Análise de possíveis determinantes de custos em Universidades pública e privada[1]

DOI: 10.4025/enfoque.v42i1.57138

Larissa Richartz
Graduanda de Ciências Contábeis - Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: lalarichartz@hotmail.com

Altair Borgert
Doutor em Engenharia de Produção - Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: altair@borgert.com.br

Denize Cavichioli
Doutoranda em Contabilidade - Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: denize-gcu@hotmail.com

Recebido em: 17/12/2020 Aceito em: 03/03/2021 2ª versão aceita em: 19/05/2021

RESUMO

Em função do discurso simplista, e em observância ao conjunto complexo de atividades desenvolvidas nas IES, o presente estudo apresenta uma análise dos possíveis determinantes do custo por aluno em universidades pública e privada. Por meio de abordagem qualitativa do problema e descritiva em relação aos objetivos, tem-se como objeto de estudo a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI), cujos dados foram extraídos de demonstrações contábeis anexas nos respectivos relatórios, relativas ao ano de 2018, e tabulados por meio de quadros e equação para fins de cálculo. Dentre os resultados da pesquisa, destacam-se os valores de custo por aluno na UFSC que, na sua totalidade, ficou em R$ 21.859,78 e na UNIVALI em R$ 8.432,99, com importante diferença oriunda de alguns elementos causadores que se configuram como possíveis determinantes de custos. Assim, constatou-se que os recursos destinados às atividades de pesquisa e extensão na UFSC são consideravelmente superiores aos da UNIVALI, em função dos diferentes objetivos institucionais, de caráter público numa e privado noutra. Paralelamente, destacam-se a estrutura das IES, como a existência de hospital universitário, que incrementa o custo por aluno em 9,5% na UFSC; e, a titulação do corpo docente com presença de maior número de doutores na universidade pública, cujo custo por aluno, também, é maior. Por fim, conclui-se que os referidos causadores de custos se configuram como possíveis determinantes para análises mais robustas do ponto de vista técnico e acadêmico sobre o assunto.

Palavras-chave: Determinantes de custos. Custo por aluno. Custos em Universidades.

Analysis of possible cost determinants in public and private universities

ABSTRACT

Due to the simplistic discourse, and in compliance with the complex set of activities developed in the HEIs, the present study presents an analysis of the possible determinants of cost per student in public and private universities. Through a qualitative approach to the problem and descriptive in relation to the objectives, the object of study is the Federal University of Santa Catarina (UFSC) and the University of Vale do Itajaí (UNIVALI), whose data were extracted from the financial statements attached in the respective reports, for the year 2018, and tabulated by means of tables and equations for calculation purposes. Among the results of the research, the cost per student at UFSC stands out, which, in its totality, was R$ 21,859.78 and at UNIVALI at R$ 8,432.99, with an important difference arising from some causative elements that configure as possible cost determinants. Thus, it was found that the rsources allocated to research and extension activities at UFSC are considerably higher than those of UNIVALI, due to the different institutional objectives, of a public nature in one and private in another. At the same time, the structure of the HEIs stands out, such as the existence of a university

[1] Artigo apresentado no XXVII Congresso Brasileiro de Custos - 2020.

hospital, which increases the cost per student by 9.5% at UFSC; and, the degree of the faculty with the presence of a greater number of doctors at the public university, whose cost per student is also higher. Finally, it is concluded that the said cost drivers are configured as possible determinants for more robust analyzes from the technical and academic point of view on the subject.

Keywords: Cost determinants. Cost per student. Costs in Universities.

1 INTRODUÇÃO

As Instituições de Ensino Superior (IES), desde meados do século XX, têm aumentado a importância na sociedade pelo desempenho de funções como a criação de conhecimento, o ensino e a responsabilidade para a região onde estão inseridas (FERREIRA, 2019). O ensino superior exerce papel fundamental no desenvolvimento econômico de um país, em especial, no que diz respeito ao atendimento das demandas da sociedade (HOFFMANN et al., 2014).

No caso brasileiro, com vistas a tais demandas, no período compreendido entre 2008 e 2018 houve ampliação no número de IES, enquanto a rede privada cresceu 59,3%, a rede pública aumentou 7,9%, segundo o Censo de Educação Superior 2018 (BRASIL, 2019). Esse aumento significativo na rede privada, de acordo com Broietti e Chiarelli (2006), 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) e a criação do Programa Universidade para Todos (PROUNI). Além disso, Silveira (2015) acrescenta que a expansão do ensino a distância, notadamente no âmbito da rede privada, evidencia a democratização do acesso a todos os públicos, alunos de classe média, negros, pessoas com deficiência e alunos oriundos de escolas públicas, que por algum motivo não apresentam as mesmas condições que os alunos de classes financeiras mais altas e encontram nas universidades privadas oportunidades que nas IES públicas se tornam, muitas vezes, inacessíveis.

Halffman e Radder (2017) destacam que as instituições são avaliadas umas contra as outras, pesquisadores competem uns com os outros por recursos e universidades por estudantes. As IES possuem múltiplas funções, como: ensino, pesquisa, extensão, prestação de serviços entre outras. Em função disso, o custo de uma IES pode ser diferente do custo de outra, conforme a diversidade de atividades desenvolvidas. Nesse contexto, Suzart (2012) afirma que as interpretações relacionadas aos custos das IES devem ser analisadas de acordo com os objetivos específicos de cada instituição.

Consequentemente, os determinantes de custos se originam do fato de que várias são as causas que geram custos em uma organização (SOUZA; HEINEN, 2012). A necessidade de se verificar quais são os fatores determinantes de custos em IES é importante para auxiliar os gestores na composição de estratégias e na tomada de decisão. De acordo com Rodrigues et al. (2018), os gastos são uma das maiores preocupações dos gestores, logo, há uma busca constante para tentar reduzi-los. Nesta direção, a gestão estratégica dos custos possibilita alinhar o gerenciamento dos recursos organizacionais com base nas informações da contabilidade de custos (MONTEIRO et al*.,* 2019). Além dessas informações, é essencial que se faça uma análise estratégica dos recursos com a finalidade de não somente traçar um perfil situacional presente na instituição, mas, principalmente, utilizar esse perfil para a projeção de resultados melhores no futuro (XAVIER, 2014).

De acordo com Almeida, Aquino e Silva (2019), o setor privado possui maior foco na obtenção de lucros, cujo controle dos custos é uma forma para se atingir tal objetivo, enquanto que o setor público precisa, também, controlar os seus custos pois, apesar de não buscar o lucro do ponto de vista financeiro, esse controle funciona como uma forma de prestação de contas à sociedade. Enfim, o controle de custos fornece respostas aos questionamentos dos gestores quanto à origem e destino de cada gasto (CINTRA; VIDIGAL; BRAGA, 2019). No contexto da gestão estratégica dos custos, seja no âmbito das universidades públicas ou das privadas, o controle deve ser o mesmo, ou seja, a ineficiência deve ser combatida, independentemente se há objetivo de lucro ou não. Além disso, o fato de uma instituição não ter finalidade de lucro, não significa, por outro lado, que tem finalidade de prejuízo.

No entanto, apurar e gerenciar unicamente o custo por aluno de uma instituição, sem apresentar os possíveis fatores que o determinam, não se faz convincente. Conforme destacado, uma universidade, tanto pública quanto privada, é formada por um conjunto complexo de atividades, cujos custos decorrem do maior ou menor grau de seu desenvolvimento. Em decorrência, elenca-se a seguinte questão de pesquisa: quais são os possíveis fatores determinantes do custo por aluno em universidades pública e privada? Neste sentido, o presente estudo tem como objetivo analisar os possíveis determinantes do custo por aluno em universidades pública e privada.

Ter conhecimento dos fatores que geram os custos é essencial para que, ao comparar o custo por aluno entre universidades que utilizam metodologias diferentes, sejam considerados os recursos disponíveis e as atividades envolvidas, de acordo com os objetivos, estratégias e características de funcionamento e inserção de cada instituição. Justamente, isso pode contribuir para uma discussão mais profunda sobre as possíveis diferenças nos custos dos alunos em IES públicas e privadas e sua participação no desenvolvimento social.

Dessa forma, o estudo é oportuno porque visa demonstrar para acadêmicos, gestores, governo e sociedade que o custo por aluno não se refere, exclusivamente, ao cálculo derivado do custo total da universidade dividido pela quantidade de alunos, e sim, que a variedade de elementos que o compõe deve ser considerada. Visto que cada universidade tem suas particularidades, a presente pesquisa busca identificá-las para que, ao comparar o custo por aluno, esse processo seja feito de forma igualitária, em termos dos mesmos elementos geradores de custos conforme os objetivos institucionais. Com isso, busca-se o aprofundamento dos possíveis determinantes do custo por aluno de duas universidades, sendo uma universidade pública federal e outra universidade privada comunitária, para uma melhor compreensão do assunto, uma vez que nos tempos atuais a discussão que permeia sobretudo a opinião pública refere-se a um discurso simplista do ponto de vista técnico e acadêmico.

Ainda, o presente estudo se justifica pelo fato de que formas simplistas de calcular o custo por aluno em universidades, como uma média geral, não são suficientes para contemplar elementos geradores de custos diferentes de acordo com as características institucionais das universidades analisadas, as quais devem ser consideradas. No aspecto teórico, a pesquisa contribui para o enriquecimento do conhecimento científico sobre os possíveis causadores do custo por aluno em universidades públicas e privadas, dentro da abordagem do comportamento dos custos num setor específico. Do ponto de vista prático, os resultados podem auxiliar os gestores das universidades no monitoramento dos custos para a tomada de decisões mais seguras em relação a alocação dos recursos, bem como oferecer para a sociedade a devida transparência sobre os possíveis elementos causadores dos custos, os quais podem ser controlados e direcionados de acordo com as necessidades.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As universidades, sobretudo as públicas, sofrem constantemente críticas relativas à gestão, no que diz respeito à falta de capacidade de cumprir seus objetivos, de alcançar suas metas e de prover os órgãos de controle e sociedade de informações sobre o andamento de seus processos de trabalho e dos resultados dos seus projetos (MONTEIRO; PEREIRA; SOUZA, 2015). De acordo com Dias, Santos e Beiruth (2016), gerir uma IES é tarefa cada vez mais complexa, tendo em vista as exigências do mercado tanto de maior rentabilidade financeira quanto de melhoria na qualidade do ensino e maior flexibilidade para assegurar a competitividade, principalmente em resposta às exigências do Ministério da Educação (MEC). Diante disso, assim como as universidades privadas, as universidades públicas também são pressionadas a controlar os seus custos e apresentar melhores resultados para o seu principal financiador, a sociedade (MORAIS; SANTOS; NETO, 2019).

Conforme Moura e Silva (2017), a apuração dos custos é relevante para a gestão de qualquer entidade, pública ou privada, de forma geral. No entanto, Monteiro e Souza (2014) afirmam que o tratamento dos custos em organizações públicas exige uma abordagem mais ampla do que nas privadas, porque envolve adequar critérios e exigências da contabilidade pública aos preceitos e objetivos da contabilidade privada voltada predominantemente para a produtividade e para os resultados de produtos e serviços. Segundo Monteiro (2020), a apuração do custo por aluno nas IFES não é tarefa fácil, pois envolve várias atividades relacionadas direta e indiretamente com o ensino.

Além disso, o reconhecimento dos custos é fundamental para as instituições, entretanto, é necessário utilizar uma metodologia que leve em consideração as características específicas de cada universidade (SANTOS; PEREIRA, 2019).

De acordo com Spanholi e Model (2017), as práticas de gestão de custos em IES privadas consistem em tradicionais orçamentos operacionais para a gestão de curto prazo, planejamento estratégico para controle de longo prazo e o método de custeio variável para o acompanhamento da lucratividade dos cursos e auxílio para a tomada de decisão. Nesta direção, segundo Costa (2018), os sistemas de custos buscam apresentar os processos de atividades e serviços que atendem as necessidades de uma organização. Porém, as instituições públicas e privadas são compostas por várias atividades, o que as tornam complexas, pois, além de ofertar a atividade de ensino, realizam pesquisas e trabalhos de extensão.

Nesse contexto, Santos e Pereira (2019) ressaltam que, apesar da inexistência de um sistema robusto de apuração dos custos, as instituições públicas são obrigadas a elaborar relatórios de desempenho compostos por diversos indicadores desenvolvidos por organismos governamentais como o MEC e o Tribunal de Contas da União (TCU). Ainda, de acordo com os autores, a acurácia dos modelos propostos pelo MEC e pelo TCU desperta opiniões divergentes: de um lado, o órgão de controle que garante a eficácia do método de mensuração do custo/aluno e a previsão orçamentária das instituições; por outro lado, gestores destacam que as universidades públicas possuem particularidades, visto que as metodologias apresentam limitações como a não inclusão das despesas de capital, além do que não há uma separação exata sobre as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Segundo Machado (2020), as metodologias propostas pelos órgãos governamentais consideram apenas as despesas correntes, que correspondem a todos os dispêndios realizados no exercício, com exclusão das despesas de capital. Estas, referem-se aos investimentos (obras públicas, aquisição de material permanente, veículos, edifícios, computadores etc.), inversões financeiras (aquisição de bens de capital e títulos representativos do capital de empresas) e amortização/refinanciamento de dívidas (SILVA et al*.,* 2017). Por fim, Santos e Pereira (2019) afirmam que a não inclusão das despesas de capital na metodologia proposta pelo governo é uma das principais críticas por parte dos gestores e pesquisadores.

No entanto, o estudo de Trento (2020) apresenta correlação entre variáveis de educação e o total do orçamento executado em uma universidade pública, cujas despesas de capital se comportam um pouco diferente das demais classificações de custos, com correlações fraca e muito fraca. Ainda, a autora ressalta que tal comportamento decorre da essência dos valores atribuídos a essa conta que diz respeito a compra de equipamentos, obras e instalações e, portanto, mais vinculados à estrutura e aos custos fixos que não são, necessariamente, relacionados às mudanças nas variáveis influentes do custo por aluno.

Paralelamente, Lopes e Rocha (2010) afirmam que a gestão das empresas, de forma geral, ganha a cada tempo mais barreiras impostas pela alta concorrência, regulamentação e maior exigência dos clientes. Nas instituições voltadas para o ensino não é diferente. Assim, conforme os autores, é preciso que os gestores dessas organizações também busquem apoio nas técnicas que possibilitam melhores resultados e informações.

2.1 CUSTO POR ALUNO

De acordo com Bielschowsky (2019), os custos que, em geral, aparecem nas discussões sociais, referem que o gasto anual de um aluno de graduação nas universidades federais é exorbitante, se comparado com o valor das mensalidades das instituições privadas. O autor destaca, ainda, que os resultados obtidos pelo cálculo simplista do custo por aluno são amplamente propagados pela mídia, como consequência do custo total das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) dividido pelo número de alunos matriculados nos cursos de graduação e pós-graduação stricto sensu.

Por outro lado, Dantas (2018) afirma que a complexidade na identificação do custo por aluno em universidades é devido à aplicação de metodologias de custeio diferentes, que dificultam o cálculo do

custo por aluno, a precificação de mensalidades e o processo de tomada de decisões. Tal complexidade se torna agravante nas universidades públicas, assentadas sobre práticas contábeis gerenciais e de controle específicas para o setor, necessárias ao casamento entre efetividade na aplicação dos recursos e cumprimento dos requisitos de transparência e conformidade na utilização do erário (DANTAS et al., 2019).

Em virtude das peculiaridades de cada universidade, ou seja, do que representam as atividades de ensino, pesquisa e extensão no âmbito institucional, não há uma metodologia específica aplicada às IFES, embora as do TCU e do MEC/SESu sejam as oficiais propostas pelo governo (MACHADO, 2020). No tocante à avaliação das IFES, vale lembrar que a partir de 2002 o TCU proferiu a Decisão nº 408/2002, que impõe a aferição de nove indicadores de gestão divulgados anualmente no Relatório de Gestão das IFES (TCU, 2002). Tal normativa foi atualizada pelos Acórdãos nº 1.043/2006 e nº 2.167/2006, os quais determinam que, além dos indicadores de gestão, também devem ser informados os valores dos principais componentes que os integram, pois esses indicadores primários expressam aspectos relevantes das atividades das IFES (BOYNARD, 2013).

De acordo com Campagnoni e Platt Neto (2015), tal decisão tem como propósito central a viabilização de avaliações acerca do desempenho das universidades públicas da rede federal. E, dentre os indicadores propostos, destaca-se o custo corrente por aluno equivalente, o qual mede os custos das atividades correntes por aluno equivalente (FERREIRA; SANTOS; PESSANHA, 2013). De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2021), as despesas correntes dizem respeito aos diversos gastos para manutenção e funcionamento dos serviços públicos em geral, e que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Enfim, para Soares (2014), a metodologia de cálculo do custo por aluno proposta pelo TCU foi um passo na tentativa de determinar de maneira mais precisa o custo do ensino superior nas instituições federais no país.

Complementarmente, dentre os diferentes métodos existentes para a apuração de custos, Silva et al. (2016) destacam o Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), no contexto de uma universidade pública, por possibilitar melhor apuração dos custos envolvidos em cada uma das suas atividades, mesmo que compartilhem do mesmo recurso em proporções diferentes, dada a complexidade das ações institucionais. Assim, o ABC tem por objetivo contribuir com informações de custos mais rigorosas para os gestores, através da atribuição de todos os custos dos recursos consumidos, quer sejam diretos ou indiretos (MONTEIRO, 2017). De acordo com Morais, Santos e Neto (2019) e Santos e Rocha (2019), o ABC utiliza direcionadores para alocar gastos indiretos aos produtos e serviços de forma mais realística, pois permitem identificar quando uma atividade consome de recursos, bem como identificam quantas vezes uma atividade é realizada para um determinado fim. Ainda, segundo Zuliani (2019), o uso de direcionadores de custos específicos permite a apuração mais realística do custo real por discente, com impacto direto na qualidade da informação para subsidiar a tomada de decisões.

No entanto, a elucidação da realidade de custos das unidades acadêmicas pode sair prejudicada, tendo em vista as diversas peculiaridades de cada instituição (SOARES, 2014). Neste sentido, Hoffmann (2020) afirma que nem todos os custos são de fácil rastreio dentro de uma instituição que engloba tantos processos e serviços, como laboratórios de pesquisa, hospitais universitários, zoológicos, museus, centro de promoções de concursos entre outras instalações geradoras de despesas. A autora afirma, ainda, que tais particularidades demandam recursos diferentes para a sua realização, o que dificulta o rastreio e o cálculo do custo por aluno nas universidades. Por isso, a interpretação dos resultados dos indicadores requer cuidado uma vez que, isoladamente, não fornecem suporte suficiente para conclusões acerca do desempenho das IFES (CAMPAGNONI; PLATT NETO, 2015).

Diante disso, Dantas (2018) ressalta que a adoção de um sistema de custos para as instituições públicas pode representar não somente conhecer o seu custo por aluno, como também propiciar mais eficiência nas informações sobre os recursos disponíveis a partir do conhecimento dos gastos e resultados obtidos. Elaborar uma base de informações confiável significa proporcionar condições para que tanto as instituições públicas, quanto governo e sociedade reflitam sobre o seu papel no desenvolvimento do país e possam se organizar melhor, com eliminação de desperdícios, além de oferecer aos cidadãos maiores oportunidades de acesso ao ensino superior público de qualidade (CORDEIRO; ALVES, 2016).

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

No âmbito nacional, Soares, Mazon e Pedro (2010) compararam o custo por aluno de duas universidades, uma da rede pública e outra da rede privada, conforme duas metodologias, a que leva em consideração os custos totais da universidade e a que utiliza apenas os gastos com educação. Segundo os autores, os resultados sugerem que o custo da rede pública é maior que o custo da rede privada, visto que cada universidade tem um foco diferente para a utilização do valor do custo por aluno. Na rede privada o custo por aluno é calculado de acordo com o curso, e esse valor é utilizado para definir as mensalidades; em contrapartida, na rede pública é calculado por meio da metodologia proposta pelo TCU e serve como diretriz para o planejamento institucional.

Sobre a metodologia proposta pelo TCU para as IFES, Soares (2014) analisou o cálculo do índice custo corrente por aluno equivalente, cujos dados foram coletados de trabalhos acadêmicos que apresentam propostas de sistemas de custos possíveis de serem aplicadas na área pública, documentos legais que regulamentam a metodologia do índice estudado e a opinião dos responsáveis pela elaboração do índice na Universidade Federal de Pernambuco. Segundo o autor, a análise comparativa entre os fatores evidenciou que a metodologia proposta pelo TCU não apresenta a realidade de custos das IFES, pois apresentou algumas limitações como a não inclusão da depreciação e a falta de ajuste para despesas que não estão vinculadas às atividades de ensino superior.

Ainda, Machado (2020) apurou o custo por aluno de graduação do Centro de Ciências Agrárias Campus II da UFPB, no período de 2009 a 2016, de acordo com a metodologia do MEC/SESu. Segundo a autora, no ano de 2016, o custo médio por aluno apresentou valores inferiores (de R$ 25.833,28) aos da média nacional (de R$ 37.551,20) e institucional (de R$ 45.974,00). Além disso, no referido ano, o estudo constatou um aumento de mais de 100% em relação ao ano de 2009 referentes a gastos com pessoal docente e técnico administrativo na instituição.

Noutra abordagem, Almeida, Aquino e Silva (2019) calcularam o custo por aluno da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), conforme a metodologia adaptada de Cordeiro e Alves (2016), que utiliza o método de Custeio Baseado em Atividades. Assim, o custo por aluno da UVA, de R$ 7.346,72, foi calculado com base nos dados referentes ao ano de 2017, para um total de 9.002 alunos. Evidenciaram, ainda, que o centro de custos “salários de professores” representa 76,2% dos custos da UVA, seguido de “manutenção e funcionamento administrativo” (19,4%) e “investimentos em ações de ensino superior” (4,4%).

Já, no âmbito internacional, Bowen (1980) examinou fatores sociais e institucionais que determinam os custos de educação das faculdades, bem como as mudanças longitudinais no custo unitário do ensino superior. Como resultado do estudo, o autor apontou tendências de longo prazo no custo unitário, na remuneração de professores e funcionários como importantes elementos que foram socialmente impostos à medida que a nação tem tentado proteger e melhorar o bem-estar social. Além disso, analisou as diferenças de custos entre as instituições, a riqueza institucional e padrões de alocação de recursos, efeito da aflição institucional nos resultados educacionais e economias de escala.

Mais especificadamente, Mazumder e Chowdhury (2020) diferenciaram a posição atual de duas classes principais de universidades, pública e privada, de acordo com os seus diferentes determinantes de qualidade. Para realizar a assimilação entre todas as universidades de Bangladesh foi aplicado o método de pesquisa quantitativo-explicativo, cujos resultados apontam que a maioria dos determinantes selecionados atuam positivamente com universidades privadas. Os autores concluíram que o número de universidades, faculdades e departamentos é maior nas universidades privadas em comparação com as universidades públicas; além do mais, o número de matrículas de alunos em universidades privadas é muito alto. Também, constataram que o custo por aluno nas universidades públicas é menor que nas universidades privadas, e explicitaram que o aluno de universidade pública estuda em salas de aulas com instalações precárias, resultante do fato de que a maior parte da alocação dos recursos em universidades públicas vai sob a distribuição de salários entre professores e técnico-administrativos, enquanto que as universidades privadas são financiadas por taxas de ensino e possuem maior facilidade em oferecer melhores instalações de estudo para os alunos.

Por meio da abordagem ABC, Maleah et al. (2011) analisaram o custo por aluno para todos os programas acadêmicos em uma universidade pública na Malásia, cujos resultados indicam um valor maior quando comparado com o apresentado pelo método de custeio tradicional, utilizado pela universidade. Mas, por outro lado, o custo por aluno da pós-graduação pelo ABC é menor quando comparado com o método tradicional, visto que este apresenta somente o número de alunos como único fator determinante. Assim, os autores demonstraram que ao utilizar o método ABC, uma informação de custo mais abrangente e detalhada pode ser gerada no nível da graduação, da pós-graduação e de estudantes internacionais e locais.

Por fim, Martin e Hill (2013) evidenciaram o aumento de custos voluntários e involuntários das universidades privadas de pesquisa Carnegie I e II, cujos resultados indicam que os custos voluntários são três vezes mais altos que os aumentos nos involuntários, visto que os primeiros são impulsionados por escolhas internas feitas pela universidade. Durante o período da receita, os aumentos involuntários de custos totalizaram 12% do total do custo, enquanto os aumentos voluntários apresentaram 71%. Diante disso, os autores afirmam que dois terços ou mais do aumento do custo por aluno em universidades privadas e públicas são orientados por decisões internas, ao invés de ser devido a impulsionadores de custos externos, como o governo, por exemplo.

Assim, com base no exposto, percebe-se que as metodologias aplicadas para o cálculo do custo por aluno nas IES variam de acordo com os objetivos organizacionais, tanto nacional como internacionalmente. A metodologia proposta pelo TCU para as universidades públicas brasileiras, por exemplo, apresenta limitações que não evidenciam o real custo das universidades. Diante disso, vários autores propuseram metodologias para o cálculo do custo por aluno, mas a implementação de uma abordagem que atenda simultaneamente as diversas instituições torna-se complexa, de acordo com as particularidades das atividades desenvolvidas. Assim, ao comparar universidades que realizam atividades distintas, deve-se levar em consideração os elementos que compõem o custo por aluno de acordo com a metodologia aplicada, visto que a importância dada a esses elementos pode oferecer explicações sobre o valor do custo por aluno para a sociedade.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva porque analisa a composição do cálculo do custo por aluno e seu comportamento em função de possíveis determinantes em duas universidades, uma da rede pública e outra da rede privada. Além disso, as suas características permitem qualificá-la, quanto à abordagem do problema, como predominantemente qualitativa, na medida em que não busca enumerar ou medir os eventos estudados, não aplica instrumental estatístico na análise dos dados, mas sim, parte de questões de interesses amplos, que se definem na medida em que o estudo se desenvolve (BRUCHÊZ et al., 2016). Assim, os dados coletados foram analisados e interpretados sem quantificá-los estatisticamente, no sentido de compreender os possíveis fatores explicativos de custos e sua influência no custo por aluno, por meio de documentos disponibilizados pelas universidades objeto de estudo.

Já, quanto aos procedimentos, o estudo é caracterizado como documental, na medida em que os dados obtidos são estritamente provenientes de documentos, com o objetivo de extrair informações para a compreensão de um fenômeno (KRIPKA; SCHELLER; BONOTTO, 2015). Assim, os dados são oriundos dos seguintes documentos: Relatório de Gestão 2018, Execução Orçamentária por Unidade 2018 e memória de cálculo do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente segundo a metodologia do TCU referentes a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); e, Relatório de Sustentabilidade 2018 referente a Fundação Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Tais documentos representam fontes de dados secundários, visto que possuem uma análise preliminar das universidades, bem como já foram publicados nos websites das instituições, enquanto que os dados provenientes da memória de cálculo do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente e Execução Orçamentária por Unidade foram solicitados e disponibilizados pelo Departamento de Gestão da Informação (DPGI) e Superintendência do Orçamento da UFSC.

Na presente pesquisa utilizou-se a documentação para o alcance do objetivo, cujos procedimentos foram realizados em etapas:

1ª Etapa: Análise dos relatórios de Gestão da UFSC 2018 e Relatório de Sustentabilidade 2018 da UNIVALI, para encontrar informações relacionadas ao custo por aluno;

2ª Etapa: Evidenciação dos principais componentes de custos da UFSC, cujos dados coletados são apresentados por unidades gestoras, de acordo com o relatório de Execução Orçamentária, disponibilizados pela Superintendência do Orçamento da UFSC;

3ª Etapa: Descrição da Metodologia proposta pelo TCU para a apuração do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente juntamente com a memória de cálculo, cujos dados foram coletados internamente e disponibilizados pelo Departamento de Gestão e Informação (DPGI) da UFSC;

4ª Etapa: Identificação do custo por aluno da UNIVALI, por meio dos dados financeiros evidenciados na Demonstração do Resultado referente a conta “Serviços de Ensino e Hospitalares” e dados operacionais evidenciados no item “Indicadores de Corpo Discente”, cujos dados financeiros e operacionais foram extraídos do Relatório de Sustentabilidade 2018 da UNIVALI; e

5ª Etapa: Discussão dos resultados encontrados nas duas universidades, com a identificação dos possíveis determinantes de custos e sua influência, de acordo com os dados evidenciados nos documentos apresentados.

Em resumo, por meio do material citado, principalmente nos relatórios das universidades, buscou-se os possíveis elementos geradores de custos nas universidades para evidenciar a sua influência no cálculo do custo por aluno. Assim, considerando-se a multiplicidade de atividades desenvolvidas e as metodologias aplicadas para gerir o custo por aluno nas universidades, a pesquisa contribui com a ideia de que discursos simplistas que rodeiam a sociedade, no geral, não são suficientes para justificá-lo, pois deve-se considerar que os elementos determinantes de custos em universidades impactam, em última instância, no custo por aluno.

Por fim, vale destacar que o estudo apresenta algumas limitações em seus métodos e técnicas de pesquisa. Por exemplo, os dados referentes a custos da universidade privada foram extraídos do Relatório de Sustentabilidade, visto que não se obteve detalhamento da composição do custo por aluno do setor de Custos e Controladoria da mesma, ou seja, não foi possível identificar quais os elementos determinantes que agregavam no custo por aluno da universidade privada. Assim, a composição do cálculo do custo por aluno foi evidenciada com base nos custos com serviços prestados e no total de alunos matriculados para analisar quais os possíveis elementos determinantes e sua influência no custo por aluno.

Além disso, para a realização da pesquisa foram estudadas duas universidades, uma pública e uma privada do mesmo Estado, visto que o objetivo da pesquisa não se refere a simples comparação do custo por aluno de universidades, mas sim à análise de possíveis determinantes presentes em universidades que apresentam objetivos, estratégias e características de funcionamento distintas, além do fato de que utilizam métodos diferentes para a apuração dos custos. Diante disso, buscou-se analisar se os mesmos possíveis elementos determinantes que impactam o custo por aluno da universidade pública, também influenciam o custo por aluno da universidade privada.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente, apresenta-se uma breve descrição dos objetos de estudo. Por um lado, a instituição pública é representada pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), fundada em 18 de dezembro de 1960, com trajetória dedicada a formação do ser humano, que oferece desde o ensino básico até a pós-graduação. O ensino básico corresponde ao Núcleo de Desenvolvimento Infantil (NDI) e ao Colégio de Aplicação (CA), que atendem 1.200 alunos, aproximadamente. Na graduação, a UFSC tem em torno de 29 mil estudantes matriculados em 107 cursos presenciais e 13 de educação a distância e, na pós-graduação disponibiliza mais de 50 cursos de mestrado e doutorado acadêmicos, além de mestrado profissional e cursos lato sensu em nível de especialização (UFSC, 2018a; UFSC, 2018c).

Por outro lado, a instituição privada corresponde a Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI), fundada em 22 de setembro de 1964, de origem comunitária, com o compromisso de contribuir efetivamente com as comunidades que a acolhem, por meio de projetos de prestação de serviço, pelo ensino, pela pesquisa e pela extensão e ações comunitárias e culturais (UNIVALI, 2018). A instituição dispõe de dois Colégios de Aplicação que compreendem, aproximadamente, 1.200 alunos matriculados. Na educação superior comporta mais de 20 mil alunos matriculados em 100 opções de cursos de graduação nas modalidades presenciais e a distância, 58 cursos de especialização, 11 mestrados e 6 doutorados (UNIVALI, 2018).

Resumidamente, apresenta-se algumas características quantitativas das referidas universidades, e que podem impactar no valor do custo por aluno.

Quadro 1- Características quantitativas da UFSC e da UNIVALI no ano de 2018.

	UFSC	UNIVALI
Docentes	2.649	1.272
Técnicos- Administrativos	3.165	1.187
Alunos envolvidos no HU	1.260	352
Infraestrutura dos Campus	5	9

Fonte: UFSC em números (UFSC, 2018a) e relatório de sustentabilidade (UNIVALI, 2018).

Nas características quantitativas destacadas no QUADRO 1, a UFSC e a UNIVALI apresentam diferenças significativas; enquanto o corpo docente da UFSC é composto por 2.649 professores, o da UNIVALI é de 1.272 professores (o que equivale a 48% da primeira). Já, em relação ao número de técnicos-administrativos, novamente, a UFSC apresenta um quadro superior ao da UNIVALI.

Vale destacar que ambas as universidades apresentam em suas estruturas organizacionais um hospital universitário (HU). O hospital da UFSC recebeu 1.260 alunos de graduação das seguintes instituições: UFSC, UNISUL, IFSC, UFPEL, Estácio de Sá e UFSM, para a realização de estágios e projetos de pesquisa e extensão (UFSC, 2018b). Da mesma forma, a UNIVALI aponta que 352 alunos estão envolvidos no HU para realização de atividades institucionais. Por fim, no que se refere à infraestrutura dos Campi, a UFSC apresenta 5 unidades: Araranguá, Blumenau, Curitibanos, Florianópolis e Joinville (UFSC, 2021); enquanto que a UNIVALI apresenta 9 unidades em sua infraestrutura: Balneário Piçarras, Balneário Camboriú, Itajaí, Tijucas, Centro-Biguaçu, Jardim Carandaí/Biguaçu, São José, Kobrasol/São José e Florianópolis (UNIVALI, 2018).

Diante do exposto, pode-se afirmar que as universidades objeto de estudo apresentam características qualitativas e quantitativas diferentes, sobretudo, devido à multiplicidade de atividades e à complexidade das mesmas. Logo, ao analisar o custo por aluno deve-se considerar tais particularidades, visto que os possíveis elementos determinantes de custos variam de acordo os objetivos institucionais de cada uma.

4.1 CUSTOS NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

A UFSC apresentou, no ano de 2018, gastos totais de R$ 1,5 bilhões que correspondem ao valor do orçamento executado. Desse total, R$ 214,9 milhões referem-se a gastos com o HU, o qual foi idealizado para atendimento das demandas de ensino, pesquisa e extensão na área da saúde e afins, bem como para atendimento da comunidade.

Além disso, a UFSC destina parte do seu orçamento para o Restaurante Universitário (RU), especificamente R$ 22,4 milhões, que tem como missão promover uma alimentação balanceada e diversificada para os alunos da universidade (UFSC, 2020). Vale destacar que no ano de 2018 foram servidas 2.706.221 refeições (UFSC, 2018b).

Já, a Biblioteca Universitária (BU) da UFSC tem investido no decorrer dos anos na melhoria da qualidade de seus produtos e serviços e buscado inovar, alinhada às tendências da área (UFSC, 2018b). Com isso, no ano de 2018 foram destinados R$ 815.580,00 do orçamento total da UFSC para a BU, o que contribui para a capacitação da equipe, e para a aquisição e tratamento da informação.

A evidenciação dos principais componentes de despesas realizadas na UFSC mostra que o custo para manter uma universidade pública é alto, visto que, também, dentre os principais fatores pode-se citar que a alta evasão e o tempo de permanência dos alunos nos cursos interferem no custo da universidade pública. Assim, com o objetivo de evidenciar para a sociedade os resultados encontrados, discorre-se sobre o custo por aluno da UFSC.

A UFSC não possui um sistema de apuração dos custos das unidades administrativas e dos programas de estágios, graduação, pós-graduação, entre outras atividades desenvolvidas, o que é dificultado pela estrutura complexa e pela multiplicidade da execução de suas despesas. De acordo com informação obtida no FORPLAD/ANDIFES, o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) está em fase de testes para as universidades federais por meio da implantação de piloto em algumas instituições (UFSC, 2018b). Diante disso, a UFSC aguarda os resultados da implementação piloto e por esse motivo ainda não existe um plano de implementação do SIC na própria universidade. Logo, para a apuração do custo por aluno, a UFSC cumpre a determinação do TCU, por meio da Decisão nº 408/2002, que estabelece a obrigatoriedade das IFES em apresentar uma série de indicadores de desempenho operacional, os quais são evidenciados anualmente no Relatório de Gestão (RG), visto que a aplicação da referida metodologia é de responsabilidade do Departamento de Gestão da Informação (DPGI).

A padronização dos indicadores de desempenho nas IFES ficou sob a responsabilidade do Grupo de Contato criado pela própria Decisão nº 408/2002 e composto por representantes do TCU, da Secretaria de Educação Superior – SESu/MEC e da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC (TCU, 2010). Após a atualização da Decisão nº 408/2002, pelos Acórdãos nº 1.043/2006 e nº 2.167/2006, surgiu a obrigatoriedade desse indicador ser publicado de duas maneiras: a primeira com dedução de 65% das despesas correntes com o HU e a segunda com dedução da sua totalidade. Assim, no QUADRO 2 evidenciam-se os componentes que integram o custo corrente, numerador da relação custo/aluno.

Quadro 2- Itens compositivos do custo corrente total com e sem custos com hospital universitário (em R$).

Componentes	Valor (em R$ mil)
Despesas correntes da Universidade, com todas unidades gestoras	1.942.976.438,42
(-) 65% das despesas correntes do HU	192.189.485,44
(-) 100% das despesas correntes do HU	295.676.131,44
(-) Aposentadorias e Reformas	470.462.003,57
(-) Pensões	62.695.203,32
(-) Sentenças Judiciais	15.029.666,47
(-) Despesa com pessoal cedido (docente)	1.016.821,11
(-) Despesa com pessoal cedido (técnico-administrativo)	6.322.715,32
(-) Despesa com afastamento país/exterior (docente)	0,00
(-) Despesa com afastamento país/exterior (técnico-administrativo)	0,00
Custo corrente com HU (incluindo 35% das despesas com HU)	**1.195.260.543,19**
Custo corrente sem HU (desconsiderando 100% das despesas com HU)	**1.091.773.897,19**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Observa-se que o custo corrente não considera todas as despesas correntes da universidade, visto que são subtraídas algumas despesas, como: todas as despesas correntes do HU ou 65% das despesas correntes do HU, aposentadorias e reformas, pensões, sentenças judiciais, despesa com pessoal cedido (docente), despesa com pessoal cedido (técnico-administrativo), conforme demonstrado no QUADRO 2.

Vale ressaltar, ainda, que quando consideradas as despesas do HU, uma parcela é destinada para o ensino que corresponde ao custo das atividades acadêmicas dos alunos, ou seja 35% das despesas, o que equivale a R$ 103,5 milhões. Diante disso, o “custo corrente com HU” da UFSC em 2018 foi de R$ 1,195 bilhão. Em contrapartida, no “custo corrente sem HU”, no qual são desconsideradas todas as despesas relativas ao hospital universitário, o custo equivale a R$ 1,091 bilhão. A não consideração da totalidade das despesas com HU é reconhecida de forma justa pelo TCU, visto que a

manutenção dos serviços médicos prestados de forma gratuita para a comunidade, também, contempla um benefício social que não é reconhecido na mensuração do custo corrente por aluno (CÔRREA, 2013).

O denominador da relação custo/aluno é composto pelo termo “aluno equivalente” que foi inspirado no modelo inglês elaborado por Higher Education Founding Council for England – HEFCE (SESu/MEC, 2005). O relatório do HEFCE consiste na separação entre os alunos que se dedicam integralmente à universidade e os que dedicam uma parte de seu tempo em trabalhos ou outras atividades fora deste ambiente (CAMPAGNONI; PLATT NETO, 2015). Dessa forma, o custo por aluno não diz respeito a apenas uma simples divisão do custo corrente pela quantidade de alunos matriculados, mas sim que um aluno de tempo integral consome mais recursos da universidade do que um aluno de meio período. Sendo assim, o cálculo do termo “aluno equivalente” considera todos os alunos matriculados no ano letivo, referente ao exercício das atividades educacionais nos seguintes níveis: graduação, ministrados nos turnos diurno e noturno; pós-graduação stricto sensu: mestrado e doutorado; e residência médica, conforme as orientações para o cálculo dos indicadores de gestão (TCU, 2010).

O aluno equivalente é composto pela soma de três componentes: Número de Alunos Equivalentes da Graduação (AGE) + Número de Alunos da Pós-graduação em Tempo Integral (APGTI) + Número de Alunos de Residência Médica em Tempo Integral (ARTI). O primeiro componente (AGE) refere-se a alunos de graduação, ou seja, o número de estudantes da graduação que é convertido em número equivalente de estudantes de tempo integral, por meio da seguinte equação:

AGE = Σtodos os cursos {(NDI*DPC) (1+ [Fator de Retenção]) + ((NI - NDI)/4)*DPC} * [Peso do grupo em que se insere o curso]

Onde:

NDI = Número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso;

DPC = Duração padrão do curso de acordo com a tabela da SESu;

NI = Número de alunos que ingressaram no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso; e

Fator de Retenção e Peso do grupo = calculados de acordo com metodologia da SESu.

A composição do AGE proposto pelo TCU é aplicado para todos os cursos das IFES. Porém, para exemplificação das variáveis que o compõe, neste artigo evidencia-se somente o Curso de Ciências Contábeis no ano de 2018. Assim, para a informação do número de ingressantes (NI), deve ser levada em consideração a duração padrão de determinado curso: no caso do curso de Ciências Contábeis que tem como duração padrão quatro anos, a informação correspondente a NI deve ser tomada pelos ingressantes nos dois semestres do quarto ano imediatamente anterior ao exercício que estiver sendo considerado o custo, isto é, o número de ingressantes dos dois semestres do ano de 2014. Já, para a informação do número de diplomados (NDI), a soma dos alunos que obtiveram o título de graduados no ano em que isso ocorreu, ou seja, devem ser somados os números de alunos diplomados nos dois semestres de Ciências Contábeis do ano de 2018. A duração padrão do curso e os outros índices utilizados na equação, como o fator de retenção e peso do grupo em que se insere o curso, são estabelecidos pela “Tabela para Cálculo dos Indicadores de Desempenho das IFES, conforme solicitação do TCU”, desenvolvida pela SESu, vinculada ao MEC. Diante disso, o curso de Ciências Contábeis tem como fator de retenção 0,1200, e peso do grupo igual a 1,0 (SESu/MEC, 2005).

Os números de APGTI e ARTI equivalem ao dobro de alunos matriculados na pós-graduação (APG) e de alunos residentes (AR). Ou seja, os matriculados na pós-graduação (APG) no ano de 2018 referem-se a 7.454 alunos e 182 matriculados em residência (AR).

Quadro 3 - Componentes do cálculo aluno equivalente.

Aluno Equivalente = AGE + APGTI +ARTI	**49.944,42**
Onde: AGE = alunos da graduação equivalentes	34.672,42
APGTI = alunos da pós-graduação em tempo integral (2x APG)	14.908
ARTI = alunos da residência médica em tempo integral (2x AR)	364

Fonte: relatório de gestão (UFSC, 2018b).

De acordo com o QUADRO 3, após cálculados os componentes do aluno equivalente, o somatório de AGE + APGTI + ARTI resultou em 49.944,42 alunos equivalentes no ano de 2018. Assim, com base nessas informações, apresenta-se o QUADRO 4, que destaca a memória de cálculo do custo por aluno na UFSC no ano de 2018.

Quadro 4 - Memória de cálculo do custo por aluno da UFSC no ano de 2018 (em R$).

Custo por aluno = Custo Corrente / Aluno Equivalente
Custo por aluno: Custo Corrente **com HU** / AGE + APGTI + ARTI Custo por Aluno: 1.195.260.543,19 / (34.672,42 + 14.908 + 364) Custo por Aluno: 1.195.260.543,19 / 49.944,42 **Custo por Aluno: R$ 23.931,82**
Custo por aluno: Custo Corrente **sem HU** / AGE + APGTI + ARTI Custo por Aluno: 1.091.773.897,19 / (34.672,42 + 14.908 + 364) Custo por Aluno: 1.091.773.897,19 / 49.944,42 **Custo por Aluno: R$ 21.859,78**

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Conforme o QUADRO 4, a memória de cálculo do indicador custo corrente por aluno equivalente da UFSC, conforme a metodologia do TCU, resulta no custo por aluno da UFSC por meio de dois valores: o que considera o custo corrente por aluno equivalente com 35% das despesas do hospital universitário, no valor de R$ 23.931,82 por aluno, e o custo corrente por aluno equivalente que não considera as despesas do hospital universitário, no valor de R$ 21.859,78 por aluno, no ano de 2018.

4.2 CUSTOS NA UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ

A UNIVALI utiliza o valor do custo por aluno para análise de gargalos na instituição, e com isso busca realizar ações que otimizam recursos como o ajuste nas matrizes curriculares, número de alunos por turma e redução de custos, segundo a sua Direção de Planejamento e Finanças (UNIVALI, 2020).

Dentre as suas atividades, destaca-se o Hospital Universitário Pequeno Anjo, que exerce um significativo papel no atendimento em saúde infantil a pacientes de 0 a 14 anos para toda a região de Itajaí (UNIVALI, 2020). De acordo com o Relatório de Sustentabilidade (UNIVALI, 2018), o custo de serviços de ensino e hospitalares evidenciado na Demonstração do Resultado é equivalente ao que se apresenta no QUADRO 5.

Quadro 5 - Custos dos serviços prestados no ano de 2018 (em R$).

Custos com Serviços Prestados	**Universidade**	**Hospital Universitário**	**Total**
Serviços de ensino e hospitalares	200,22 milhões	7,79 milhões	208,01 milhões

Fonte: relatório de sustentabilidade (UNIVALI, 2018).

Para calcular o custo por aluno, necessita-se identificar o corpo discente da universidade. Dessa maneira, no QUADRO 6 evidencia-se o número de alunos matriculados em graduação, pós-graduação e especialização, de acordo com o relatório de sustentabilidade do ano de 2018 (UNIVALI, 2018).

Quadro 6 - Corpo discente da Univali no ano de 2018.

Alunos matriculados	**23.742**
Graduação	20.894
Pós-Graduação Lato Sensu	1.900
Pós-Graduação Stricto Sensu	948

Fonte: relatório de sustentabilidade (UNIVALI, 2018).

Após o levantamento das informações necessárias relativas a número de alunos, o QUADRO 7 detalha o custo por aluno da UNIVALI referene ao ano de 2018, primeiramente considerando os gastos com o HU, e após desconsiderando o montante referente aos serviços prestados com HU.

Quadro 7 - Memória de cálculo do custo por aluno da UNIVALI do ano de 2018 (em R$).

Custo por aluno = Custos com serviços e hospitalares prestados / alunos matriculados
Custo por aluno = custos com serviços de ensino e hospitalares / alunos matriculados Custo por aluno = 208.011.000,00 / 23.742 **Custo por aluno = R$ 8.761,31**
Custo por aluno = custos com serviços de ensino / alunos matriculados Custo por aluno = 200.216.000,00 / 23.742 **Custo por aluno = R$ 8.432,99**

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Conforme o QUADRO 7, o cálculo é composto pelo valor dos gastos com serviço de ensino e hospitalares na universidade e hospital universitário dividido pelo número total de alunos matriculados no ano de 2018, num custo total anual de R$ 8.761,31 por aluno. Quando retirados os custos referentes a serviços de ensino e hospitalares do hospital universitário, a UNIVALI tem um custo por aluno anual no valor de R$ 8.432,99.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O QUADRO 8 resume o custo por aluno anual com e sem HU nas universidades objetos de estudo.

Quadro 8 - Custo por aluno da UFSC e UNIVALI com e sem os gastos do HU (em R$).

Custo por Aluno UFSC	Custo por Aluno UNIVALI
Custo por aluno sem HU: R$ 21.859,78	Custo por aluno sem HU: R$ 8.432,99
Custo por aluno com HU: R$ 23.931,82	Custo por aluno com HU: R$ 8.761,31

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Conforme o QUADRO 8, os valores do custo por aluno anual com e sem HU encontrados na pesquisa ressaltam que, ao serem adicionadas as despesas decorrentes do hospital universitário, o valor do custo por aluno aumenta em ambas as universidades, na UNIVALI o equivalente a R$ 328,32, enquanto que na UFSC aumenta R$ 2.072,04 por aluno.

Sobre a metodologia do indicador custo corrente por aluno equivalente, Soares (2014) ressalta que a utilização de um percentual fixo que representa a parcela dos gastos destinados ao ensino nos hospitais universitários desconsidera as particularidades de cada instituição. O autor sugere que sejam utilizadas medidas objetivas para mensurar a efetiva contribuição para o ensino dos gastos com os hospitais, visto que há a possibilidade de, no montante composto pelos 35%, existirem despesas que independem de o hospital ser universitário ou não, como por exemplo as despesas com material hospitalar, com pessoal administrativo e com profissionais da área de saúde, que não sofrem acréscimos devido à presença de alunos.

Os valores do custo por aluno nesta pesquisa apresentam resultados diferentes dos valores encontrados no estudo realizado por Soares, Mazon e Pedro (2010), que calcularam o custo por aluno de duas universidades, uma pública (UFSC) e uma privada (UNISUL). De acordo com a metodologia de Amaral (2002), que considera apenas o custo que a instituição tem com ensino dividido pela quantidade total de alunos, o custo por aluno anual encontrado na referida pesquisa foi de R$ 5.212,00 na universidade pública e R$ 3.505,00 na universidade privada, referente a dados do ano de 2003.

Essa diferença dos valores do custo por aluno entre a presente pesquisa e o estudo de Soares, Mazon e Pedro (2010) pode ser atribuída aos metódos utilizados para encontrar o valor do custo por aluno. Enquanto os referidos autores utilizaram metodologia única para as duas universidades, a presente pesquisa utilizou a metodologia proposta pelo TCU para a UFSC e na UNIVALI o método em que o valor gasto com ensino é dividido pelo número de alunos matriculados. Assim, torna-se útil a comparação do custo por aluno em universidades que apresentam metodologias distintas ao

evidenciar que os métodos de apuração e os elementos geradores de custos que o compõem influenciam no custo por aluno.

Além disso, tal diferença pode ser atribuída ao objetivo das universidades privadas ao utilizarem o valor do custo por aluno. O objetivo da UNIVALI ao utilizar o custo por aluno é diferente do objetivo da UNISUL, por exemplo. A UNIVALI utiliza o custo para análise de gargalos da instituição, ou seja, para ajustes nas matrizes curriculares e auxílio para a redução de custos, segundo a sua Direção de Planejamento e Finanças (UNIVALI, 2020). Em contrapartida, a UNISUL calcula o valor do custo por aluno para definir o valor das mensalidades cobradas pela universidade, sendo que o custo por aluno é calculado de forma independente nos diversos cursos e, com isso, cada curso abrange um valor de custo diferente (SOARES; MAZON; PEDRO, 2010).

Para fins comparativos, ainda, destaca-se o estudo de Almeida, Aquino e Silva (2019), que calcularam o custo por aluno da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), cujos resultados evidenciaram que 76,2% dos custos são representados por "salários de professores". Justificam que a UVA possui um grande quadro de docentes efetivos que, de modo geral, se enquadram no regime de dedicação exclusiva, o que resulta no aumento de salário desses docentes e, possivelmente, no valor do custo por aluno. No presente estudo pode-se observar que a diferença entre os valores gastos com pessoal e encargos torna-se relevante, visto que no ano de 2018 foram gastos R$ 249,3 milhões a título de despesas com pessoal e encargos na UNIVALI, enquanto que na UFSC o valor corresponde a R$ 824, 8 milhões, segundo o relatório de gestão (UFSC, 2018b).

Nesse contexto, pode-se inferir que o regime de trabalho docente é um importante determinante de custos das universidades analisadas, visto que na UFSC o regime de trabalho docente está dividido em 40 horas semanais de trabalho, em tempo integral, com dedicação exclusica (DE) às atividades de ensino, pesquisa, extensão e gestão institucional, em tempo parcial de 20 horas semanais de trabalho e, excepcionalmente, 40 horas semanais de trabalho em tempo integral, mas sem dedicação exclusiva, para áreas com características específicas. No geral, a remuneração dos docentes da UFSC é mensalista, ou seja, de acordo com a carga horária são justificadas as atividades que os docentes desempenham. Por exemplo, um docente que apresenta uma jornada de trabalho de 40 horas semanais pode destinar 16 horas para aulas graduação, 10 horas para pesquisa, 10 horas para projetos de extensão e 4 horas para outras atividades.

Por outro lado, na UNIVALI, o regime de trabalho docente é horista, ou seja, o docente tem rendimentos de acordo com as horas-aulas trabalhadas no mês. De uma forma geral, os docentes das universidades privadas atuam em salas de aula e participam da gestão institucional, e comumente não exercem atividades de pesquisa e extensão, cuja remuneração é variável. Por exemplo, no primeiro semestre de um determinado ano o docente leciona duas turmas de gradução que equivalem à 8 horas semanais e participa da gestão da universidade no período de 4 horas semanais, e assim recebe de acordo com as horas trabalhadas nas atividades. Então, os regimes de trabalho das universidades analisadas apresentam características distintas, de acordo com os respectivos objetivos institucionais.

Além disso, em relação ao valor gasto a título de despesas com pessoal e encargos, pode-se afirmar que a titulação dos professores, também, é vista como fator determinante do aumento do custo nas universidades analisadas. Nesse contexto, o QUADRO 9 apresenta a titulação do corpo docente das duas instituições, pois tal fator influencia no custo.

Quadro 9 - Titulação do corpo docente da UFSC e UNIVALI.

TITULAÇÃO DOS DOCENTES	UFSC	UNIVALI
Doutorado	2.274	321
Mestrado	181	643
Pós-Graduação *Lato Sensu*	31	267
Graduação	9	36
Substitutos	154	0
Ensino Médio Completo	0	5
TOTAL	**2.649**	**1.272**

Fonte: relatório de sustentabilidade (UNIVALI, 2018) e UFSC em números (UFSC, 2018a).

Como se observa no QUADRO 9, o corpo docente da UNIVALI é composto por 1.272 professores, número que corresponde a 48% do corpo docente da UFSC, que detém 2.649 professores, dos quais 85,8% são doutores. No entanto, os docentes da UNIVALI, na maioria, são titulados como mestre, especificamente 643 professores, e apenas 25,2% são doutores. Assim, pode-se dizer que a quantidade de docentes com titulação é um fator determinante de aumento de salários e, consequentemente, aumento do custo por aluno.

De acordo com Silva et al. (2016), as universidades federais são caracterizadas pela indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. Com isso, as atividades são desenvolvidas e articuladas em todas as áreas do conhecimento, desde o ingresso na universidade até a integralização da matriz curricular. Os recursos recebidos de órgãos do governo federal para o desenvolvimento de projetos de pesquisa e extensão da UFSC, no ano de 2018, referem-se ao montante de R$ 164,5 milhões, que foram empenhados em sua totalidade, de acordo com o relatório de gestão (UFSC, 2018b), os quais resultaram na emissão de mais de 70 mil certificados das ações de extensão, e mais de mil projetos de pesquisa mantiveram-se ativos.

Em contrapartida, as universidades privadas incentivam a participação dos alunos em projetos de pesquisa e extensão, com o intuito de motivar talentos potenciais por meio da participação em projetos de pesquisa e em atividades extencionistas que visam contribuir para a formação profissional, ética e cidadã dos acadêmicos, com promoção do desenvolvimento regional (UNIVALI, 2018). Ressalta-se que a UNIVALI destinou R$ 3,1 milhões dos seus recursos para incentivar a comunidade acadêmica nas atividades de pesquisa e extensão universitária. Assim, diante do exposto, as atividades de pesquisa e extensão, também, representam fatores determinantes do aumento de custos nas universidades, visto que tais atividades nas universidades privadas são caracterizadas como complementares, enquanto que as universidades públicas priorizam o ensino, pesquisa e extensão de forma igualitária, o que pode ser observado pelos valores destinados para tal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No sentido de extrapolar o discurso cotidianamente simplista e, sobretudo, considerando-se a heterogeneidade e a complexidade das atividades desenvolvidas nas IES, o presente estudo apresentou uma análise dos possíveis determinantes do custo por aluno em universidades pública e privada, a qual oferece maior robustez do ponto de vista técnico e acadêmico para as discussões que permeiam o assunto. Para tanto, utilizou-se um conjunto de documentos como, por exemplo, relatórios de gestão e de sustentabilidade para a identificação de informações relacionadas ao custo por aluno, execução orçamentária, dados operacionais, dentre outros, representados por indicadores de atividades e serviços que, no conjunto, propiciaram a identificação dos possíveis determinantes de custos e sua influência em cada universidade objeto de estudo.

Dentre os principais achados, vale destacar que tanto a UFSC quanto a UNIVALI contam, na sua estrutura, com hospital universitário e, consequentemente, as suas demonstrações contábeis apresentam os gastos com os mesmos. Assim, o custo por aluno foi calculado de duas maneiras, considerando-se os gastos (i) com e (ii) sem HU, cujos resultados indicam aumento em ambas as universidades, em termos percentuais, de 9,5% e 3,9% com a inclusão do HU, respectivamente para UFSC e UNIVALI. Em resumo, esses valores apontam para o HU como um dos causadores (SOUZA; HEINEN, 2012) de maior custo nas IES e, possivelmente, como um importante determinante para fins de análise do tema.

Também, a presente pesquisa corrobora Soares, Mazon e Pedro (2010), no sentido de que a titulação dos professores influencia no cálculo do custo por aluno. Conforme apresentado, a UFSC destinou R$ 824,8 milhões do seu orçamento em despesas com pessoal e encargos, em cuja participação 85,84% do corpo docente são doutores. Em contrapartida, na UNIVALI foram destinados R$ 249,3 milhões para a mesma finalidade, cuja maioria do corpo docente é composta por mestres e, apenas, 25,24% doutores. Portanto, pode-se considerar a quantidade de professores com titulação stricto sensu, sobretudo doutores, como um fator determinante de aumento de custo na universidade, com reflexos diretos no cálculo do custo por aluno, segundo os dados analisados, em termos comparativos entre as IES.

Verificou-se, por fim, os gastos relacionados ao conjunto de atividades acadêmicas desenvolvidas nas IES, comparativamente, no ano de 2018, e que não corrobora o resultados de Mazumder e Chowdhury (2020), em termos de qualidade. Enquanto a UFSC – pública – fez investimentos em torno de R$ 164,5 milhões em projetos de pesquisa e extensão, a UNIVALI – privada – destinou apenas R$ 3,1 milhões, o que representa uma grande diferença percentual entre as duas IES, com consequências diretas sobre o custo por aluno, uma vez que a primeira tem, aproximadamente, o dobro de alunos da segunda.

Obviamente, isso deriva do conjunto de atividades relativas ao ensino, pesquisa e extensão que cada IES desenvolve, dados os seus objetivos institucionais, e de mercado, bem como o grau de importância social das mesmas. De um lado, a UFSC se caracteriza pela indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, e prioriza a realização de todas as atividades de forma igualitária, assim como a destinação orçamentária, com caráter mais social. De outro lado, a UNIVALI incentiva a participação dos discentes em projetos de pesquisa e extensão, mas prioriza as atividades relacionadas ao ensino, numa conotação mais de mercado. Assim, percebe-se que os recursos disponibilizados para as atividades de pesquisa e extensão na UFSC são superiores aos destinados na UNIVALI, o que se configura, também, como um elemento determinante para o aumento dos custos e, automaticamente, no valor do custo por aluno numa universidade.

Logo, conclui-se que ter conhecimento dos elementos determinantes do cálculo do custo por aluno nas IES é fundamental para que seja compreendida a heterogeneidade das universidades e, consequentemente, dos verdadeiros causadores dos custos, os quais variam de acordo com os objetivos das IES, e que para fins de comparação devem ser considerados com as suas particularidades. Neste sentido, esta pesquisa contribuiu para que discursos simplistas sobre o tema “custo por aluno”, que rodeiam a opinião pública, do ponto de vista técnico e acadêmico sejam melhor fundamentandos. Ou seja, no cálculo do custo por aluno em uma univesidade devem ser considerados os seus elementos compositórios no intuito de demonstrar a influencia de cada gerador de custos da forma mais ampla possível.

Por fim, em função das limitações do presente estudo, recomenda-se a realização de análises comparativas dos custos por aluno em IES, de forma igualitária, em relação aos mesmos elementos geradores de custos, para a consolidação da sua influência. Além disso, dentre os possíveis determinantes de custos encontrados, os valores gastos a título de “despesas com pessoal e encargos” poderão ser investigados mais minuciosamente. Ou seja, para estudos futuros, sugere-se investigar as diferenças nas remunerações entre docentes com mesma titulação, as diferentes formas de remuneração aplicadas nas IES em cursos diversos, bem como o impacto da remuneração de docentes que atuam em regime de dedicação exclusiva nos custos das universidades entre outros fatores.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. H. M.; AQUINO, C. V. M. G.; SILVA, C. R. M. Quanto custa um aluno do ensino superior? Um estudo na Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). **Educação Online**, v. 14, n. 30, p. 93-111, 2019.

AMARAL, N. C. O custo do aluno: uma metodologia para as IFES. **Doxa**, v. 4, n. 8, p. 49-64, 2002.

BIELSCHOWSKY, C. E. Avaliando o desempenho e custos da graduação das Instituições Federais de Ensino Superior. **EaD em Foco**, v. 9, n. 1, 2019.

BOYNARD, K. M. S. Indicadores de gestão em conflito com indicadores de qualidade? Lições econômicas para a gestão universitária. 2013. 88 f. **Dissertação** (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Economia, Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2013.

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

BRASIL. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). Censo da Educação Superior 2018: notas estatísticas. Brasília, 2019. Recuperado em 27 abr. 2021, Censo da Educação Superior 2018.indd (inep.gov.br).

BROIETTI, C.; CHIARELLI, L. Investimento público por aluno no nível superior em Ciências Contábeis em um dos Campi da UNESPAR-PR. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 17, n. 3, p. 59-69, 2016.

BRUCHÊZ, A.; CICONET, B.; POSSAMAI, L.; REMUSSI, R.; TONDOLO, V. A. G. Análise da utilização do estudo de caso qualitativo e triangulação na Brazilian Business Review. **Revista Espacios**, v. 37, n. 5. p. 24, 2016.

CAMPAGNONI, M.; PLATT NETO, O. A. A evolução dos indicadores de custo por aluno na Universidade Federal de Santa Catarina de 2002 a 2012 conforme metodologia do TCU. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 2, p. 33-49, 2015.

CINTRA, L. P.; VIDIGAL, P. G.; BRAGA, R.C. Método de apuração de custos: estudo de caso em uma Fundação de Apoio de Minas Gerais. **Gestão & Sociedade**, v. 13, n. 34, p. 2.736-2.765, 2019.

CORDEIRO, J. F.; ALVES, T. Proposta de modelo de análise de custos para cursos de graduação da área de ciências sociais aplicadas em IFES. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais [...]**. Porto de Galinhas, 2016. p. 1-16.

CORRÊA, D. M. M. C. Indicadores de gestão do TCU e o desempenho dos cursos no ENADE: um estudo de cursos de graduação. 2013. 243 f. **Tese** (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Educação Brasileira, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

COSTA, S. R. Gestão de custo por aluno em instituições federais de ensino: estudo de caso do Instituto Federal de Santa Catarina – Câmpus Florianópolis**.** 2018. 22 f. **Monografia (Especialização)** - Curso Lato Sensu em Formação Pedagógica para a Docência na Educação Profissional e Tecnológica, Instituto Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

DANTAS, L. A. O. Análise do custo-aluno como ferramenta para decisão gerencial em uma instituição de ensino superior pública. 2018. 171 f. **Dissertação** (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças Empresariais, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018.

DANTAS, L. A. O.; BARROSO, M.; FORTE, D.; OLIVEIRA, F. G. Gestão estratégica em Instituição de Ensino Superior Pública a partir da análise do custo-aluno. In. Seminários em Administração, 22., 2019. São Paulo. **Anais [...]** São Paulo, 2019. p. 1-15.

DIAS, A. B.; SANTOS, V. A.; BEIRUTH, A. X. Consistência das estratégias de instituições de ensino superior: um estudo baseado na percepção dos stakeholders utilizando-se do Balanced Scorecard. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 4, p. 431-448, 2016.

FEREIRA, M. C.; SANTOS, W.J. L.; PESSANHA, J. F. M. Avaliação do ensino superior: análise dos indicadores instituídos pelo TCU para as IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 18, n. 1, p. 104-124, 2013.

FERREIRA, E. C. C. A importância das Instituições de Ensino Superior no desenvolvimento regional em Portugal. 2019. 270 f. **Tese** (Doutorado em Gestão) - Universidade de Évora. Évora. 2019.

HALFFMAN, W.; RADDER, H. Manifesto acadêmico: de uma universidade ocupada a uma universidade pública. **Revista Adusp**, n. 60, p. 5-25, maio, 2017.

HOFFMANN, C.; ZANINI, R. R.; CORRÊA, A. C.; SILUK, J. C. M.; JÚNIOR, V. F. S.; ÁVILA, L. V. O desempenho das universidades brasileiras na perspectiva do Índice Geral de Cursos (IGC). **Educação e Pesquisa**, v. 40, n. 3, p. 651-665, 2014.

HOFFMANN, E. Indicadores estratégicos de gestão e otimização de custos em uma instituição de ensino superior pública. 2020. 216 f. **Dissertação** (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação do Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2020.

KRIPKA, R.; SCHELLER, M.; BONOTTO, D. L. Pesquisa documental: considerações sobre conceitos e características na pesquisa qualitativa. In: Congresso Ibero-Americano em Investigação Qualitativa, 4., 2015, Aracaju. **Anais [...].** Aracaju, 2015. v. 2, p. 243-247.

LOPES, L. M. S.; ROCHA, J. S. Contribuições dos sistemas de custos ao processo decisório nas instituições privadas de ensino superior de Salvador-Bahia. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 2, n. 1, p. 46-64, 2010.

MAELAH, R. AMIR, A. M.; AHMAD, A.; AUZAIR, S. M. Cost per student using ABC approach: a case study. In: **International Conference on Economics and Business Information**. 2011. p. 92-107.

MACHADO, A. M. O. Custos por aluno de graduação levantados no período de 2009 a 2016, no Centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB. 2020. 120 f. **Dissertação** (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional - Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020.

MARTIN, R. E.; HILL, C. Involuntary and voluntary cost increases in private research universities. **Available at SSRN 2254339**, 2013.

MAZUMDER, S.; CHOWDHURY, M. A. Facilitating higher education: differential status of public and private universities in Bangladesh. **Journal of Research & Method in Education**, v. 10, n. 3, p. 14-23, 2020.

MONTEIRO, R. P.; SOUZA, M. A. Análise do desempenho econômico da gestão pública: um estudo em uma Instituição Federal de Ensino localizada na região sul do Brasil. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 2, n. 4, p.67-87, 2014.

MONTEIRO, R. P.; PEREIRA, C. A.; SOUZA, M. A. A necessidade da informação gerencial nas IES públicas da Europa: breve abordagem pela realidade de Portugal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 42, p. 9-24, 2015.

MONTEIRO, T. M. S. O sistema ABC no setor público - um modelo de implementação numa Unidade de Saúde Familiar. 2017. 80 f. **Dissertação** (Mestrado) - Curso de Mestrado em Gestão, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017.

MONTEIRO, J. J.; CITTADIN, A.; GUIMARÃES, M. L. F.; LUNKES, R. J. Gestão estratégica de custos: estudo bibliométrico e sociométrico da produção científica. **Custos e @Gronegócio On line**, v. 15, n. 4, p. 93-117, 2019.

MORAIS, G. M.; SANTOS, V. F.; NETO, M. T. R. Gestão de custos no setor público: um estudo em um restaurante universitário. **Brazilian Journal of Development**, v. 5, n. 3, p. 1.913-1.933, 2019.

MOURA, H. S.; SILVA, J. M. Informações de custos no setor público: um estudo de caso em uma universidade do estado da Bahia. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 222, p. 80-93, 2017.

RODRIGUES, A. C.; CRUZ, V. L.; SANTOS, R. R.; LEONE, R. J. G. Análise da gestão estratégica de custos e métodos de custeio tradicionais em uma indústria têxtil paraibana. **Revista ABCustos**, v. 13, n. 1, p. 58-76, 2018.

SANTOS, B. J. N. S. N.; ROCHA, E. D. Análise de custos indiretos em um centro de serviços compartilhados. 2019. 131 f. **TCC (Graduação)** - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

SANTOS, J. A.; PEREIRA, V. C. A destinação orçamentária da união e sua vinculação ao custo aluno nas universidades federais. In: Congresso Brasileiro de Custos, 26, 2019, Curitiba. **Anais [...].** Curitiba, 2019. p. 1-12.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual SADIPEM. Recuperado em 10 abr. 2021, de 020332 - CLASSIFICAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS (tesouro.gov.br).

SESu/MEC –Secretaria da Educação Superior, do Ministério da Educação. **Cálculo do aluno equivalente para fins de custos na manutenção das IFES.** Departamento de Desenvolvimento da Educação Superior/Tecnologia da Informação, fev.2005. Recuperado em 07 ago. 2020, de Microsoft Word - Calculo_Aluno_Equivalente_Orcamento_20051.doc (mec.gov.br).

SILVA, E. R. S.; FRANCISCO, W. F. R.; CRUZ, D. B.; BUENO, B. Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma universidade federal de Minas Gerais. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016, Porto de Galinhas. **Anais [...].** Porto de Galinhas, 2016. p. 1-11.

SILVA, M. C.; SOUZA, F. J. V.; BORGES, E. F.; SILVA, J. D. G. Despesas de capital do governo federal: análises na percepção esperada pelo contribuinte/usuário. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 8, n. 2, p. 1-23, 2017.

SILVEIRA, T. S. Política de inclusão no ensino superior na modalidade EAD nas universidades privadas. 2015. 139 f. **Tese** (Doutorado) - Curso de Doutorado em Educação, Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2015.

SOARES, T. C.; MAZON, G.; PEDRO, M. Custo por aluno: uma comparação entre UFSC e Unisul. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 4, n. 1, p. 84-91, 2010.

SOARES, O. J. M. Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco. 2014. 106 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Recife, 2014.

SOUZA, M. A.; HEINEN, A. C. Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. **Journal of Accounting, Management and Governance**, v. 15, n. 2, 2012.

SPANHOLI, J. C.; MODEL, S. C. S. Alinhamento entre posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo em IES privadas gaúchas. In: Congresso Brasileiro de Custos, 24, 2017, Florianópolis. **Anais [...].** Florianópolis, 2017. p. 1-16.

SUZART, J. A. S. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 39-55, 2012.

TRENTO, Dayana. Comportamento dos custos em universidades federais brasileiras: uma análise com base em variáveis de educação. 2020. 124 f. **Dissertação** (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2020.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Decisão TCU nº 408**, de 24 de abril de 2002. Recuperado em 12 ago. 2020, de https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-6830%22

TCU. Tribunal de Contas da União. Secretaria da Educação Superior (SESu/ MEC). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Grupo de Contato. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão: decisão nº 408/2002-plenário e acórdãos nº 1043/2006 e nº 2167/2006** – Plenário Tribunal de Contas da União. Versão revisada em janeiro/2010. Recuperado em 07 ago. 2020, de http://files.ufgd.edu.br/arquivos/arquivos/78/ PLANEJAMENTO/Manual_indicadores_TCU_2010.pdf

UFSC. **UFSC em Números**. 2018a. Recuperado em 07 ago. 2020, de http://dpgi.seplan.ufsc.br/ufsc-em-numeros/

UFSC. **Relatório de Gestão** - Universidade Federal de Santa Catarina. 2018b. Recuperado em 07 ago. 2020, de http://dpgi.seplan.ufsc.br/files/2019/05/UFSC-Relato%CC%81rio-de-Gesta%CC%83o-2018.pdf

UFSC. **Carta de Serviços ao Cidadão**, UFSC. 2018c. Recuperado em 07 ago. 2020, de https://cartadeservicos.ufsc.br/files/2015/08/Carta_de_servi%C3%A7os_2018.pdf

UFSC. **Restaurante Universitário**. 2020. Recuperado em 18 ago. 2020, de https://ru.ufsc.br/missao/

UFSC. **Estrutura UFSC**. 2021. Recuperado em 27 abri. 2021, de Estrutura UFSC

UNIVALI, **Hupa-Hospital Pequeno Anjo**. 2020. Recuperado em 07 ago. 2020, de https://www.univali.br/graduacao/farmacia-itajai/laboratorios/Paginas/HUPA---Hospital-Pequeno-Anjo.aspx

UNIVALI, **Relatório de Sustentabilidade**. 2018. Recuperado em 07 ago. 2020, de https://pt.scribd.com/document/426720014/Relatorio-de-Sustentabilidade-2018-Universidade-do-Vale-do-Itajai

XAVIER, A. R. Análise de custos como ferramenta de gestão estratégica da educação superior: um estudo dos conceitos do ponto de equilíbrio e margem de contribuição e sua aplicabilidade em IES privada. 2014. 118 f. **Dissertação** (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

ZULIANI, M. H. Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma universidade federal: um estudo de caso. 2019. 97 f. **Dissertação** (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional - Profiap, Universidade Federal do Triângulo Mineiro, Uberaba, 2019.

Endereço dos Autores:

Rua: Basilício Garcia Filho, 418
Centro
Antônio Carlos – SC – Brasil
88180-000