

# **Análise de possíveis determinantes de custos em universidades pública e privada**

**Larissa Richartz** (UFSC) - lalarichartz@hotmail.com

**Altair Borgert** (UFSC) - altair@borgert.com.br

**Denize CAVICHIOLI** (UNIOESTE) - denize-gcu@hotmail.com

## **Resumo:**

*O objetivo desta pesquisa consiste em analisar os 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. Dentre os resultados obtidos, destaca-se que no ano de 2018 o valor do custo por aluno na UFSC ficou em R\$ 21.859,78 e na UNIVALI em R\$ 8.432,99, ambos sem considerar os gastos com HU. Ainda, constatou-se que os recursos destinados às atividades de pesquisa e extensão na UFSC são consideravelmente superiores aos da UNIVALI, e isto está relacionado diretamente com os objetivos institucionais de cada universidade. Assim, pode-se concluir que os recursos destinados às atividades relacionadas à pesquisa e à extensão na UFSC podem ser considerados determinantes do aumento do custo por aluno, bem como podem trazer esclarecimentos para a sociedade em geral sobre o seu real valor.*

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

**Área temática:** *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

## **Análise de possíveis determinantes de custos em universidades pública e privada**

### **Resumo**

O objetivo desta pesquisa consiste em analisar os 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. Dentre os resultados obtidos, destaca-se que no ano de 2018 o valor do custo por aluno na UFSC ficou em R\$ 21.859,78 e na UNIVALI em R\$ 8.432,99, ambos sem considerar os gastos com HU. Ainda, constatou-se que os recursos destinados às atividades de pesquisa e extensão na UFSC são consideravelmente superiores aos da UNIVALI, e isto está relacionado diretamente com os objetivos institucionais de cada universidade. Assim, pode-se concluir que os recursos destinados às atividades relacionadas à pesquisa e à extensão na UFSC podem ser considerados determinantes do aumento do custo por aluno, bem como podem trazer esclarecimentos para a sociedade em geral sobre o seu real valor.

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

### **1 Introdução**

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 período compreendido entre 2008 e 2018 houve um aumento significativo no número de Instituições de Ensino Superior (IES): a rede privada cresceu 59,3% enquanto que a rede pública aumentou 7,9% no mesmo período, segundo o Censo de Educação Superior 2018 (BRASIL, 2019). Esse aumento significativo na rede privada 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) (BROIETTI; CHIARELLI, 2016).

As 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). Apesar disso, as universidades se deparam, atualmente, com uma série de desafios resultantes de vários aspectos como, por exemplo, as mudanças que as recentes alterações políticas, econômicas e sociais imprimiram no paradigma civilizacional contemporâneo (NEZ; SILVA, 2017). Diante disso, existe uma pressão da sociedade para a correta utilização de recursos financeiros, visto que nas últimas décadas, em nível mundial e de forma generalizada, os países têm direcionado cada vez menos recursos públicos para o ensino superior (FERREIRA, 2019).

Segundo Halfman e Radder (2017), as instituições são avaliadas umas contra as outras, pesquisadores competem uns com os outros por recursos e universidades por estudantes. As IES, especificamente as universidades possuem múltiplas funções, como: ensino, pesquisa, extensão, prestação de serviços, entre outras. Com isso, o custo de uma universidade pública pode ser diferente do custo de uma universidade privada de acordo com as diversas atividades desenvolvidas. Segundo Peñaloza (1998), muitas vezes os estudos que abordam os custos das

IES exprimem falta de clareza sobre o que está, efetivamente, em discussão.

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. De acordo com Almeida, Aquino e Silva (2019), o setor privado possui um maior foco na obtenção de lucros, e o controle dos custos é uma das formas de se atingir esse objetivo, enquanto que o setor público precisa, também, controlar 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. No entanto, apurar apenas o custo por aluno de uma instituição sem apresentar os possíveis fatores influentes de custos em universidades não se faz convincente.

Em vista disso, elenca-se a seguinte questão de pesquisa: quais são os possíveis elementos determinantes do custo por aluno em universidades pública e privada? Neste sentido, o presente estudo tem por objetivo analisar os possíveis determinantes do custo por aluno em universidades pública e privada.

Ter conhecimento da composição do cálculo do custo por aluno é essencial para que, ao comparar universidades que utilizam metodologias diferentes para a gestão de custos, seja considerado os recursos disponíveis e os custos envolvidos, conforme as suas particularidades. E, isso sim, pode contribuir para uma discussão mais profunda sobre possíveis diferenças nos custos dos alunos em IES públicas e privadas e sua contribuição para o desenvolvimento social.

Dessa forma, o estudo é oportuno porque visa demonstrar para acadêmicos, governo e sociedade que o custo por aluno não se refere exclusivamente ao cálculo, custo total da universidade dividido pela quantidade de alunos, e sim, que a variedade de elementos que compõe o custo por aluno deve ser considerada. Visto que cada universidade tem suas particularidades no que se refere a esse custo, a presente pesquisa busca identificá-las para que o custo por aluno das universidades seja comparado de forma igualitária, em termos dos mesmos elementos geradores de custos. 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 que seja compreendido a heterogeneidade das universidades e, conseqüentemente, do custo por aluno, uma vez que nos tempos atuais a discussão que permeia a opinião pública sobre o tema custo por aluno em universidades refere-se a um discurso simplista do ponto de vista técnico e acadêmico.

## **2 Referencial Teórico**

De acordo com Monteiro, Pereira e Souza (2015), as universidades 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. A necessidade de alta capacitação e especialização das IES, aliadas à diversidade de atividades que desenvolvem, torna complexa a implantação de um método de cálculo de custo (SOUZA *et al.*, 2011).

Segundo Monteiro e Souza (2014), o tratamento de 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 eficácia de resultados de produtos e serviços de mercado. Silva, Morgan e Costa (2004) ressaltam que a apuração de custo nas IES pode fornecer informação sobre os recursos gastos em um determinado órgão, auxiliando as decisões da utilização da capacidade disponível e a aplicação de ações racionais para propiciar maior eficiência na alocação dos recursos. 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 são compostas por várias atividades, o que as tornam complexas, pois, além de ofertar a atividade de ensino, realizam pesquisas e trabalhos de extensão. Com isso, e em relação à apuração e à mensuração dos custos nessas instituições, salienta-se a ausência de um sistema integrado de apuração (SANTOS; PEREIRA, 2019).

Nesse contexto, Santos e Pereira (2019) ressaltam que, apesar da inexistência de um sistema robusto de levantamentos dos custos, as instituições públicas são obrigadas a elaborar relatórios de desempenho, composto por diversos indicadores desenvolvidos por organismos governamentais como o Ministério da Educação (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.

Segundo Magalhães *et al.* (2006), as metodologias propostas pelos órgãos governamentais consideram apenas as despesas correntes, bem como a não inclusão do custo dos bens de capitais representa uma dificuldade para se conhecer o verdadeiro custo das instituições públicas. Paralelamente, Lopes e Rocha (2010) afirmam que a gestão das empresas, de forma geral, ganha a cada tempo mais barreiras, impostas através da alta concorrência, da regulamentação e da 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 ferramentas que possibilitem melhores resultados e informações.

## 2.1 Custo por Aluno

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

Segundo Amaral (2004), para calcular o “custo do aluno”, no sentido dos recursos aplicados no ensino, é preciso considerar que o mesmo varia de instituição para instituição, dependendo do que representam as atividades de pesquisa e de extensão no contexto das atividades institucionais e, portanto, não parece razoável utilizar modelos muito simplificados que, tão somente, dividem os gastos pelo número de alunos.

Conforme Magalhães *et al.* (2006), é válido desenvolver uma metodologia que atenda aos aspectos particulares de todas as instituições federais de ensino superior, visto que pode servir de base para as instituições criarem sua própria metodologia ou adaptá-la à sua realidade. Nesse contexto, a partir do ano de 2002, as IFES passaram a apresentar uma série de indicadores de gestão propostos por meio da Decisão TCU nº 408/2002 (TCU, 2002). 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 (manutenção e funcionamento) por aluno equivalente (FERREIRA; SANTOS; PESSANHA, 2013). 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.

De acordo com 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 gerenciais. No entanto, esta elucidação da realidade de custos das unidades acadêmicas pode sair prejudicada, tendo em vista as diversas peculiaridades de cada instituição (SOARES, 2014). 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).

Na mesma direção, conforme Dantas (2018), a adoção de um sistema de custos para as instituições públicas pode representar não somente conhecer o seu custo por aluno, como também gerir mais eficiência nas informações sobre os recursos disponíveis, a partir do conhecimento dos custos e resultados obtidos. Elaborar uma base de informações confiável significa proporcionar condições para que não só as instituições públicas, como também o governo e a sociedade reflitam o papel dessas instituições no desenvolvimento do país e possam se reorganizar, evitando desperdícios, além de oferecer aos cidadãos maiores oportunidades de acesso ao ensino superior público de qualidade (CORDEIRO; ALVES, 2016).

## 2.2 Estudos Anteriores

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 encontrados 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.

Já, Souza *et al.* (2011) afirmam que a necessidade de alta capacitação e especialização das IES, aliada à diversidade de atividades que realizam, torna complexa a implantação de um método de cálculo de custo. Dessa forma, os autores identificaram e descreveram os métodos utilizados para o cálculo de custos de cursos de graduação e pós-graduação, cuja busca tomou por base os artigos publicados nos principais periódicos científicos de Contabilidade e Administração no período de 1998 e 2008. Logo, apesar de poucas pesquisas nessa área, os autores constataram que ainda não há consenso na literatura sobre a metodologia para o cálculo de custo nas IES, visto que diferentes características das instituições e o emprego de diversas metodologias limitam as possíveis comparações nacionais e internacionais entre as mesmas.

O estudo de Soares (2014) refere-se a análise da metodologia de cálculo do índice custo corrente por aluno equivalente, proposto pelo TCU para as IFES, cujos dados foram coletados a partir 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 esses 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.

Também, Dantas (2018) apurou o custo por aluno em uma instituição de ensino superior

do setor público com o propósito de otimizar os processos de tomada de decisão gerencial, elaborando um protótipo de sistema de custos já aplicado anteriormente. Os resultados alcançados no estudo demonstraram o real custo por aluno da instituição, visto que a sua apuração e respectivas análises implicaram à instituição o acesso às informações sobre custos e resultados relevantes à gestão de custos, processos de tomada de decisões gerenciais, bem como propiciou um protótipo de modelo de sistema de custeio.

Em outro estudo, 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. O custo por aluno da UVA, de R\$ 7.346,72, foi calculado de acordo com dados referentes ao ano de 2017, tendo como base o número de 9.002 alunos. Verificou-se, ainda, que o centro de custos “salários de professores” representa 76,24% dos custos da UVA, seguido de “manutenção e funcionamento administrativo” (19,42%) e “investimentos em ações de ensino superior” (4,34%).

Com base no exposto, percebe-se que as metodologias aplicadas no cálculo custo por aluno nas IES variam de acordo com seus objetivos organizacionais. A metodologia proposta pelo TCU para as universidades públicas apresenta limitações que não evidenciam o real custo das universidades. Diante disso, vários autores propuseram metodologias para o cálculo do custo aluno, mas acredita-se que a implementação de uma metodologia que atenda todas as instituições torna-se complexa, de acordo com as diversas atividades desenvolvidas. Sendo 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 trazer explicações sobre o valor do custo por aluno para a sociedade.

### 3 Metodologia

A pesquisa é classificada, quanto aos objetivos, como descritiva. O processo descritivo visa à identificação, registro e análise das características, fatores ou variáveis que se relacionam com o fenômeno ou processo (NUNES; NASCIMENTO; ALENCAR, 2016). Esta pesquisa é descritiva porque pretende analisar 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.

As características da pesquisa permitem qualificá-la, quanto à abordagem do problema, como predominantemente qualitativa. A pesquisa qualitativa 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 vão se definindo na medida em que o estudo se desenvolve (BRUCHÊZ *et al.*, 2016). Assim, os dados coletados foram analisados e interpretados sem quantificá-los estatisticamente.

Já, quanto aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como documental, na medida em que se propõe a produzir novos conhecimentos, criar novas formas de compreender os fenômenos e dar a conhecer a forma como estes têm sido desenvolvidos (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009). Os dados são provenientes 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). Os documentos classificam-se como fontes de dados secundários, visto que possuem uma análise preliminar das universidades, bem como já foram publicados nos websites das instituições, enquanto 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.

Esta pesquisa empregou a documentação para o alcance do seu 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, os 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 Docente”, cujos dados financeiros e operacionais coletados 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 na universidade, de acordo com os dados evidenciados nos documentos utilizados para esta pesquisa.

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 somente do Relatório de Sustentabilidade, visto que não se obteve detalhamento dos custos do setor de Custos e Controladoria da mesma. Além disso, para a realização da pesquisa foram estudadas somente duas universidades, uma pública e uma privada, não se atendo a outras, visto que o objetivo da pesquisa não se refere a comparação do custo por aluno de universidades, mas sim na análise de possíveis determinantes presentes em ambientes distintos e que adotam metodologias diferentes para a apuração dos custos.

#### **4 Análise e discussão dos resultados**

A análise é orientada pelo objetivo geral da presente pesquisa e, inicialmente, apresentam-se informações colhidas diretamente dos demonstrativos contábeis das duas universidades objeto do estudo.

##### **4.1 Caracterização das Universidades**

A universidade pública refere-se a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), fundada em 18 de dezembro de 1960, que possui uma trajetória dedicada a formação do ser humano, oferecendo desde ensino básico até a pós-graduação. O ensino básico corresponde ao Núcleo de Desenvolvimento Infantil (NDI) e ao Colégio de Aplicação (CA) atendendo aproximadamente 1.200 alunos. Quanto a graduação, a UFSC tem aproximadamente 29 mil estudantes matriculados em 107 cursos de graduação presenciais e 13 de educação a distância; em relação a pós-graduação a UFSC disponibiliza mais de 50 cursos de mestrado e doutorado acadêmicos, além de mestrado profissional e cursos lato sensu em nível de especialização (UFSC EM NÚMEROS, 2018; CARTA DE SERVIÇOS AO CIDADÃO, 2018).

Já, a universidade privada refere-se a Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI), fundada em 22 de setembro de 1964, de origem comunitária. Como tal, tem 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. Em relação a educação superior a UNIVALI 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).

#### 4.2 Custos na Universidade Federal de Santa Catarina

A Universidade Federal de Santa Catarina apresentou, no ano de 2018, um gasto total de R\$ 1.522.702.486,11, que corresponde ao valor do orçamento executado. Deste orçamento executado, R\$ 214.999.035,70 referem-se a gastos com o Hospital Universitário (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, visto que no ano de 2018 foram realizadas 8.485 consultas especializadas por mês, incluindo retornos e exames.

Além do HU, a UFSC destina parte do seu orçamento para o Restaurante Universitário (RU), especificamente R\$ 22.451.207,16. O RU 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, 2018).

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, 2018). Com isso, no ano de 2018 foi destinado R\$ 815.580,06 do orçamento total da UFSC para a BU, contribuindo para a capacitação de equipe, aquisição e tratamento da informação.

A evidenciação dos principais componentes das despesas realizadas da UFSC mostra que o custo para manter uma universidade pública é alto, visto que os principais interessados e beneficiados são os discentes. Assim, com o objetivo de evidenciar para a sociedade os resultados encontrados, a seguir, apresenta-se o custo por aluno da UFSC.

A Universidade Federal de Santa Catarina não possui sistemática de apuração dos custos dos programas e das unidades administrativas. Dessa forma, para 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, em seus Relatórios de Gestão (RG), uma série de indicadores de desempenho operacional, os quais são evidenciados anualmente no Relatório de Gestão, visto que a aplicação da referida metodologia é de responsabilidade do Departamento de Gestão da Informação (DPGI).

Assim, apresenta-se o custo corrente por aluno equivalente, que se refere ao custo por aluno da UFSC, conforme a equação da Figura 1.

Figura 1 - Equação do indicador custo corrente por aluno equivalente

Custo Corrente com/sem HU	=	Custo Corrente com/sem HU
Aluno Equivalente		AGE + APGTI + ARTI

Fonte: elaborado pelos autores com base em orientações para o cálculo dos indicadores de gestão (GRUPO DE CONTATO, 2010).

No quadro 1 evidenciam-se os componentes que integram o custo corrente, numerador da relação custo/aluno.

Quadro 1- Itens compositivos do custo corrente total com e sem custos com hospital universitário (em R\$)

Componentes	Valor (em R\$)
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/externo (docente)	0,00
(-) Despesa com afastamento país/externo (técnico-administrativo)	0,00
<b>Custo corrente com HU (incluindo 35% das despesas com HU)</b>	<b>1.195.260.543,19</b>
<b>Custo corrente sem HU (desconsiderando 100% das despesas com HU)</b>	<b>1.091.773.897,19</b>

Fonte: Elaborado pelos autores com base em orientações para o cálculo dos indicadores de gestão (GRUPO DE CONTATO, 2010).

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 o Quadro 1.

Vale ressaltar, ainda, que quando consideradas as despesas do HU, uma parcela é destinada para o ensino, ou seja, 35% das despesas com hospital universitário, o que equivale a R\$ 103.486.646,00, que compõe o custo corrente com HU. Diante disso, o custo corrente com HU da UFSC em 2018 foi de R\$ 1.195.260.543,19. Em contrapartida, no custo corrente sem HU, no qual são desconsideradas todas as despesas relativas ao hospital universitário, o custo equivale a R\$ 1.091.773.897,19.

O denominador da relação custo/aluno é composto pelo termo “aluno equivalente” que foi inspirado no modelo inglês elaborado por Higher Education Funding Council for England – HEFCE (SESu/MEC, 2005). 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 (GRUPO DE CONTATO, 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 é convertido em número equivalente de estudantes de tempo integral, através da seguinte equação:

Quadro 2- Equação do componente AGE

<b>AGE</b> = $\Sigma$ todos os cursos $\{ (NDI * DPC) (1 + [\text{Fator de Retenção}]) + ((NI - NDI) / 4) * DPC \} * [\text{Peso do grupo em que se insere o curso}]$
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;
Fator de Retenção e Peso do grupo calculados de acordo com metodologia da SESu.

Fonte: elaborado pelos autores com base em orientações para o cálculo dos indicadores de gestão (GRUPO DE CONTATO, 2010).

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

Quadro 3 - Componentes do cálculo aluno equivalente

<b>Aluno Equivalente = AGE + APGTI + ARTI</b>	<b>49.944,42</b>
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: elaborado pelos autores com base em orientações para o cálculo dos indicadores de gestão (GRUPO DE CONTATO, 2010).

De acordo com o Quadro 3, após calculados os componentes do aluno equivalente, o somatório de AGE + APGTI + ARTI resultou em 49.944,42 alunos equivalentes no ano de 2018. Dessa forma, após apresentada a memória de cálculo do indicador custo corrente por aluno equivalente da UFSC, conforme a metodologia do TCU, o custo por aluno da UFSC apresenta dois resultados: 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.

### 4.3 Custos na Universidade do Vale do Itajaí

A Universidade do Vale do Itajaí utiliza o valor do custo por aluno para análise de gargalos da 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 Direção de Planejamento e Finanças da UNIVALI (2020).

A UNIVALI, dentre suas atividades, possui 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 4.

Quadro 4 - Custos dos serviços prestados no ano de 2018 (em R\$)

<b>Custos com Serviços Prestados</b>	<b>Universidade</b>	<b>Hospital Universitário</b>	<b>Total</b>
Serviços de ensino e hospitalares	200.216.000,00	7.795.000,00	208.011.000,00

Fonte: elaborado pelos autores com base no relatório de sustentabilidade (UNIVALI, 2018).

Para calcular o custo por aluno, necessita-se apresentar o corpo discente da universidade. Dessa maneira, 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 5 - Corpo discente da Univali no ano de 2018

<b>Alunos matriculados</b>	<b>23.742</b>
Graduação	20.894
Pós-Graduação Lato Sensu	1.900
Pós-Graduação Stricto Sensu	948

Fonte: elaborado pelos autores com base no relatório de sustentabilidade (UNIVALI, 2018).

Após evidenciar as informações necessárias, primeiramente é calculado o custo por aluno incluindo os custos do Hospital Universitário. O cálculo é composto pelo valor dos gastos com serviço de ensino e hospitalares na universidade e hospital universitário dividido pelo total de alunos matriculados no ano de 2018, com isso chega-se num custo 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, referindo-se

a mesma quantidade de alunos matriculados no ano de 2018.

#### 4.4 Discussão dos Resultados

Os valores do custo por aluno anual com/sem HU encontrados na pesquisa ressaltam que ao serem adicionadas as despesas decorrentes do hospital universitário, o valor do custo por aluno aumenta. Ou seja, ao considerar os gastos com HU, o custo por aluno da UNIVALI aumenta em R\$ 328,32, ou seja, de R\$ 8.432,99 vai para R\$ 8.761,31. Já, o custo por aluno da UFSC, ao considerar o percentual de 35% referente a gastos com ensino no HU estabelecido pelo TCU, aumenta em R\$ 2.072,04, com isso o custo por aluno que se refere a R\$ 21.859,78 sem os gastos com HU vai para R\$ 23.931,82.

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 que mensurem 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 como material hospitalar, com o pessoal administrativo e com os profissionais de área de saúde, que não sofrem acréscimos devido à presença de alunos.

Diante disso, o custo por aluno anual na UFSC sem considerar os gastos do HU refere-se a R\$ 21.859,78. No entanto, a UNIVALI apresenta um custo por aluno anual no valor de R\$ 8.432,99 desconsiderando-se os gastos com HU.

Os resultados desta pesquisa apresentam resultados diferentes dos encontrados no estudo realizado por Soares, Mazon e Pedro (2010), pois observa-se uma diferença significativa entre os valores do custo por aluno. Os autores mencionados 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 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 métodos utilizados para encontrar o valor do custo por aluno, visto que no estudo de Soares, Mazon e Pedro (2010) foi utilizada uma única metodologia para as duas universidades, e nesta pesquisa, para a UFSC utilizou-se a metodologia proposta pelo TCU e na UNIVALI foi utilizado o método em que o valor gasto com custos de ensino é dividido pelo número de alunos matriculados.

Além disso, tal diferença pode ser atribuída ao objetivo das universidades privadas ao utilizar 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 ajuste nas matrizes curriculares e auxílio para redução de custos. 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.

O estudo de Soares, Mazon e Pedro (2010) também apresentou uma diferença significativa no valor do custo por aluno, e dentre as justificativas, a titulação dos professores é vista como fator determinante do aumento do custo nas universidades analisadas. Nesta pesquisa, 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\$ 249.317.000,00 a título de despesas com pessoal e encargos na UNIVALI, enquanto na UFSC o valor corresponde a R\$ 824.792.890,31, segundo o relatório de gestão (UFSC, 2018).

No Quando 6 apresenta-se a titulação do corpo docente das duas instituições analisadas,

pois tal fator influencia no custo.

Quadro 6 - Titulação do corpo docente da UFSC e UNIVALI

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

Fonte: elaborado pelos autores com base no relatório de sustentabilidade (UNIVALI, 2018) e UFSC em números (2018).

Como se pode observar no Quadro 6, o corpo docente da UNIVALI é composto por 1.272 professores, número que corresponde a 48,02% do corpo docente da UFSC, que detém 2.649 professores, sendo 2.274 doutores (85,84% dos docentes). No entanto, os docentes da UNIVALI, em sua maioria, são titulados como mestre, especificamente 643 professores, e apenas 25,24% são doutores. Assim, pode-se dizer que a quantidade de docentes com titulação é um fator determinante de aumento de salários e, conseqüentemente, aumento de custo.

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\$ 164.551.989,74, que foram empenhados em sua totalidade, de acordo com o relatório de gestão da universidade (UFSC, 2018). A destinação do recurso disponibilizado para projetos de pesquisa e extensão na UFSC beneficiou a emissão de mais de 70 mil certificados das ações de extensão e mais de mil projetos de pesquisa mantiveram-se ativos no ano de 2018.

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 as atividades extencionistas que visam contribuir para a formação profissional, ética e cidadã dos acadêmicos, promovendo o desenvolvimento regional (UNIVALI, 2018). Dessa forma, a UNIVALI destinou R\$ 3.103.807,00 dos seus recursos para incentivar a comunidade acadêmica nas atividades de pesquisa e extensão universitária. As atividades de pesquisa e extensão, diante do exposto, são fatores determinantes do aumento de custo nas universidades, visto que estas atividades nas universidades privadas são caracterizadas como complementares, enquanto as universidades públicas priorizam o ensino, pesquisa e extensão de forma igualitária, e isto pode ser observado de acordo com os valores destinados para tal.

## 5 Considerações Finais

A opinião pública sobre o tema custo por aluno em IES preconiza um discurso simplista do ponto de vista técnico e acadêmico. O cálculo do custo por aluno considerando-se o gasto total da universidade dividido pela quantidade de alunos não evidencia as particularidades das IES e, sendo assim, a heterogeneidade das universidades implicam que ao calcular o custo por aluno deve-se considerar os recursos disponíveis e os custos envolvidos.

Tanto a UFSC quanto a UNIVALI apresentam em sua estrutura um hospital universitário e, conseqüentemente, em suas demonstrações apresentam gastos com HU. O custo por aluno nas universidades foi calculado de duas maneiras: considerando-se os gastos com HU

e desconsiderando-se os gastos com HU. Com isso, o custo por aluno desconsiderando-se os gastos do HU na UFSC foi de R\$ 21.859,78, enquanto na UNIVALI foi de R\$ 8.432,99. Dentre os possíveis determinantes encontrados, verificou-se que adicionado os gastos com HU nas duas universidades, o valor do custo por aluno aumenta. Ou seja, na UNIVALI este aumento corresponde a R\$ 328,32, equivalendo a um custo por aluno de R\$8.761,31, e na UFSC ao adicionar os gastos com HU de R\$ 2.072,04 o custo por aluno corresponde a R\$ 23.931,82. Com isso, ao comparar o valor do custo por aluno nas IES, deve-se considerar a existência do Hospital Universitário, visto que adicionado os seus gastos, aumenta o valor do custo por aluno.

No estudo de Soares, Mazon e Pedro (2010) constatou-se que a titulação dos professores influencia no cálculo do custo por aluno. Nesta pesquisa, a UFSC destinou R\$ 824.792.890,31 do seu orçamento a título de despesas com pessoal e encargos, sendo que 85,84% do corpo docente são doutores. Em contrapartida, na UNIVALI foram destinados R\$ 249.317.000,00 para custeio das despesas com pessoal e encargos, a maioria do corpo docente da UNIVALI é composto por mestres e apenas 25,24% são doutores. Assim, pode-se considerar a quantidade de professores com titulação *stricto sensu* um fator determinante de aumento de custo na universidade, com reflexos diretos no cálculo do custo por aluno.

Verificou-se, também, os gastos relacionados às atividades desenvolvidas na UFSC e UNIVALI. No ano de 2018, a UFSC fez um investimento de R\$ 164.551.989,74 referentes a projetos de pesquisa e extensão, enquanto a UNIVALI esse valor chegou a R\$ 3.103.807,00. As IES desenvolvem atividades com ensino, pesquisa e extensão, porém a importância dada a cada uma dessas atividades está relacionada com o objetivo das IES. Ou seja, a UFSC caracteriza-se pela indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, e sendo assim, prioriza realizar todas as atividades de forma igualitária, assim como a destinação orçamentária. Em contrapartida, a UNIVALI incentiva a participação dos discentes em projetos de pesquisa e extensão, mas prioriza as atividades relacionadas ao ensino. Nota-se que os recursos disponibilizados para as atividades de pesquisa e extensão na UFSC são superiores aos destinados na UNIVALI e pode-se considerar um elemento determinante de aumento de custo e, automaticamente, um aumento no valor do custo por aluno da UFSC.

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, conseqüentemente, do custo por aluno. Os elementos geradores de custos variam de acordo com os objetivos das IES, e a comparação do custo por aluno em universidades devem considerá-los. Neste sentido, esta pesquisa contribui para que discursos simplistas sobre o tema custo por aluno que rodeiam a opinião pública do ponto de vista técnico e acadêmico sejam fundamentados, ou seja, ao evidenciar o custo por aluno das IES sejam considerados os elementos compositórios do cálculo no intuito de demonstrar a influência dos geradores de custos nas universidades.

Quanto às limitações deste estudo, pode-se apontar a falta de detalhamento e disponibilização de dados da universidade privada, o que prejudica uma análise comparativa entre as duas universidades analisadas. Diante disso, sugere-se para estudos futuros a realização de uma análise comparativa do custo por aluno em IES calculado de forma igualitária.

## 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. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência? **Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 9, n. 2, p. 115-125, 2004.

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.

BRASIL. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). Censo da Educação Superior 2018: notas estatísticas. Brasília, 2019.

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.

CARTA DE SERVIÇOS AO CIDADÃO, UFSC. 2018. Recuperado em 07 ago. 2020, de [https://cartadeservicos.ufsc.br/files/2015/08/Carta\\_de\\_servi%C3%A7os\\_2018.pdf](https://cartadeservicos.ufsc.br/files/2015/08/Carta_de_servi%C3%A7os_2018.pdf)

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.

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 de Especialização 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.

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

GRUPO DE CONTATO – Tribunal de Contas da União (TCU); Secretaria da Educação Superior (SESu/ MEC); e Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **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](http://files.ufgd.edu.br/arquivos/arquivos/78/PLANEJAMENTO/Manual_indicadores_TCU_2010.pdf)

HALFFMAN, W.; RADDER, H. Manifesto Acadêmico: de uma Universidade Ocupada a uma Universidade Pública. **Revista Adusp - Associação dos Docentes da Usp**: (Ainda é) tempo de reagir, São Paulo, 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.

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.

MAGALHÃES, E. A.; SILVEIRA, S. F. R.; MAGALHÃES, E. M.; WAKIM, V. R. Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Uma Análise das Metodologias de Apuração do Custo por Aluno. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA DA ANPAD, 7. 2016, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo, 2006. p. 1-16.

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. **RAGC**, 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.

NEZ, E.; SILVA, R. T. P. Uma discussão sobre o ensino na universidade para a “além” da sociedade do conhecimento. **Revista Panorâmica online**, v. 22, p. 65-79, 2017.

NUNES, G. C.; NASCIMENTO, M. C. D.; ALENCAR, M. A. C. Pesquisa científica: conceitos básicos. **Id on Line Revista de Psicologia**, v. 10, n. 29, p. 144-151, 2016.

PEÑALOZA, V. **Um modelo de análise de custos do Ensino Superior**. 1998. 47 f. Tese - Núcleo de Pesquisas Sobre Ensino Superior da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

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.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista brasileira de história & ciências sociais**, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2009.

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 <https://pt.scribd.com/document/426720014/Relatorio-de-Sustentabilidade-2018-Universidade-do-Vale-do-Itajai>

SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; COSTA, P. S. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 2, p. 243-260, 2004.

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.

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) - Curso de Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública Para O Desenvolvimento do Nordeste, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Recife, 2014.

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.

SOUZA, A. A.; DUQUE, F. S. L.; TERRA, A. C. L.; OLIVEIRA, L. F. O custo do ensino de graduação e pós-graduação em instituições de ensino superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18. 2011, Rio de Janeiro. **Anais [...]** . Rio de Janeiro, 2011. p. 1-16.

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.

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>

UFSC EM NÚMEROS. 2018. Recuperado em 07 ago. 2020, <http://dpgi.seplan.ufsc.br/ufsc-em-numeros/>

UFSC, Relatório de Gestão-Universidade Federal de Santa Catarina. 2018. 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, Restaurante Universitário. 2020. Recuperado em 18 ago. 2020, de <https://ru.ufsc.br/missao/>

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>

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.