



**XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
26 a 28 de agosto de 2015 – Bento Gonçalves-RS**

**ÁREA 4 – CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E DO TERCEIRO SETOR**

**ANÁLISE DE CUSTOS: UMA COMPARAÇÃO ENTRE DUAS  
UNIVERSIDADES PÚBLICAS DO SUL DO BRASIL**

**ADRIANA LEAL ABREU**  
Contadora – CRCRS nº 62.592

**ANA CLÁUDIA GUSKE**

**RICARDO LETIZIA GARCIA**

## ANÁLISE DE CUSTOS: UMA COMPARAÇÃO ENTRE DUAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DO SUL DO BRASIL

### RESUMO

A educação, de modo geral, é uma área em evidência, especialmente nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, por sua habilidade de conferir às pessoas instrumentos que sejam capazes de conceder autonomia e independência. O Brasil, têm realizado inúmeros investimentos no ensino superior. De acordo com Sá (p. 1, 2012) a aplicação de recursos públicos foi mais intensa a partir do ano de 2002, inclusive houve a criação de programas específicos para o ensino superior, é o caso do Programa Universidade para Todos (PROUNI) e o Programa Ciências Sem Fronteiras (CsF). No entanto, o aumento da disponibilidade de recursos não significa que eles sejam abundantes e em todas as situações é preciso optar por ações que sejam capazes de otimizar a aplicação de recursos financeiros. Peter et al. (2003, p. 1) defende que “medindo os insumos e os produtos, poderão ser realizadas comparações e criadas medidas e padrões úteis à tomada de decisão dentro do seu processo de gestão”. O objetivo deste estudo foi comparar o custo mensal do estudante de graduação da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul – Uergs com o custo mensal do estudante de graduação da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, pois ambos os estudos partem do mesmo método de custeio, o método ABC. Inicialmente foi apresentado o tema da pesquisa e sua relevância. Na sequência foi apresentada uma revisão da literatura sobre contabilidade de custos, contabilidade gerencial e métodos de custeio. Metodologicamente a pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Os dados de custos da Uergs são provenientes de Guske (2012) e os dados de custos da UFSC são procedentes de Souto (2006), que na ocasião de seu estudo utiliza o método ABCd. Atualizando o custo mensal do estudante de graduação em ambas as Universidades e efetuando-se os ajustes necessários obtiveram-se valores muito semelhantes, que apontam uma diferença de apenas R\$2,43. Cabe ressaltar que o custo do estudante de graduação na Uergs é significativamente menor porque considera no valor de R\$1.268,49, os custos com extensão e pesquisa.

**Palavras-chave:** Uergs. UFSC. ABC. ABCd. Comparação de custos.

### 1 INTRODUÇÃO

É sabido que a educação, de modo geral, é uma área em evidência, especialmente nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, por sua habilidade de conferir às pessoas instrumentos que sejam capazes de conceder autonomia e independência.

De acordo com Chiau e Panucci-Filho (2013, p. 56), a importância da educação superior nos países em desenvolvimento aumentou nos últimos anos em decorrência das necessidades desses em competir de maneira equivalente com os países desenvolvidos. Neste contexto, o Brasil, têm realizado inúmeros investimentos no ensino superior. De acordo com Sá (p. 1, 2012) a aplicação de recursos públicos foi mais intensa a partir do ano de 2002, inclusive houve a criação de programas específicos para o ensino superior, é o caso do Programa Universidade para Todos (PROUNI) e o Programa Ciências Sem Fronteiras (CsF).

No entanto, o aumento da disponibilidade de recursos não significa que eles sejam abundantes e em todas as situações é preciso optar por ações que sejam capazes de otimizar a aplicação de recursos financeiros. Peter et al. (2003, p. 1) defende que “medindo os insumos e os produtos, poderão ser realizadas comparações e criadas medidas e padrões úteis à tomada de decisão dentro do seu processo de gestão”.

O presente artigo trata-se da comparação de custos entre duas instituições públicas de ensino superior, a Universidade Estadual do Rio Grande do Sul e a Universidade Federal de Santa Catarina. No entanto a comparação de custo por aluno, de forma geral não é algo simples. SOARES e CERICATO (2005, p. 1) destacam que “existe uma enorme dificuldade na comparação entre os valores dos custos dos alunos entre as universidades nacionais (devido diferentes formas de cálculo)”.

As instituições federais de ensino superior contam com o Sistema de Apuração de Custos – SAC, criado pelo Governo Federal, através da Secretaria de Administração Superior, no ano de 1994 (MAGALHÃES et al., 2007, p. 5).

O SAC compõe, juntamente com outros cinco (5) subsistemas<sup>1</sup>, o Sistema de Informação Gerencial – SIG. De acordo com Peter et al. (2003, p. 4) o SIG é “voltado para a avaliação gerencial das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), cuja metodologia permite coletar dados referentes ao desempenho gerencial das Instituições e transformá-los em indicadores que apoiem a tomada de decisão, melhorando a gestão”. De modo específico:

O Sistema de Apuração de Custos coleta dados relativos aos processos produtivos e aos produtos da instituição, realizando cálculos de análise de custo, utilizando o método de múltiplos rateios, visando gerar indicadores reais de custo final. Pretende conhecer os resultados das atividades executadas, em função do montante de investimentos feitos, avaliar e comparar os resultados obtidos, propiciando correções, se for o caso. (Peter et al., 2003, p. 4)

O SAC é um avanço na determinação dos custos das IFES, porém muitos autores apontam aspectos a serem considerados. Peter et al. destacam que:

Um dos principais problemas consiste em tratar-se de mais uma ferramenta de controle externo às instituições, uma vez que o sistema é alimentado em cada uma delas, mas consolidado pela Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação, embora não exista nenhum dispositivo que obrigue as IFES a repassarem as informações geradas pelo Sistema. Peter et al. (PETER et al., 2003, 12)

Além deste, são apontadas outras questões pelos autores, como a baixa utilização do SAC pelas IFES (apenas 54%) (Peter et al., 2003, p. 12), a dificuldade na operacionalização do sistema e uma confusão conceitual, principalmente entre método de custeio e sistema de custeio, Centro de Custos e atividades. Ainda é destacada a acumulação por Centro de Custos.

Outra metodologia utilizada pelas IFES é a chamada metodologia do Tribunal de Contas da União. Conforme destaca Morgan (2004, p. 64) o Tribunal de Contas da União (TCU), determinou que as IFES incluíssem no relatório de gestão anual alguns indicadores específicos, entre eles o custo corrente por aluno.

Segundo Morgan (2003), citado por Soares, Mazon e Melo (2010, p. 87),

... o TCU realiza assim o cálculo:

- Soma as despesas correntes da universidade.
- Depois subtrai 65% das despesas correntes do hospital universitário, aposentadorias e reformas, pensões, sentenças judiciais, despesa com pessoal cedido – docente e técnico-administrativo, despesa com afastamento País/Exterior – docente e técnico-administrativo.

---

<sup>1</sup> O Sistema de Informação Gerencial (SIG) é composto por Sistema de Apuração de Custos (SAC), Sistema de Atividade Docente (SAD), Sistema de Acompanhamento Acadêmico (SAA), Sistema de Administração de Pessoal e Recursos Humanos (SARHU), Sistema de Administração Patrimonial (SAP) e Sistema de Administração de Material (SAM).

- Assim, no final divide pela quantidade de alunos para saber o custo por aluno que a instituição apresenta.

Assim como na metodologia adotada pelo SAC, a metodologia adotada pelo TCU também é alvo de muitos apontamentos. Segundo a Folha de São Paulo (2004, p. 1): “O tribunal não diferencia as despesas com atividades de ensino ou outras executadas, como prestação de serviços e programas de extensão, por exemplo.”.

Outra observação é indicada por Morgan (2004, p. 65):

Expressão “custo corrente por aluno”. A expressão custo corrente representa o “preço de troca que seria exigido hoje para obter o mesmo ativo ou um ativo equivalente” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Assim, o termo se refere a preço e não necessariamente a custo como pretende a metodologia do TCU BRASIL, 2002a).

O método ABC (*Activity Based Costin*) tem se destacado como uma alternativa confiável e possível referente aos custos de diferentes instituições universitárias (SOUTO E REINERT, 2006, p. 2).

É possível perceber que a maior parte dos estudos de custos em Instituições de Ensino Superior (IES) são apresentados por instituições federais, pois elas possuem duas ferramentas que, apesar de todas as críticas, são um passo inicial na tomada de decisão embasada na melhor utilização dos recursos públicos.

Estudos de custos de IES, que não as federais, dificilmente são encontrados. Um fato que pode justificar esta ausência é a dificuldade da apuração de custos de modo manual. Embora, possam ser encontrados alguns estudos neste campo, eles são raros.

Este contexto faz com que seja mais facilitado comparar custos de IFES que utilizam a mesma metodologia, ou a metodologia proposta pelo SAC ou a proposta pelo TCU. Deste modo, a disponibilidade de dados, referente aos custos das IES, se tornam escassos e limitados, dificultado a comparação com outras instituições que não as federais.

Este estudo objetiva fazer uma comparação dos custos da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul – Uergs com os custos da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, pois ambos os estudos utilizam o mesmo método de custeio, o método ABC.

Este estudo busca contribuir com a ampliação do estudo de custos em IES utilizando uma metodologia que não esteja refém de modelos prontos e que muitas vezes é alvo de críticas.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Eliseu Martins (2009, p. 19) classifica a contabilidade em três tipos: a contabilidade de custos, a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial.

A contabilidade financeira foi a primeira a surgir. Ela sustentou as empresas comerciais até a Revolução Industrial (século XVIII). Como as empresas viviam basicamente do comércio, o conhecimento e a verificação de compra dos bens eram bastante facilitados.

Com o surgimento das indústrias, a tarefa do contador ficou mais difícil, pois ele não dispunha de dados, de modo facilitado para atribuir valor ao estoque; havia uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados (MARTINS, 2009, p.20).

Foi assim que surgiu a contabilidade de custos, pela necessidade de apropriar custos como juros, encargos e honorários a um produto, independentemente da venda dele ou não.

Quando a contabilidade de custos foi vista como um instrumento de administração, surgiu a contabilidade gerencial. A contabilidade de custos passou a ser vista de outra forma, passou a ser vista como um auxílio na missão de gerenciar.

Atualmente a contabilidade gerencial auxilia principalmente no controle e na tomada de decisões (MARTINS, 2009, p. 21). Para o controle, facilita o oferecimento de dados para a construção de padrões, orçamentos, e a tomada de decisões consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos (MARTINS, 2009, p. 22) ou serviços, por exemplo.

A contabilidade gerencial, abrangendo a contabilidade de custo, passou a ser o instrumento que o gestor deve ter ao seu lado no momento da tomada de decisão.

Saber os custos de um produto ou serviço é vital para ter a noção da saúde financeira da organização e é por isso que as administrações de diversas organizações vêm criando sistemas de informações que permitam o melhor gerenciamento de custos.

Pensar produtos e/ou serviços na perspectiva gerencial remete à ideia de tentar reduzir insistentemente os custos de um produto ou serviço para que se tenha aumento do lucro, não importando o impacto social que estas reduções venham a causar. No serviço público esta lógica não se aplica. Para o serviço público é importante bem atender as demandas sociais, mesmo que um serviço tenha alto custo, o oferecimento se justifica pelo atendimento de uma demanda social latente. Isso não remete a aplicação ineficiente dos recursos, a gestão de custos contribui para o oferecimento do serviço público com qualidade ao maior número de pessoas possível com o menor volume de recursos executável.

Neste sentido, pode-se dizer que, apesar de a lógica do sistema público não estar vinculada diretamente ao sistema gerencial, ele pode ser utilizado como ferramenta facilitando na tomada de decisão para melhor realocar os recursos financeiros.

Existem métodos de custeio que permitem que a contabilidade de custos seja implementada. Alguns são mais conhecidos que outros, mas não há um método de custeio mais correto que os demais. Apenas, existem situações em que um método de custeio é mais apropriado que outro.

Alguns dos principais métodos de custeio são: Método de Custeio por Absorção (atende as necessidades societárias e gerenciais), Método de Custeio Pleno (RKW), Método de Custeio Variável (atende as necessidades gerenciais) e Método de Custeio ABC (MEGLIORINI, 2007, p. 2).

Os métodos de custeio por absorção, custeio pleno e custeio variável consideram que a relação de custo está associada ao volume de produção. Estes métodos são adequados quando há custos com materiais e mão de obra, diretos.

Ao longo do tempo outros métodos de custeio foram elaborados. É o caso do método ABC, que considera aspectos como ciclo de vida dos produtos, o custeio-alvo, a teoria das restrições e o sistema de gestão econômica (MEGLIORINI, 2007, p. 2).

O método ABC (*Activity-Based Costing*) é um método de custeio baseado na atividade e possui como objetivo apropriar custos diretos e indiretos associados a uma determinada atividade. Este método foi criado por empresas de manufatura, mas foi divulgado por Robin Cooper e Robert Kaplan, professores de Harvard Business School, nos Estados Unidos, no final da década de 1980, com a finalidade de substituir os métodos tradicionais, ao proporcionar uma alocação mais criteriosa dos custos indiretos a partir do conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa (LEANDRO, 2008, p.23).

O fundamento básico do método ABC é a busca do princípio da causalidade, ou seja, procura identificar, de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo (ANDRADE, 2004, p.6).

Para que o método ABC seja empregado adequadamente é necessário que sejam seguidas algumas etapas. A primeira se refere à identificação das atividades executadas, após, atribui-se os custos dos recursos às atividades anteriormente identificadas e, logo, aos objetos de custeio (MEGLIORINI, 2007, p. 152).

Para que os custos sejam atribuídos adequadamente às atividades e aos objetos de custeio é necessário seguir a seguinte ordem:

1. Atividade direta: é feita quando é possível identificar o recurso com uma atividade específica
2. Rastreamento por meio de direcionadores que melhor representam a relação entre o recurso e a atividade. São exemplos de relação o número de funcionários, a área ocupada, o consumo de energia, etc.
3. Rateio, quando não houver condições de apropriação direta nem de rastreamento. Efetua-se o rateio considerando-se uma base que seja adequada. (MEGLIORINI, 2007, p. 153)

Além das etapas a serem seguidas no método ABC, é necessário definir uma estrutura de custeio. A estrutura de custo do método ABC vai depender do nível de detalhamento que é desejado. Mas, independente do nível de detalhamento, é necessário definir direcionadores. É possível que sejam definidos, por exemplo, direcionadores de recursos, que identificarão como as atividades consomem recursos e direcionadores de atividade, que identificam como os objetos de custeio consomem as atividades (MEGLIORINI, 2007, p. 153).

Seguindo as etapas do método ABC e criando direcionadores adequados é possível construir um mapeamento de custos sem erros, o que em primeira mão possibilitará identificar as atividades que mais oneram à Universidade. A partir daí é possível fazer análises mais específicas, investigando se as atividades que mais custam geram resultados que as justifiquem.

O método ABC, além de mostrar onde, dentro da organização, o maior custo se localiza, mostra quem é o responsável por este custo. Se o custo está identificado, localizado e atribuído, fica muito mais fácil aperfeiçoar ou modificar a atividade realizada para reduzir o custo excessivo. É neste momento que o controle interno da entidade entra em ação.

O método ABC pode apresentar um alto custo de implantação o que é uma desvantagem (Andrade, 2004, p.10). Se a organização optar por não implantar o método ABC, pode ostentar um gasto excessivo em alguma atividade da produção que não será possível identificar. Logo, o quadro de altos custos não mudará. Por outro lado, se o investimento for realizado, haverá, sim, um valor a ser dispendido, mas servirá como um instrumento que reduzirá outros gastos prementes. Além disso, o valor investido com a implantação do método ABC pode ser recuperado pelos gastos excessivos economizados ao longo do tempo, após o período de recuperação do valor investido a organização passará a economizar efetivamente.

É, especialmente, por este motivo que o método ABC é útil na verificação e análise dos custos das IES, especialmente nas instituições de ensino superior públicas, pois ele vai mostrar as áreas onde os gastos são maiores. A partir desta identificação é possível, levando em conta a direção que os gestores pretendem dar às Universidades, diminuir as atividades com maior gasto ou aprimorar sua utilização, otimizando a utilização dos recursos.

Além dos pontos destacados, cabe ressaltar que a sociedade está mais atenta à gestão de recursos públicos, principalmente no que tange o controle fiscal (MARQUES JR, 2012, p. 3). É neste sentido que no ano 2.000 foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal, visando melhor qualidade da gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas (ZIVIANI, 2003, p.2).

Segundo VIOL (2005, p. 1) "... o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais...". Deste modo, havendo o recolhimento de tributos por parte do Estado, há a expectativa, por parte dos cidadãos, de que o bem da coletividade seja assegurado. A tributação dever ser vista como algo que parte da sociedade e retorna – com valor adicionado – à própria sociedade (VIOL, 2005, p. 22). Uma

maneira de concretizar claramente este anseio social é o oferecimento de serviços públicos com quantidade e qualidade suficiente para atender toda a demanda.

Outrossim, as universidades públicas, de modo geral, estão inseridas no ambiente descrito, na medida em que são órgãos da administração pública e demanda recursos escassos provenientes da arrecadação tributária.

### 3 MÉTODO

Para atender o objetivo proposto, neste estudo foi realizada uma análise comparativa, de natureza predominantemente quantitativa que se propôs a explorar o ambiente organizacional (ROESCH, 2012, p. 127) no viés de custos de duas Universidades públicas do sul do Brasil: a Uergs e a UFSC.

A pesquisa caracterizou-se por possuir foco na mensuração de um determinado fenômeno (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 26), possuindo caráter qualitativo porque, concomitantemente, alguns dados exigem uma apreciação subjetiva. Além disso, algum dado externo aos coletados pode explicar o resultado obtido quantitativamente (CRESWELL, 2007, p. 217). Em suma, possui caráter quantitativo possuindo um aspecto qualitativo na fase de interpretação.

O estudo caracteriza-se como descritivo e exploratório. É descritivo porque visa descrever os fatos e fenômenos de forma sistemática (ROESCH, 2012, p. 137; RICHARDSON, 1985) e exploratório porque permite ao investigador aumentar sua experiência em torno de determinado problema (TRIVIÑOS, 1987, p. 109).

No que tange às técnicas de pesquisa, foi utilizado o método da coleta de dados que se caracteriza pela aquisição de dados em forma numérica (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 154); pesquisa ou análise documental, cuja fonte de coleta de dados está restrita a documentos contábeis; estudo de caso, pois é o exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 72) e visa ao exame detalhado de um ambiente (GODOY, 1995, p. 25).

A coleta de dados proveniente da pesquisa quantitativa, assim como a análise documental, foi do exercício econômico-financeiro do segundo semestre do ano de 2012 na Uergs e no primeiro semestre do ano de 2004 na UFSC. É importante salientar que, no caso da Uergs, a escolha de apenas um semestre para a análise de dados se deu pelo volume de dados a serem analisados. Neste caso não há diferença em analisar o primeiro ou o segundo semestre de um ano, pois o serviço prestado pela Universidade Estadual do Rio Grande do Sul não sofre influência da sazonalidade. No caso da UFSC, o motivo da escolha do período analisado não foi justificado.

Na Uergs a coleta de dados ocorreu depois de autorização do representante legal da Universidade, e se estendeu ao longo dos meses, pois o número de dados a ser coletado foi bastante volumoso. Após coleta e catalogação foi iniciado o período de análise e relações dos dados coletados. Os dados provenientes da Universidade Federal de Santa Catarina foram provenientes da dissertação de mestrado de Álvaro José de Souto, no curso de pós-graduação em administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

A coleta de dados envolveu dados primários e secundários. Os dados primários se referem àqueles que não estão disponíveis ou de alguma forma processados, ou seja, são as informações coletadas por meio da pesquisa *in loco*. Os dados secundários são aqueles que já estão disponíveis ou de alguma forma processados nas instituições pesquisadas: a Uergs e a UFSC. A coleta de dados na Uergs corresponde a dados primários e secundários e na UFSC condiz a dados secundários, por se tratar de informações já apresentadas na dissertação de Álvaro José de Souto.

Na Uergs, após a sistematização e a tabulação dos dados foi feita uma análise estatística para cruzar informações e trabalhar as informações.

Para a análise estatística foi utilizada a estatística descritiva, que se presta a oferecer técnicas específicas que são capazes descrever um conjunto de dados (PETERNELLI, 2005, p.1). As técnicas utilizadas foram a descrição tabular (uso de quadros para sumarizar dados), elaboração de gráficos e em alguns casos foi feito uso da descrição paramétrica, na qual se estima valores de certos parâmetros, os quais assumimos que completam a descrição do conjunto de dados (exemplo: média).

Além disso, foram construídos indicadores que melhor caracterizem a evolução da instituição nas atividades da Uergs.

Sobre a forma da avaliação dos dados, foi utilizada a análise de conteúdo definida por Bardin (1997, p. 31) como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.” Ou seja, foi realizada uma análise que sistematize e cruze os dados obtidos, oferecendo uma apreciação crítica relacionada à realidade atual da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, ultrapassando a simples descrição dos resultados obtidos.

O cruzamento de dados, mais especificamente, se deu através do confrontamento de informações, que de alguma maneira podem ter alguma relação entre si. Um exemplo que pode ser oferecido é o custo mensal de um número “X” de alunos pode refletir diretamente no custo da Unidade de Ensino a que estes alunos estão vinculados.

No caso da Universidade Federal de Santa Catarina, o método de apuração de custos utilizado é o ABCd – Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades. Este método é baseado no ABC e foi desenvolvido por Clio Reinert (SOUTO, 2006, p. 43).

O método ABCd, tem a hora atividade docente como base de rateio. Dessa maneira, a hora atividade docente é computada de forma direta, seja dentro de uma sala de aula, de um hospital, de um laboratório ou qualquer outro espaço, seja referente à atividade de ensino, teórica ou prática, que engloba a orientação, seja referente à atividade de pesquisa ou de extensão. O custo da hora atividade docente será sempre o mesmo. (SOUTO, 2006, p. 43)

De acordo com SOUTO (2006, p. 43) o método não contabiliza os custos que não estão relacionados às atividades fim, como o custo com inativos, aposentados e pensionistas, precatórios, hospital e restaurantes universitários, moradia estudantil, editora e imprensa. Além disso, também não considera custos referentes a obras e instalações.

Reinert (2005, p. 76) apresenta os passos principais para apuração de custos numa Instituição Federal de Ensino Superior, os mesmos que foram utilizados por Souto (2006):

- 1º passo – Definir o total de recursos a ser considerado;
- 2º passo – Obter o custo da Instituição que não vinculado direta e indiretamente às atividades fim;
- 3º passo – Obter o custo da Instituição que está vinculado direta e indiretamente às atividades fim;
- 4º passo – Obter o custo total das atividades de nível Universitário (graduação e pós-graduação stricto sensu);
- 5º passo – Custo de administração docente e de formação docente;
- 6º passo – Custo de cada uma das atividades fim (ensino, pesquisa e extensão);
- 7º passo – Custo médio da hora atividade fim;
- 8º passo – Custo do ensino de graduação e de pós-graduação stricto sensu;
- 9º passo – Custo médio do ensino de um curso;
- 10º passo – Custo médio padrão anual de um estudante de graduação;



11º passo – Custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação strictosensu);

12º passo – Custo da ociosidade do ensino de uma IFES e custo da ociosidade do ensino por curso. (REINERT, 2005, p. 76)

Cabe ressaltar que o método ABC e o método ABCd, criado por Clio Reinert, partilham do mesmo método de custeio, porém o último foi adaptado, através de passos e com base na hora atividade docente, para às IFES. No estudo de custos da Uergs teve como base os gastos das Unidades de Ensino.

É preciso destacar alguns pontos de modo específico: a metodologia desenvolvida por Clio Reinert prevê que não sejam contabilizados os custos que não estão relacionados às atividades fim (inativos, aposentados e pensionistas, precatórios, hospital e restaurantes universitários, moradia estudantil, editora e imprensa), no caso da Uergs estes valores não foram contabilizados, pois os inativos, de modo geral, são pegos pelo INSS<sup>2</sup>, aposentados e pensionistas não constam devido à jovialidade da Uergs, precatórios não constaram no período analisado, hospital universitário, restaurante universitário, moradia estudantil, editora e imprensa não existem na Uergs.

O método ABCd não contabiliza custos referentes a obras e instalações. Reinert (2005, p. 75) destaca que, segundo Gaetani e Schwartzman (1991), considerar esses custos parece ser problemático, pois podem existir muitas diferenças de uma Instituição para outra e a consideração dos mesmos dificultaria um trabalho de comparação, caso fosse desejado. Reinert (2005, p. 75) também destaca outros fatores que podem influenciar no custo de obras e instalações, como a idade da universidade, sofisticação, número de prédios e consolidação da instituição.

No estudo de custos da Uergs custos referentes a obras e instalações foram considerados. Cabe ressaltar que das 23 (vinte e três) Unidades de Ensino da Uergs em apenas em duas delas há dispêndio de recurso voltado à locação de imóveis, pois foram firmadas parcerias com os municípios onde existem instalações da universidade e houve apoio com disponibilidade de imóvel, assim como, muitas vezes o cobrimento de despesas como água e luz. Custos com a construção de um imóvel, por exemplo, não existiu no período analisado, porém custos com conservação bens imóveis, móveis e eventuais instalações foram contabilizados. É por este motivo, que este estudo pretende uma comparação entre os custos de graduação das duas universidades envolvidas, já que a comparação prevê um confronto paralelo dos itens levados em consideração, o que não é exatamente o caso.

A metodologia proposta por Reinert (2005, p. 76) considera os recursos oriundos do Tesouro e os recursos de arrecadação própria da universidade. No caso da Uergs os recursos empregados na instituição são somente os provenientes do Tesouro do Estado do RGS<sup>3</sup>, já que não existem recursos derivados de arrecadação própria.

No estudo da UFSC não são considerados custos referentes ao Núcleo de Desenvolvimento Infantil, das creches e dos Colégios de Aplicação e Agrícolas, não foram considerados, pois não são de nível universitário. No caso da Uergs estes serviços não são oferecidos.

No que tange o número de alunos matriculados, o estudo da UFSC não considera neste montante os denominados alunos especiais, no caso na Uergs também não foram considerados, já que no período analisado a universidade não oferecia esta modalidade de matrícula.

Outro aspecto a ser considerado é que no estudo da UFSC o custo de ensino, pesquisa e extensão são considerados de modo separado, de modo que quando há referência ao custo

---

<sup>2</sup> INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social.

<sup>3</sup> RGS – Rio Grande do Sul

por estudante de graduação está se mencionando apenas os custos com ensino. No caso da Uergs, quando há referência ao custo por estudante de graduação estão sendo envolvidos os custos com ensino, pesquisa e extensão.

## **4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

### **4.1 Sobre a Universidade Estadual do Rio Grande do Sul – Uergs**

A Uergs, Universidade do Estado do Rio Grande do Sul, é uma fundação pública de direito privado, que não possui autonomia financeira e depende do orçamento estadual.

De acordo com a lei nº 11.646 de 2001, publicada no Diário Oficial do Estado do RS em 11 de julho de 2001, o Poder Executivo foi autorizado a criar a Universidade Estadual. A UERGS possui o objetivo de:

...ministrar o ensino de graduação, de pós-graduação e de formação de tecnólogos, oferecer cursos presenciais e não presenciais, promover cursos de extensão universitária; fornecer assessoria científica e tecnológica e desenvolver a pesquisa, as ciências, as letras e as artes, enfatizando os aspectos ligados à formação humanística e à inovação, à transferência e à oferta de tecnologia, visando ao desenvolvimento regional sustentável, o aproveitamento de vocações e de estruturas culturais e produtivas locais (Lei 11.646, 2001, art. 2º).

O artigo 1º, da lei de número 11.646 estabelece que a estrutura da Universidade seja multicampi, ou seja, composta por vários campi, sendo que um campi comporta vários campus. E assim foi realizado, a Universidade Estadual do Rio Grande do Sul possui Unidades de Ensino distribuídas pelo Estado, os campus, que agrupadas por proximidade geográfica formam as chamadas Regiões, ou os campi.

A UERGS, no segundo semestre do ano de 2012, conta com 7 (sete) Regiões ou campi e 23 (vinte e três) Unidades de Ensino ou campus. Para a gestão administrativa destas Unidades de Ensino e destas Regiões foi criada uma estrutura capaz de abarcar as questões relacionadas à Universidade como um todo. A Reitoria ou Administração Central da Universidade localiza-se na capital gaúcha e está organizada em Pró-Reitorias e órgãos de apoio. Na data da pesquisa, 2012/2, a Universidade contava com 2.259 alunos.

### **4.2 Sobre a Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC**

A Universidade Federal de Santa Catarina foi criada em 1960, sendo oficialmente instalada em março de 1962 (SOUTO, 2006, p. 27).

No ano de 2006, data da realização da pesquisa por Souto, a UFSC contava com 57 departamentos e 2 coordenadorias especiais, os quais integram 11 unidades universitárias. São oferecidos 39 cursos de graduação com 52 habilitações, 88 cursos de especialização, 48 cursos de mestrado e 33 de doutorado, contando com 29.895 estudantes de ensino superior matriculados, conforme descreveu Souto (2006, p. 27).

### **4.3 Coleta de dados**

Souto, na ocasião de seu estudo, comparou os custos da Universidade Federal de Santa Catarina e da Universidade do Vale do Itajaí – Univali, a maior universidade pública e a maior universidade privada do Estado de Santa Catarina. Cada uma delas apresentando número de alunos semelhante, em torno de 30.000 discentes. O autor (SOUTO, 2006, 58)

apresentou o quadro comparativo de custos entre a UFSC e UNIVALI. Para que possam ser visualizados os dados utilizados nos cálculos que levaram aos denominadores aqui explicitados recomenda-se consultar a dissertação de mestrado de Álvaro José Souto vinculado ao curso de pós-graduação em administração, da UFSC.

Souto (2006, p. 68) destaca que, segundo o método construído por Reinert (2005), o custo anual por estudante de graduação na UFSC é de R\$8.511,71. Nota-se que o autor faz referência ao custo anual. Poderia ser considerado o custo mensal se dividíssemos o valor anual, R\$8.511,71, por 12, que é o número de meses em um ano, assim teríamos o custo mensal por estudante de graduação na UFSC no valor de R\$709,31.

Este valor foi alcançado:

Multiplicando o custo hora-semana da atividade fim pelo número de horas de ensino de graduação e número de horas de orientação para graduação, se chega ao valor do custo de ensino e orientação da graduação. Somando o custo de ensino e orientação da graduação, tem-se o custo de graduação, que dividido pelo número de alunos resulta no custo anual por estudante de graduação. (SOUTO, 2006, p. 68)

No caso da Uergs os custos foram alocados de acordo com as Unidades de Ensino distribuídas pelo Estado do Rio Grande do Sul, sendo que o custo da reitoria ou administração central foi rateado de acordo com o maior ou menor número de atividades demandadas pelas Unidades de Ensino. Em alguns casos o rateio foi linear, como é o caso dos custos do gabinete do reitor (a), pois o representante legal da universidade e sua equipe trabalham atendendo demandas que afetam a Universidade como um todo.

Conforme mostra o quadro de número 1 (um), o custo mensal por aluno foi estimado por Unidade de Ensino, sendo realizado a média e encontrando-se o custo de R\$ 1.329,43.

Quadro 1 – Custo mensal em 2012/2 por aluno na Uergs

	<b>UE - Unidades de Ensino e BC - Biblioteca Central</b>	<b>Total Mensal sem rateio da BC</b>	<b>Valor Alocado BC</b>	<b>Total Mensal</b>	<b>Nº de Alunos</b>	<b>Custo por aluno</b>
	Biblioteca Central	R\$ 49.688,40	-	-	-	-
1	UE Caxias do Sul	R\$ 41.914,20	R\$ 282,24	R\$ 42.196,44	7	R\$ 6.028,06
2	UE Santa Cruz do Sul	R\$ 127.272,13	R\$ 2.228,18	R\$ 129.500,31	49	R\$ 2.642,86
3	UE Tapes	R\$ 121.676,41	R\$ 1.953,37	R\$ 123.629,78	51	R\$ 2.424,11
4	UE Erechim	R\$ 115.468,76	R\$ 1.069,53	R\$ 116.538,29	50	R\$ 2.330,77
5	UE Bento Gonçalves	R\$ 141.410,84	R\$ 2.688,67	R\$ 144.099,51	66	R\$ 2.183,33
6	UE Encantado	R\$ 140.350,35	R\$ 1.879,10	R\$ 142.229,45	75	R\$ 1.896,39
7	UE Guaíba	R\$ 167.114,41	R\$ 1.359,19	R\$ 168.473,60	93	R\$ 1.811,54
8	UE Montenegro	R\$ 266.924,33	R\$ 0,00	R\$ 266.924,33	153	R\$ 1.744,60
9	UE São Francisco de Paula	R\$ 139.961,81	R\$ 8.905,29	R\$ 148.867,10	90	R\$ 1.654,08
10	UE Cachoeira do Sul	R\$ 101.991,64	R\$ 935,84	R\$ 102.927,48	66	R\$ 1.559,51
11	UE Santana do Livramento	R\$ 111.502,48	R\$ 2.265,32	R\$ 113.767,79	78	R\$ 1.458,56
12	UE Osório	R\$ 135.245,27	R\$ 1.359,19	R\$ 136.604,46	100	R\$ 1.366,04
13	UE Três Passos	R\$ 99.273,42	R\$ 623,89	R\$ 99.897,31	75	R\$ 1.331,96
14	UE São Luiz Gonzaga	R\$ 123.026,04	R\$ 987,83	R\$ 124.013,86	95	R\$ 1.305,41
15	UE Sananduva	R\$ 72.236,59	R\$ 267,38	R\$ 72.503,97	57	R\$ 1.272,00

16	UE Cruz Alta	R\$ 158.172,63	R\$ 3.839,90	R\$ 162.012,53	136	R\$ 1.191,27
17	UE São Borja	R\$ 80.638,24	R\$ 5.934,38	R\$ 86.572,62	82	R\$ 1.055,76
18	UE Bagé	R\$ 119.517,03	R\$ 1.760,26	R\$ 121.277,29	127	R\$ 954,94
19	UE Novo Hamburgo	R\$ 281.291,31	R\$ 4.627,19	R\$ 285.918,50	301	R\$ 949,90
20	UE Frederico Westphalen	R\$ 75.513,06	R\$ 490,20	R\$ 76.003,26	85	R\$ 894,16
21	UE Vacaria	R\$ 79.195,46	R\$ 1.099,24	R\$ 80.294,70	92	R\$ 872,77
22	UE Porto Alegre	R\$ 184.830,12	R\$ 3.728,49	R\$ 188.558,61	228	R\$ 827,01
23	UE Alegrete	R\$ 68.969,29	R\$ 1.403,75	R\$ 70.373,05	103	R\$ 683,23
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 3.003.184,24</b>	<b>R\$ 49.688,40</b>	<b>R\$ 3.003.184,24</b>	<b>2259</b>	<b>R\$ 1.329,43</b>

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

#### 4.4 Análise de dados

De acordo com o quadro de número 2 (dois) é possível verificar que o custo mensal, é maior na Uergs do que na UFSC. Podem existir muitas variáveis capazes de explicar estas diferenças, a seguir serão enumeradas as mais relevantes.

Quadro 2 – Comparação de custo mensal por aluno

Custo mensal do estudante de graduação da UFSC e Uergs					
UFSC			Uergs		
2004/1	R\$	709,31	2012/2	R\$	1.329,43
2012/2	R\$	1.106,91 <sup>4</sup>	2012/2	R\$	1.329,43

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

No estudo de custos da Uergs foram considerados gastos referentes a obras e instalações, como é o caso da locação de imóvel de 2 (duas) Unidades de Ensino, conservação de bens imóveis, móveis e eventuais instalações. No caso do estudo de custos da UFSC estes gastos não foram considerados. Esta contabilização por parte da Uergs contribuiu para que o custo por aluno na Uergs fosse maior. Aproximadamente 18,75% dos gastos da Uergs correspondem a obras e instalações. Considerando que o custo mensal do estudante de graduação é de R\$1.329,43, conforme o quadro de número 2 (dois), e sendo diminuído deste valor o percentual de 18,75%, referente a obras e instalações, obtém-se o custo mensal do estudante da Uergs de R\$1.080,16, em 2012/2.

É importante ressaltar que o custo de graduação na Uergs não diferencia gastos entre ensino, pesquisa e extensão. Na UFSC o custo anual do estudante de graduação, considera apenas o custo do ensino e orientação da graduação. Este fator faz com que, na comparação final, o custo do estudante de graduação na Uergs seja mais elevado.

Como já foi destacado a Uergs conta com 23 (vinte e três) Unidades de Ensino e a UFSC conta com 11 (onze) Unidades Universitárias. É possível inferir que os gastos são maiores onde existe mais Unidade, assim, o maior número de Unidades de Ensino na Uergs, pode contribuir para que o custo por aluno seja mais elevado.

<sup>4</sup> O índice utilizado para o cálculo inflacionário foi o IPCA-E.

No estudo da UFSC foram contabilizados os recursos de arrecadação própria, o que na Uergs não foi levado em conta, por não existirem. No caso da UFSC o percentual correspondente a recursos próprios giram em torno de 2,23% do total considerado.

Além dos elementos destacados é preciso ser considerado a inflação, pois os estudos não foram realizados no mesmo período histórico. O índice utilizado para o cálculo inflacionário foi o IPCA-E<sup>5</sup>. Conforme o Portal Brasil (2015, p.1) este índice foi criado no ano de 1991, utilizando para sua composição de cálculo os setores de alimentação e bebidas, habitação, artigos de residência, vestuário, transportes, saúde e cuidados pessoais, despesas pessoais, educação e comunicação. A validade e aplicabilidade do IPCA-E é trimestral.

Quadro 3 – Inflação

Custo mensal do estudante de graduação da UFSC e Uergs					
UFSC			Uergs		
2004/1	R\$	709,31	2012/2	R\$	1.329,43
2012/2	R\$	1.106,91	2012/2	R\$	1.329,43
03/2015	R\$	1.299,90	03/2015	R\$	1.561,22

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

O quadro de número 3 (três) ajusta os valores para 2012/2, mais especificamente no mês de dezembro, mostrando uma diferença de R\$222,52 entre o custo por aluno das Universidades em questão. O quadro em evidência também atualiza os valores para o mês de março do ano de 2015.

O quadro de número 4 (quatro) utiliza o custo do estudante de graduação em março de 2015, desconsiderando o percentual de 2,23% da UFSC referente a arrecadação própria, que no caso da Uergs é inexistente. E desconsidera do custo da Uergs, o percentual de 18,75%, referente a obras e instalações, que como já foi esclarecido não foram contabilizados no estudo de custos da UFSC e foram considerados no estudo da Uergs.

Quadro 4 – Desconsiderando obras/instalações

Custo mensal do estudante de graduação da UFSC e Uergs					
UFSC			Uergs		
03/2015	R\$	1.299,90	03/2015	R\$	1.561,22
-2,23%	<b>R\$</b>	<b>1.270,92</b>	-18,75%	<b>R\$</b>	<b>1.268,49</b>

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

## 5 CONCLUSÃO

No presente estudo fez-se uma comparação de custos entre a Universidade Federal de Santa Catarina, a partir de dados provenientes do estudo de custos de Álvaro José Souto e da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, a partir de dados provenientes de Guske (2012).

<sup>5</sup> IPCA-E – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial.

Souto (2006) utilizou o método de apuração de custo ABCd desenvolvido por Reinert (2005) que possui como base o método de custeio ABC. Guske (2012) utiliza o método ABC utilizando como ponto de partida dados primários e secundários coletados na Uergs.

Comparando os dois estudos foi possível perceber que ambos partiram do mesmo método de custeio, mas consideraram diferentes itens em suas análises, como é o caso dos gastos com obras e instalações considerados pela Uergs e não pela UFSC e os recursos provenientes de arrecadação própria, considerados pela UFSC e pela Uergs não.

Além disso, é importante ressaltar que o custo de graduação na Uergs não diferencia gastos entre ensino, pesquisa e extensão, o que o estudo de SOUTO (2006) faz. Então, quando é apresentado o custo mensal do estudante de graduação na Uergs, estão sendo considerados também os gastos com pesquisa e extensão e na UFSC estão sendo considerados apenas os gastos com ensino de graduação e orientação na graduação.

Trazendo o custo mensal do estudante de graduação em ambas as Universidades para o mês de março do ano de 2015, desconsiderando 2,23% do valor da UFSC referente a arrecadação própria, e 18,75% da Uergs referente a gastos com obras e investimentos têm-se valores muito semelhantes, que apontam uma diferença de apenas R\$2,43.

Apesar do método de custeio ser o mesmo, o modo como são estabelecidas as operações são diferenciadas, sendo o estudo da Uergs é mais manual. Além de, em alguns casos, não considerarem os mesmos itens.

Não é possível fazer afirmações estancas porque cada Universidade envolvida no estudo apresenta peculiaridades distintas e são muito diferentes no seu porte, um dos episódios que chama a atenção é a questão do número de Unidades que cada uma delas possui e o número de alunos que atende.

Considerando os ajustes efetuados é possível concluir que o custo do estudante de graduação na Uergs é significativamente menor do que o custo do estudante de graduação da UFSC porque além de, conforme o quadro de número 4 (quatro), ser menor numericamente é ainda mais inferior, por considerar no valor de R\$1.268,49, os custos com extensão e pesquisa.

Por fim, é viável recomendar a continuidade da pesquisa para que se possa relacionar decisões e gastos, de modo que seja possível executar o planejamento institucional em longo prazo e efetuar comparações com demais instituições.

A continuidade da pesquisa deve ultrapassar as análises pontuais executadas por acadêmicos, e deve ser tomada pelas Universidades como um instrumento efetivo de gestão.

## 6 REFERÊNCIAS

- ANDRADE, N. et al. **Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC.** I Seminário de gestão e negócio. Curitiba, 2004. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art\\_cie/art\\_37.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf)>. Acesso em: 4 abr. 2012.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 1997.
- CHIAU, A. V.; PANUCCI-FILHO, L. Custos nas instituições federais de ensino superior: análise comparativa entre duas universidades federais do sul do Brasil. **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, v.12, n. 1, p. 55-71. Madri, 2014. Disponível em: <<http://www.rinace.net/reice/numeros/arts/vol12num1/art4.pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2015.
- COLLIS, J. e HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração.** 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- Correção de valores.** Calculadora do Cidadão. Banco Central do Brasil. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPUBLICO/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores&aba=1>>. Acesso em: 18 mai. 2015.

- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa – método qualitativo, quantitativo e misto**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.
- GAETANI, F. e SCHWARTZMAN, J. **Indicadores de produtividade nas Universidades Federais**. São Paulo - NUPES, 1991.
- GODOY, Arnilda Schmidt. Pesquisa Qualitativa. Tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, p.20-29. São Paulo, mai/jun. 1995.
- GUSKE, Ana Claudia. **Uma análise dos custos da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul**. 188 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Administração: Gestão Pública) – Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, 2013.
- Índice nacional de preços ao consumidor amplo especial – IPCA-E**. Portal Brasil. Disponível em: < [http://www.portalbrasil.net/ipca\\_e.htm](http://www.portalbrasil.net/ipca_e.htm)>. Acesso em: 18 mai. 2015.
- LEANDRO, Léo Lincoln. **Vantagens e aplicabilidade do custeio ABC**. Rio de Janeiro, 2008. 47 f. Monografia de especialização “lato senso”- Universidade Candido Mendes, curso de especialização em auditoria e controladoria, 2008. Disponível em: <[http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias\\_publicadas/K205285.pdf](http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K205285.pdf)>. Acesso em: 25 fev. 2015.
- MAGALHÃES, E. A. de. et al. **Apuração do custo por aluno do ensino de graduação da universidade federal de Viçosa**. XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-B1361.pdf>>. Acesso em: 27 jan. 2015.
- MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos. **A dívida pública do RS e a proposta de se recriar a dívida estadual junto aos bancos privados**. Textos para discussão FEE nº 99, Porto Alegre, jan. 2012. Disponível em: < <http://cdn.fee.tche.br/tds/099.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2015.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed., São Paulo: Atlas, 2009.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2 ed., São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MORGAN, Beatriz Fátima. **A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da universidade de Brasília**. 2004. 159 f. Dissertação (Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004. Disponível em: < [http://www.cca.unb.br/images/dissert\\_mest/mest\\_dissert\\_041.pdf](http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_041.pdf)>. Acesso em: 23 mar. 2015.
- PETER, M. G. A. et al. **Proposta de um Sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity based costing**. XXVII Encontro da Anpad, São Paulo, 2003. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad\\_2003/GPG/2003\\_GPG1801.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2003/GPG/2003_GPG1801.pdf)>. Acesso em: 16 mar. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Sistema de apuração de custos das universidades federais brasileiras: uma análise crítica**. VIII Congresso Internacional de Costos, Punta del Este, Uruguai, 2003. Disponível em: < [http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Feco.unne.edu.ar%2Fcontabilidad%2Fcostos%2FVIIIcongreso%2F264.doc&ei=9gsQVYGxG8fnsASCxIK4DA&usg=AFQjCNFChX-6HXgs-oDd\\_PNENfggoQRi1Q](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Feco.unne.edu.ar%2Fcontabilidad%2Fcostos%2FVIIIcongreso%2F264.doc&ei=9gsQVYGxG8fnsASCxIK4DA&usg=AFQjCNFChX-6HXgs-oDd_PNENfggoQRi1Q)>. Acesso em: 23 mar. 2015.
- PETERNELLI, Luiz Alexandre. **Capítulo 2: Estatística Descritiva**. Apostila de Estatística. Minas Gerais, 2005. Disponível em: <[http://www.ime.usp.br/~rvicente/Paternelli\\_Cap2.pdf](http://www.ime.usp.br/~rvicente/Paternelli_Cap2.pdf)>. Acesso em: 29 ago. 2012.
- REINERT, Clio. **Metodologia para Apuração de Custos nas IFES Brasileiras**. 2005. 91 f. Dissertação (Curso de Pós-Graduação em Administração. Área de concentração em Políticas e Gestão Universitária) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa

- Catarina, 2005. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/103003/223979.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 2 abr. 2015.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo, Atlas: 1985.
- ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- SÁ, Ana Célia de. **Investimentos fortalecem educação superior**. Universidade Federal de Pernambuco: Agência de Notícias. Pernambuco, 2012. Disponível em: <[https://www.ufpe.br/agencia/index.php?option=com\\_content&view=article&id=45444:investimentos-fortalecem-educacao-superior&catid=5&Itemid=78](https://www.ufpe.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=45444:investimentos-fortalecem-educacao-superior&catid=5&Itemid=78)>. Acesso em: 16 mar. 2015.
- SOARES, T. C.; CERICATO, D. **Custo por aluno: algo de fácil comparação?** V Colóquio Internacional sobre Gestión Universitaria del Sur. Mar del Plata, dezembro, 2005. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/96990/Thiago%20Soares%20e%20Domingo%20Cericato.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 16 mar. 2015.
- SOARES, T. C.; MAZON, G.; MELO, P. A. Custo por aluno: uma comparação entre UFSC e Unisul. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 4, n 1, p. 84-91, Salvador, Bahia, Jan-abr 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/3983/3356>>. Acesso em: 23 mar. 2015.
- SOUTO, Álvaro José de. **Análise comparativa de custos entre uma universidade pública e uma universidade privada**. 2006. 88 f. Dissertação (Curso de Pós-Graduação em Administração. Área de concentração em Políticas e Gestão Institucional) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, 2006. Disponível em: <[http://www.comunitarias.org.br/docs/teses/alvaro\\_souto.pdf](http://www.comunitarias.org.br/docs/teses/alvaro_souto.pdf)>. Acesso em: 23 mar. 2015.
- SOUTO, A. J.; REINERT, J. N. **Análise comparativa de custos entre uma universidade pública e uma universidade privada**. VI Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, Blumenau, Santa Catarina, 2006. Disponível em: <<http://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/97184/Alvaro%20Jose%20de%20Souto.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 23 mar. 2015.
- TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.
- UnB discorda do TCU sobre custo de aluno na universidade. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 1 abr. 2004. Folha on-line. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/educacao/ult305u15308.shtml>>. Acesso em: 23 mar. 2015.
- VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. II Seminário de Política Tributária. Receita Federal do Brasil, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2015.
- ZIVIANI, Juliardi. Lei de responsabilidade fiscal: planejamento, controle, transparência e responsabilização. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 517, dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6026/lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em: 6 fev. 2015.