	38,02	170.725,44	234.606,23
<b>UFRN</b>	16.015,35	224.076,10	24,70	1.760,54	825.004,61	1.066.881,29

Fonte: Elaboração própria.

Nota: Valores em Milhares (R\$).

Já com relação aos custos variáveis, as duas universidades que apresentaram maiores valores foram a Universidade Federal do Maranhão (UFMA) que teve custos variáveis

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Análise à Cerca dos Custos por Aluno em Parte das Universidades Federais do Nordeste Brasileiro**

realizados de aproximadamente 2,7 trilhões de reais, e a Universidade Federal da Bahia com um montante de 1,2 trilhões de reais. Já as que tiveram custos variáveis com valores menos volumosos foram a Universidade Federal do Cariri (UFCA) e a Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) com valores totais aproximados de 24 bilhões de reais e 28 bilhões de reais respectivamente.

Dos custos variáveis que tiveram maior significância no valor dos custos variáveis totais, foram outros gastos gerais, que envolve, por exemplo, valores de transferências realizadas, reavaliações de bens, pagamento de benefícios previdenciários, entre outros. Esses gastos representaram um percentual de 86% dos custos variáveis totais.

O Quadro 4 apresenta os custos totais das universidades que fizeram parte do estudo:

**QUADRO 4: CUSTOS TOTAIS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL**

Universidades	Custos Fixos	Custos Variáveis	Custos Totais
UFAL	451.167,17	542.009,61	993.176,78
UFBA	814.380,73	1.253.836,17	2.068.216,90
UFOB	58.622,26	28.136,04	86.758,30
UFRB	205.778,09	75.696,51	281.474,60
UFSB	60.128,01	399.720,22	459.848,23
UFC	842.232,52	1.129.521,24	1.971.753,77
UFCA	69.247,73	24.231,56	93.479,30
UFMA	468.581,53	2.795.088,05	3.263.669,57
UFPB	955.774,97	1.051.453,57	2.007.228,54
UFCG	485.764,32	959.171,44	1.444.935,77
UFRPE	408.706,81	234.606,23	643.313,04
UFRN	934.358,50	1.066.881,29	2.001.239,80

Fonte: Elaboração própria.

Nota: Valores em Milhares (R\$).

Através do Quadro 4, é possível perceber que a Universidade Federal do Maranhão (UFMA), teve o maior valor de custo total. Além disso, realizando uma análise dos totais de Custos Fixos e Variáveis, percebeu-se que em média, os custos variáveis consomem aproximadamente 62% dos custos totais das instituições.

Para apurar o custo por aluno, foram coletadas informações referentes ao quantitativo de alunos matriculados nas instituições, onde se dividiu os custos totais pela quantidade de alunos, e encontrou-se assim o valor do custo por aluno, onde foi demonstrado através de ranking, no Quadro 5, atendendo assim um dos objetivos da pesquisa:

**QUADRO 5: CUSTO ANUAL POR ALUNO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL**

Universidades	Custos Totais	Alunos Matriculados	Custo Anual por Aluno
UFSB	R\$ 459.848.225,96	2993	R\$ 153.641,24

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Análise à Cerca dos Custos por Aluno em Parte das Universidades Federais do Nordeste Brasileiro**

<b>UFRB</b>	R\$ 281.474.597,71	2281	R\$ 123.399,65
<b>UFMA</b>	R\$ 3.263.669.573,63	32720	R\$ 99.745,40
<b>UFC</b>	R\$ 1.971.753.765,42	28781	R\$ 68.508,87
<b>UFCG</b>	R\$ 1.444.935.766,17	21560	R\$ 67.019,28
<b>UFPB</b>	R\$ 2.007.228.538,38	38880	R\$ 51.626,25
<b>UFRPE</b>	R\$ 643.313.043,90	12965	R\$ 49.619,21
<b>UFBA</b>	R\$ 2.068.216.902,67	42348	R\$ 48.838,60
<b>UFRN</b>	R\$ 2.001.239.797,78	43001	R\$ 46.539,38
<b>UFAL</b>	R\$ 993.176.779,20	25344	R\$ 39.187,85
<b>UFCA</b>	R\$ 93.479.295,50	2762	R\$ 33.844,78
<b>UFOB</b>	R\$ 86.758.296,28	2959	R\$ 29.320,14

Fonte: Elaboração própria.

No Quadro 5, é perceptível que a UFSB, foi a universidade que apresentou o maior custo anual por aluno, o valor alto de custo por aluno, é refletido, pelo baixo número de alunos matriculados, conforme o que foi disponibilizado no relatório de gestão da instituição, e mesmo que haja um pequeno quantitativo de alunos matriculados, os gastos continuarão existindo, principalmente os gastos fixos, que não variam de acordo com a quantidade de alunos.

Isso reforça a idéia de que é fundamental que os gestores, observem quais os cursos que possuem maior evasão, já que isso fará aumentar os custos, sendo que os benefícios de tais cursos, não são conseguidos na mesma proporção dos investimentos realizados. A UFOB foi a universidade que apresentou menor custo por aluno, como também os menores custos totais.

Para verificar se os custos anuais por alunos, estão sendo subsidiado pelas receitas que as instituições auferem, foram coletados dados referentes as receitas, onde foi dividido também pelo quantitativo de alunos, para assim encontrar a receita anual de disponível para cada aluno, e assim observar se essas receitas estão sendo suficientes, para cobrir todos os custos. O Quadro 6 apresenta essas informações:

**QUADRO 6: RECEITA X CUSTO POR ALUNO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL**

<b>Universidades</b>	<b>Receita Unitária (Anual)</b>	<b>Custo por aluno (Anual)</b>	<b>Resultado</b>
<b>UFBA</b>	R\$ 58.601,04	R\$ 48.838,60	R\$ 9.762,45
<b>UFMA</b>	R\$ 107.961,84	R\$ 99.745,40	R\$ 8.216,43
<b>UFRPE</b>	R\$ 54.894,07	R\$ 49.619,21	R\$ 5.274,86
<b>UFOB</b>	R\$ 33.971,57	R\$ 29.320,14	R\$ 4.651,43
<b>UFRN</b>	R\$ 50.729,06	R\$ 46.539,38	R\$ 4.189,68
<b>UFCA</b>	R\$ 37.743,09	R\$ 33.844,78	R\$ 3.898,30
<b>UFPB</b>	R\$ 52.961,62	R\$ 51.626,25	R\$ 1.335,37
<b>UFC</b>	R\$ 69.678,28	R\$ 68.508,87	R\$ 1.169,41
<b>UFRB</b>	R\$ 122.589,46	R\$ 123.399,65	-R\$ 810,19

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Análise à Cerca dos Custos por Aluno em Parte das Universidades Federais do Nordeste Brasileiro**

<b>UFAL</b>	R\$ 35.890,37	R\$ 39.187,85	-R\$ 3.297,47
<b>UFCG</b>	R\$ 41.083,91	R\$ 67.019,28	-R\$ 25.935,37
<b>UFSB</b>	R\$ 29.778,50	R\$ 153.641,24	-R\$ 123.862,74

Fonte: Elaboração própria.

O Quadro 6 demonstra claramente que 8 das 12 universidades que disponibilizaram os dados, apresentam resultados positivos, quando se faz o confronto da receitas anual por aluno e do custo anual por aluno, porém em 4 universidades como a Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB) que apresentou um déficit de resultado de cerca de 810 reais por aluno, na Universidade Federal de Alagoas (UFAL) que apresentou resultado negativo na ordem de 3 mil reais por aluno, na Universidade Federal de Campina Grande (UFCG) que apresentou um saldo negativo por aluno de cerca de 25 mil, e por último e mais significativo resultado negativo a Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB) na ordem de 123 mil por aluno.

Através dessa análise são perceptíveis como as informações de custos podem auxiliar no processo de gestão dentro das universidades públicas, haja vista que sempre se busca benefícios para a sociedade, mas com a maximização dos resultados, e utilizando também a eficiência na utilização dos recursos públicos.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo do estudo foi apurar o custo por aluno nas universidades federais do nordeste do Brasil. Através da análise dos dados, o objetivo foi alcançado, haja vista que foi possível coletar informações essenciais para apurar esses custos.

A pesquisa teve algumas limitações, como falta de informações por 4 universidades da região nordeste, e isso acabou influenciando em dados incompletos. Além disso, houve certas dificuldades no momento da coleta de dados, pois as informações nos portais, nem sempre são de fácil acesso.

Diante dos dados coletados, percebeu-se que o custo de um aluno nas universidades federais em estudo, apresenta um valor médio, de 67 mil por ano, enquanto que as receitas somam um valor de 57 mil por ano, ou seja, é perceptível que o resultado encontrado entre o confronto dos custos e das receitas, apresenta um valor negativo na ordem de 10 mil reais por aluno, a cada ano.

Esse resultado negativo demonstra que é necessário medidas estratégicas, que priorize cursos que apresentem maiores números de matriculados, ou seja, aqueles que possuem maior procura, haja vista que os custos, para salas com poucos matriculados, são maiores.

Nesse sentido, a pesquisa contribui para a discussão de como apurar custos em instituição de ensino, na rede pública, pois até pouco tempo, muito pouco se utilizava essa ferramenta gerencial, que auxilia os gestores na utilização correta dos recursos públicos, evitando assim o desperdício, e efetivando assim um maior controle.

Como sugestões para trabalhos futuros sugerem-se: um estudo em um maior número de universidades; uma proposta de organização mais detalhada de custos dentro de instituição de ensino; uma análise da relação entre os investimentos na educação pública e indicadores de qualidade desse ensino.

## REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. **Adoção de Sistemas de Custos no Setor Público: Reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos**, Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06 – 24, jul./set., 2011.

BRASIL. **Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**, Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 20 set. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. [51] p. Disponível em: < [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)> . Acesso em: 21 set. 2017.

FERNANDES, J. C. C., **O uso da informação de custos na busca pela excelência da Gestão Pública**, IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília, 2011.

GUIMARÃES, T. B.; MARTINS, V. F. Contadores públicos mineiros e o processo de aprendizagem das normas de contabilidade pública. **Revista de Administração do Sul do Pará**, v. 2, n. 2. 2015.

HADDAD, R. C.; MOTA, F. G. L. Contabilidade Pública. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010. 152 p. Disponível em: Acesso em: 17 set. 2017.

HAIR JR et al., **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Artmed Editora, 2005.

MACÊDO, J. M. A. et al. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 69-91, abr. 2010. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34759/37497>>. Acesso em: 13 set. 2017.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil, **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n.4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A Percepção dos Contadores Públicos em Relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/410/726>>. Acesso em: 17 set. 2017.

PIGATTO, J. A. M.; HOLANDA, V. B.; MOREIRA, C. R.; FREDERICO, A. C. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul./ago. 2010.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, p. 959-992, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2017.

SILVA, A.; DAVIS, M.; VIVEIROS, A. Contabilidade de custos na administração pública: o estabelecimento dos gastos de posse estratégica na marinha do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 4, p. 421-440, out./dez., 2008.