

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA
SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

**Análise Comparativa de Custos Entre
Uma Universidade Pública e Uma Universidade Privada**

**Álvaro José de Souto
José Nilson Reinert**

RESUMO

No Brasil, são frequentes as críticas às instituições federais de ensino superior, no que se refere ao custo por aluno. Muitas críticas também são dirigidas às universidades privadas, acusadas de não produzirem pesquisa e extensão. Entretanto, são raras as críticas que se apóiam em evidências empíricas. O presente artigo é o resumo de uma dissertação de mestrado e tem como objetivo fazer uma análise comparativa dos custos entre uma universidade pública e uma universidade privada. Foram selecionadas, para a pesquisa, a maior universidade pública e a maior universidade privada do Estado de Santa Catarina. Para execução da análise comparativa utilizou-se a metodologia de custos denominada de ABCd - Custeio Baseado nas Atividades Docentes das universidades, elaborado por uma pesquisa do Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, com o objetivo de apuração de custos em IFES - Instituições Federais de Ensino Superior. Este método teve sua aplicabilidade testada numa universidade privada, através deste trabalho dissertativo, que tem como hipótese e constatação, a existência de diferenças significativas de custos nas atividades fim, da universidade pública quando comparada com a universidade privada.

Palavras chaves: Administração universitária. Gestão de custos. Metodologia ABCd.

1 INTRODUÇÃO

A educação é hoje um dos setores da economia que mais cresce no Brasil e no mundo. Esse crescimento vem acontecendo no setor público e principalmente no setor privado. Com o expressivo número de estudantes a espera de uma oportunidade para ingressar no sistema de ensino superior público e gratuito, o que se discute hoje é a questão do aumento no número de vagas nos cursos das universidades públicas.

Em linhas gerais, as universidades públicas brasileiras não têm seus orçamentos calculados com base em critérios objetivos de planejamento. A inexistência de um sistema de custos ou de base de dados organizada e abrangente ou, ainda, a apuração incorreta dos dados, acarreta na ineficiência da gestão dos escassos recursos.

A Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, reforça a preocupação em conhecer os custos no serviço público, em seu art. 50, § 3º, onde foi estabelecido que “a administração pública manterá sistema de custos que permita avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2004c).

Porém, a grande maioria dos sistemas propostos até então, na tentativa de evidenciar os custos nas universidades, parece não satisfazer às necessidades dos gestores, dificultando os processos decisórios e a avaliação do desempenho institucional. Além disso, cada um emprega diferentes metodologias, limitando possíveis comparações entre Instituições. Daí a necessidade de um sistema que seja comum a todas as IES - Instituições de Ensino Superior, pelo menos nos seus aspectos mais gerais.

O ensino superior no Brasil não apresenta um conjunto de dados organizados que possibilite enquadrar as instituições em seus vários aspectos. Os dados estatísticos existem em razoável volume e periodicidade, mas ainda sem objetividade são, muitas vezes, precários e pouco abrangentes.

Um sistema de custos adequado às peculiaridades das IES, se faz essencial; serve como fonte de informações gerenciais, visa à melhoria da eficácia e permite uma gestão efetivamente autônoma (PETER, 2003). Sem medida de custos não há medida de eficiência, uma vez que esta é obtida através da relação do resultado com o custo para obtê-lo.

Visando elaborar um método, para se chegar a uma base de informações confiável e possível de proporcionar as instituições universitárias e também ao governo e a sociedade, leituras e comparações, referentes aos custos de diferentes instituições universitárias, Reinert (2005a), elaborou um método denominado ABCd.

Esse método tem particular importância num país como o Brasil, em desenvolvimento, que precisa otimizar seus recursos também no segmento do ensino superior. Neste sentido, este trabalho tenta contribuir com a sociedade, aplicando tal metodologia de custos, fazendo uma análise comparativa, apontando não somente a eficiência ou não de uma metodologia, mas também o que as instituições tem gastado com ensino, pesquisa e extensão.

2 LITERATURA

A contabilidade de custos originou-se da contabilidade financeira, no início da idade média, afirma Guimarães (2000). Da época dos artesãos até os dias de hoje, inúmeras alterações ocorreram em processos produtivos, como os avanços tecnológicos e a movimentação dos mercados, trazendo uma necessidade de evolução das técnicas de custeio.

Segundo Sá (2000), as mudanças nos regimes de contabilidade de custos vêm desde a última grande guerra mundial, na década de 40. Alguns trabalhos mostravam que a contabilidade deveria acompanhar o progresso dos sistemas de produção.

Para VanDerbeck (2003), a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que os gestores precisam para controlar as operações atuais e planejar para o futuro.

A necessidade de apurar ou não os custos das organizações é imposta mais pela concorrência do que a livre consciência de gerir o empreendimento com informações fidedignas do ambiente interno e externo da empresa, principalmente nos dias atuais, em que a globalização da economia tornou o mercado bastante competitivo.

Em um mercado de grandes disputas por clientes, o conhecimento e a arte de bem administrar são fatores determinantes do sucesso de uma organização. Portanto, não se pode relegar os cálculos de custos a um plano secundário, pois eles são ferramentas auxiliares da boa administração.

Nesse sentido, Riccio (2000) afirma que:

“A crescente competitividade em todos os tipos de mercados tornou a informação de custos uma das bases mais importantes da contabilidade gerencial. Incrementou a ligação da contabilidade com outras disciplinas e

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

gerou novos paradigmas na gestão empresarial. A busca de respostas cada vez mais precisas para os problemas das empresas fez crescer as discussões e a pesquisa em torno das metodologias de custeio e da informação de custos”.

No livro “A Relevância da Contabilidade de Custos”, Johnson & Kaplan (1996), mesmo traçando um perfil sobre a obsolescência dos sistemas atuais de contabilidade gerencial, afirmam que nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e de enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de contabilidade gerencial, por si sós, não levarão a organização ao fracasso. Tampouco sistemas de contabilidade gerencial excelentes irão assegurar seu sucesso. Mas eles podem contribuir para o declínio ou sobrevivência das organizações.

Para tanto, os administradores não podem prescindir de um sistema de custos como instrumento de melhoria de eficiência e rentabilidade, pois, apesar de não garantir o sucesso do empreendimento, um sistema de custos oferece informações úteis, organizadas e oportunas para as atividades de controle dos processos internos, avaliação do custo e rentabilidade dos produtos oferecidos.

2.1 MÉTODO ABC - CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O Custeio Baseado em Atividades – *Activity Based Costing* (ABC), é um método poderoso aplicável a qualquer tipo de organização. Mesmo tendo suas origens nas fábricas, muitas organizações que prestam serviços, também estão obtendo benefícios com o uso do ABC (KAPLAN e COOPER, 2000).

Enquanto os métodos de custeio tradicionais ou clássicos se preocupam somente com exatidão e precisão dos números, o ABC busca, nesses mesmos números, as atribuições que assegurem a acurácia necessária à gestão baseada em atividades (NAKAGAWA, 2001). A idéia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que relacionem os produtos e essas atividades. Isso porque, esse método pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos (BORNIA, 2002).

2.2 MÉTODO ABCD – CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES DOCENTES

O Método ABCd - Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades - é uma proposta de apuração de custo para as Instituições Federais de Ensino Superior - IFES, brasileiras. Essa proposta teve como base outros modelos já testados e viabilizados em Instituições Públicas do Ensino Superior no Brasil. O método é resultado de uma pesquisa de dissertação, desenvolvida pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, por Clio Reinert (REINERT, 2005a). Segundo a autora, este método é uma proposta simples e econômica de apurar custos e se enquadra na realidade das IES brasileiras.

O ABCd, tem a hora atividade docente como base principal de alocação de custo. 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 em qualquer outro espaço, desde que a atividade seja referente à atividade de ensino, teórica ou prática, à atividade de pesquisa ou de extensão. O custo da hora atividade docente será sempre o mesmo, na medida em que trabalha com seu custo médio.

É fundamental ressaltar, que o método adotado, subtrai os custos que não estão vinculados às atividades fim. Portanto, subtrai-se do orçamento geral: custos com inativos, aposentados e pensionistas; precatórios; hospital e restaurantes universitário; moradia estudantil; editora; e

imprensa.

Essa proposta, em princípio, não considera os custos referentes a obras e instalações. 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. Ainda em relação a obras, as distorções podem ser muito grandes não só em função do número de prédios, mas também do nível de sofisticação que cada construção recebe.

Os autores argumentam que, do ponto de vista físico, algumas instituições já se encontram consolidadas, enquanto outras continuam ampliando suas instalações. O aprimoramento exigido para contabilizar este custo parece ser outro motivo relevante e limitante, pois devem ser consideradas todas as obras, conhecer o tempo de existência de cada uma delas e fazer seu custo de depreciação. Se a instituição achar interessante conhecer todos estes custos, chegará a resultados mais precisos, porém, o custo operacional de acompanhamento deverá ser levado em consideração.

3 METODO

Esta pesquisa é uma análise comparativa, de natureza predominantemente quantitativa, mas também qualitativa, documental e descritiva. Considerando-se os objetivos da pesquisa, foram formuladas as seguintes questões: Qual o custo das atividades fins (pesquisa, ensino e extensão), nas universidades pesquisadas? O método ABCd tem aplicabilidade em universidade privada? O estudo foi realizado em duas universidades catarinenses, sendo elas, uma federal e a outra fundacional/privada, a saber: - UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina e UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí. Estas duas instituições foram escolhidas tendo em vista o acesso disponibilizado pelos gestores, localização geográfica e tamanho equivalente.

A Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, foi criada em 1960, atualmente, possui 39 cursos de graduação com 52 habilitações, 88 cursos de especialização, 48 cursos de mestrado e 33 cursos de doutorado, totalizando 29.895 estudantes de ensino superior matriculados. A Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, é uma das maiores instituições de ensino superior do Brasil. Sua instalação aconteceu em 21 de março de 1989, atualmente, são mais de 30 mil alunos, mais de 50 cursos superiores. Conta ainda com cerca de 36 cursos de especialização/aperfeiçoamento, 9 cursos de mestrados e 2 doutorados.

Num primeiro momento, fez-se uma revisão da bibliografia existente sobre custos e gestão universitária. Foram consultados livros, revistas, internet e outros periódicos, com informações sobre o assunto. Através deste levantamento bibliográfico, foi realizado o embasamento teórico da pesquisa para posterior discussão dos resultados. Foram utilizados os dados documentais da instituição. De posse de todas as informações obtidas, partiu-se para a análise e a interpretação dos dados, de acordo com os objetivos propostos.

4 RESULTADOS

Com base na pesquisa realizada nas duas IES e respeitando o método ABCd, proposto por Reinert (2005a), faz-se a seguir, o comparativo dos custos entre a UFSC e a UNIVALI, tendo como base dos dados o ano de 2004.

Antes de dar início às análises específicas, se fez necessário entender como chegar ao valor do *custo das atividades de nível universitário*, apontado na tabela comparativa de custos, anexada ao presente artigo. Este custo, é importantíssimo, pois, a partir dele, se desdobram todos os outros.

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

Para se chegar ao *custo das atividades de nível universitário*, Reinert (2005a), orienta seguir quatro passos. O primeiro, é definir o *total de recursos a ser considerado na instituição*; segundo, obter o *custo da instituição não vinculado direta e indiretamente às atividades fim*; terceiro, subtrair o custo da instituição não vinculado direta e indiretamente às atividades fim do total de recursos considerado, obtendo assim, o *custo total vinculado direta e indiretamente às atividades fim*. No quarto passo, para se chegar ao *custo das atividades de nível universitário*, deve-se subtrair do custo total vinculado direta e indiretamente às atividades fim, os custos das atividades que não são de nível universitário, como de creches, colégio aplicação, colégios agrícolas e parcela de custo da administração universitária.

Após seguir os quatro passos descritos, alcança-se o *custo das atividades de nível universitário*, que dividido pelo total de horas semanais de atividades docentes fim, resulta no valor do *custo hora-semana da atividade fim*. Este valor, multiplicado ao número de horas de pesquisa, ensino ou extensão identifica o custo das diferentes atividades fins da instituição, conforme demonstrado a seguir.

4.1. CUSTO ANUAL DA PESQUISA NA UFSC E NA UNIVALI.

O primeiro quadro, mostra o comparativo do custo anual da pesquisa nas duas Universidades. Este custo pode ser obtido, ao se multiplicar o *custo hora-semana da atividade fim* pelo número de horas de pesquisa em cada uma das instituições.

Quadro 01 – Custo anual da pesquisa na UFSC e na UNIVALI.

Custo anual da pesquisa na UFSC e na UNIVALI.	
UFSC	UNIVALI
R\$ 54.539.625,93 (1)	R\$ 5.479.836,52 (2)

Fonte: (1) Reinert (2005b);

(2) Calculado pelo autor, com base em dados fornecidos pela UNIVALI.

Percebe-se, no comparativo do custo anual da pesquisa entre as duas instituições, um valor bem menor na Universidade do Vale do Itajaí. O valor total da pesquisa das duas Universidades, quando dividido pelo respectivo número de estudantes, aponta um investimento de apenas 11% na Universidade Privada, se comparado ao investimento em pesquisa constatado na Universidade Pública.

Acredita-se que o resultado se explique pelo menor número de cursos de pós-graduação encontrado na Universidade Privada; pela falta de políticas de recursos humanos, como a de dedicação exclusiva e pelo menor índice de titulação dos professores da Universidade Privada, aqui pesquisada.

A UNIVALI pratica o regime conhecido como horista, onde o número de professores com dedicação exclusiva não ultrapassa 30%, já a UFSC, possui um regime de trabalho, em que mais de 90% dos professores são de dedicação exclusiva. Outro fator relevante é o menor índice de titulação dos professores da Universidade Particular pesquisada: a UNIVALI possui 68% de docentes mestres e doutores, contra 93% de mestres e doutores da UFSC.

4.2. CUSTO ANUAL DA EXTENSÃO NA UFSC E NA UNIVALI.

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

O segundo quadro comparativo, corresponde ao custo anual da extensão nas duas Universidades. Este custo pode ser obtido, ao se multiplicar o *custo hora-semana da atividade fim* pelo número de horas de extensão, em cada instituição.

Quadro 02 – Custo anual da extensão na UFSC e na UNIVALI.

Custo anual da extensão na UFSC e na UNIVALI.	
UFSC	UNIVALI
R\$ 27.334.031,63 (1)	R\$ 3.854.936,12 (2)

Fonte: (1) Reinert (2005b);

(2) Calculado pelo autor, com base em dados fornecidos pela UNIVALI.

O número constatado na UNIVALI, quando dividido pelo número de alunos de ensino superior, resulta em apenas 15,4%, do valor investido pela UFSC.

Esse quadro, acredita-se, é da mesma forma que o anterior, influenciado, pela política de carga horária (horista *versus* dedicação exclusiva) e pela maior titulação dos docentes da Universidade Federal.

Outro fator que acredita-se interfere, é a parceria da Universidade Federal com o governo estadual e federal, para administrar, fortalezas, museus e projetos governamentais. A extensão da Universidade Particular tem orçamento próprio e apesar de ter valor inferior vem se expandindo, tendo substancial valor nas comunidades em que os projetos são executados.

4.3. CUSTO ANUAL DE ENSINO DE GRADUAÇÃO POR ESTUDANTE NA UFSC E NA UNIVALI.

Obtem-se esse custo, multiplicando-se o percentual de horas de ensino de graduação, pelo valor total do custo das atividades de ensino superior. O resultado, que será o do custo de ensino de graduação, dividido pelo número de alunos da graduação, resulta no custo anual do ensino de graduação por estudante.

Quadro 03 – Custo anual de ensino de graduação por estudante na UFSC e na UNIVALI.

Custo anual do ensino de graduação por estudante na UFSC e na UNIVALI.	
UFSC	UNIVALI
R\$ 7.924,93 (1)	R\$ 4.723,67 (2)

Fonte: (1) Reinert (2005b);

(2) Calculado pelo autor, com base em dados fornecidos pela UNIVALI.

Observa-se, neste comparativo do custo anual de ensino de graduação por estudante, uma grande diferença. O valor na UNIVALI é, aproximadamente, 59,7% do valor da UFSC.

Neste caso, acredita-se, o regime horista, influencia a favor do baixo custo do ensino de graduação, constatado na Universidade Privada, já que os professores são contratados somente quando apontada real necessidade. Enquanto que, nas Universidades Públicas, mesmo se não exista estudantes interessados na oferta de uma determinada disciplina, os professores terão sua carga horária mantida, tendo em vista que não serem horista, mas profissionais de dedicação exclusiva.

4.4 CUSTO ANUAL DE ENSINO DE PÓS-GRADUAÇÃO POR ESTUDANTE NA UFSC E NA UNIVALI.

Multiplicando o percentual de horas de ensino de pós-graduação, pelo valor total do custo das atividades de ensino superior, obtém-se o custo de ensino de pós-graduação, que dividido pelo número de alunos da pós-graduação, resulta no custo anual do ensino de pós-graduação por estudante.

Quadro 04 – Custo anual de ensino de pós-graduação por estudante na UFSC e na UNIVALI.

Custo anual do ensino de pós-graduação por estudante na UFSC e na UNIVALI.	
UFSC	UNIVALI
R\$ 4.527,48 (1)	R\$ 5.180,94 (2)

Fonte: (1) Reinert (2005b);

(2) Calculado pelo autor, com base em dados fornecidos pela UNIVALI.

O custo de ensino de pós-graduação, num comparativo com o custo de ensino da graduação, apresenta-se de forma mais equilibrada entre as duas Instituições.

Esta menor diferença é, provavelmente, derivada da regulamentação e avaliação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Pois para que os programas de pós-graduação sejam bem avaliados e recomendados, este órgão considera, dedicação exclusiva, titulação, publicações, entre outros parâmetros, para que as Universidades tenham ou não seus cursos recomendados. Por esse motivo, acredita-se os investimentos acabam se tornando parecidos nas Instituições pesquisadas.

Pelo fato dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* da Universidade Privada serem de certa forma recentes e por terem o objetivo de crescer e se consolidar, necessitam de boa avaliação do órgão regulador, acredita-se, por isso tem recebido os investimentos adequados, a carga horária em regime de dedicação exclusiva recomendada.

4.5 CUSTO ANUAL POR ESTUDANTE DE GRADUAÇÃO NA UFSC E NA UNIVALI.

Multiplicando-se o *custo hora-semana da atividade fim* pelo número de horas de ensino e número de horas de orientação para graduação, chega-se 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.

Quadro 05 – Custo anual por estudante de graduação na UFSC e na UNIVALI.

Custo anual por estudante de graduação na UFSC e na UNIVALI.	
UFSC	UNIVALI
R\$ 8.511,71 (1)	R\$ 5.901,25 (2)

Fonte: (1) Reinert (2005b);

(2) Calculado pelo autor, com base em dados fornecidos pela UNIVALI.

Percebe-se, no quadro anterior, um menor valor no custo do estudante de graduação da Universidade Privada em relação à Universidade Pública. Acredita-se que o resultado é bastante

influenciado pelo fato de a Universidade Pública ter um quadro docente com um número bastante superior de professores com dedicação exclusiva. Pois a diferença é bastante significativa, no que se refere ao regime de trabalho. Na Universidade Federal, mais de 93% dos professores trabalham 40 horas semanais, enquanto na Universidade Particular pesquisada, tem-se um número menor que 30% dos professores trabalhando 40 horas semanais.

4.6 CUSTO ANUAL POR ESTUDANTE DE PÓS-GRADUAÇÃO NA UFSC E NA UNIVALI.

O quadro seguinte, traz o custo anual por estudante de pós-graduação *stricto sensu* (mestrado e doutorado), das duas Universidades.

Para se chegar ao custo anual por estudante de pós-graduação, multiplica-se o *custo hora-semana da atividade fim* pelo número de horas de ensino e número de horas de orientação para pós-graduação. Obtém-se, assim, o valor do custo de ensino e orientação da pós-graduação. Somando o custo de ensino e orientação da pós-graduação, tem-se o custo total anual de pós-graduação, que dividido pelo número de alunos resulta no custo anual por estudante de pós-graduação.

Quadro 06 – Custo anual por estudante de pós-graduação na UFSC e na UNIVALI.

Custo anual por estudante de pós-graduação na UFSC e na UNIVALI.	
UFSC	UNIVALI
R\$ 9.688,07 (1)	R\$ 8.121,07 (2)

Fonte: (1) Reinert (2005b);

(2) Calculado pelo autor, com base em dados fornecidos pela UNIVALI.

Observa-se, no quadro anterior, uma diferença menor, no custo por estudante de pós-graduação, do que a existente no custo do aluno de graduação. Acredita-se que o maior equilíbrio é derivado, mais uma vez, da regulamentação e avaliação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Quando comparado, somente o custo do ensino por estudante de pós-graduação, a diferença apresenta-se menor entre as duas Universidades, inclusive, sendo o custo um pouco maior na Universidade Privada, conforme argumentado no item 4.4. Isso se explica porque o número de horas destinado à orientação é de uma hora/aula semanal por orientação na UNIVALI e de duas horas/aula semanais por orientação na UFSC. Este fator faz com que o custo da orientação na Universidade Pública seja praticamente o dobro em relação à Universidade Privada, o que influencia no custo do estudante de pós-graduação, já que este é resultante da soma do custo de ensino e orientação.

4.7 APLICABILIDADE DO MÉTODO ABCD NA UNIVERSIDADE PRIVADA

O método ABCd – Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades, proposto por Reinert (2005a) e utilizado por esta pesquisa, mostrou-se eficiente, orientador e fácil de ser utilizado. Permitiu que se chegasse aos custos e conseqüentes análises, através de uma metodologia bastante simplificada.

Porém, para se chegar aos resultados com mesmo padrão e critério na Universidade Pública e Privada, algumas adaptações se fizeram necessárias, conforme exposição a seguir.

Na Universidade Federal de Santa Catarina, há uma diferença no regime de trabalho em relação à Universidade do Vale do Itajaí. Na primeira, cada hora de um professor na sala de aula é

multiplicada por um fator de até 2,5, para atividades extra-classe, como correção de provas e preparação das aulas. No ano de 2004, este índice apresentou-se com uma média de 2,19. Na Universidade Particular, por ter um regime horista, não há essa multiplicação pelo número de horas do professor na sala de aula. Tendo em vista que o método ABCd foi confeccionado para Universidade Públicas, fizeram-se necessárias algumas adequações, para possibilitar a análise comparativa. Por isso, o número de horas apurado na Universidade particular foi multiplicado pelo mesmo índice, nesse caso, 2,19.

Também o número de créditos varia de uma instituição para outra. Na Universidade Federal de Santa Catarina, um crédito equivale a 18 horas-aula, enquanto que na UNIVALI um crédito corresponde a 15 horas-aula. Essa diferença influencia na planilha, na medida que em algumas situações se faz necessária a multiplicação pelo número de créditos.

Atenção especial também foi destinada aos custos com precatórios, pessoal inativo (aposentados e pensionistas), moradias estudantis restaurantes e hospitais universitários. Ao analisar a aplicabilidade do método na Universidade Privada, cabe também ressaltar, que custos como os mencionados acima nem sempre são existentes nas Instituições Privadas, por isso não constam na planilha ABCd, apresentada, como anexo, neste trabalho. A Universidade Privada não possui precatórios, tampouco custos com pessoal inativo, que quando aposentados ou pensionistas, passam a ser custo da previdência; restaurantes universitários são comuns em todas as IES, no entanto nas IES particulares, na maioria das vezes, os mesmos não são subsidiados. No que corresponde às moradias estudantis, da mesma forma, não há custos por não haver existência das mesmas nas IES privadas. Quanto aos custos com os hospitais universitários: no caso específico da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, o hospital universitário tem uma contabilidade separada, ligada diretamente a Fundação mantenedora da Instituição. Cabe, quando aplicar o método em outras instituições verificar de que forma a contabilidade enquadra tais custos e se tiver ligado a Universidade, retirar conforme orienta a metodologia.

Pela complexidade que é apurar custos de uma Instituição de Ensino Superior e pela variedade e falta de padrão de outros métodos de apuração de custos, o Método ABCd mostrou-se uma boa opção. É um método novo, que reúne considerações de diversos autores renomados na área e que, ao ser aplicado em uma Universidade Privada, precisou de poucas adaptações, com resultados totalmente satisfatórios. Cabe agora aplicar em outras instituições Públicas e Privadas com o objetivo de novos testes e ajustes.

5 CONCLUSÃO

Baseando-se no estudo efetuado chegou-se a algumas conclusões, sugestões e recomendações, apontadas a seguir.

Considerando a pesquisa realizada, constatou-se, através das análises comparativas, que a UFSC, faz maior investimento em ensino, pesquisa e extensão. Considerando-se, pesquisa e extensão, o valor investido pela Universidade Federal de Santa Catarina é mais do que seis vezes maior do que na Universidade do Vale do Itajaí, a universidade privada pesquisada. No entanto, a pós-graduação, uma área que há alguns anos tinha maior investimento na universidade pública agora aparece com menor disparidade entre as duas instituições universitárias. O número de cursos na universidade privada continua sendo menor, mas o investimento por aluno é mais equilibrado entre as duas universidades, principalmente quando relacionado ao ensino.

Pode-se evidenciar, que a UNIVALI vem buscando cumprir com o ideal de universidade, que é o investimento não só em ensino, mas também em pesquisa e extensão. Não ter apontado

investimento equivalente ao feito pela UFSC não descaracteriza a instituição privada como universidade. O menor investimento em pesquisa e extensão na universidade privada deve motivar seus dirigentes a discutir metas e parâmetros mais equilibrados, adotando instrumentos de melhoria contínua e distribuição de verbas, de forma a justificar o conceito de universidade.

A crítica de que a instituição pública é onerosa e desperdiça recursos não pode ser confirmada, tampouco rejeitada, por esta pesquisa. O que se pode evidenciar pela mesma, é um maior investimento por parte da UFSC.

A hipótese de que existem diferenças significativas de custos, nas atividades fins, entre universidades públicas e universidades privadas, foi verificada no âmbito das duas instituições pesquisadas. No que se refere a ensino de graduação, pesquisa e extensão, realmente há diferenças significativas de custos. A excessão está na análise dos custos de pós-graduação, que são aproximados nas duas instituições, em função de regras bem estabelecidas e cobradas pelos órgãos governamentais.

Sugere-se aos gestores de instituições de ensino superior, que apliquem o método ABCd-Universidade em suas organizações, afim de conhecer os valores investidos e fazer comparativos, referentes aos custos de ensino, pesquisa e extensão.

Recomenda-se a continuidade da pesquisa, fazendo recortes de tempo, para que se possa perceber que tipo de evolução vem ocorrendo, tanto na universidade pública, quanto na universidade privada.

Recomenda-se, ainda, que novas pesquisas sejam executadas em instituições equivalentes de outros Estados e até mesmo outros países e que se divulgue os resultados obtidos, através dos diferentes meios de publicações, a fim de dar aos gestores universitários subsídios para conquista de maior eficiência na administração de suas universidades e mais oportunidades àqueles jovens que, ainda estão fora do ensino superior.

Ressalta-se a importância, de na continuidade da pesquisa, se utilizar o mesmo método para as análises comparativas. Lembra-se, que a evolução da pesquisa e da ciência esta diretamente ligada não só a continuidade, como também aos registros, às publicações e principalmente ao rigor científico.

REFERÊNCIAS

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

_____. Lei Complementar n. 101/2000, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providencias**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 3 nov. 2004c.

GUIMARÃES, K. M. S. **A Evolução da Contabilidade de Custos até a Era da Globalização**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, p. 93-98, 2000.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo & Desempenho** – Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

GAETANI, F. e SCHWARTZMAN, J. **Indicadores de produtividade nas Universidades Federais**. São Paulo - NUPES, 1991.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

PETER, M. G. A.; MARTINS, E.; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing**. Anais da XXVII Reunião Anual da ANPAD, São Paulo, 2003.

REINERT, Clio. **Metodologia para Apuração de Custos nas IFES Brasileiras**. Dissertação do Curso de Pós-Graduação em Administração. Florianópolis: UFSC, 2005a.

REINERT, J. Nilson. **Método ABCd – Universidade: para apuração de custos de ensino em IFES**. Congresso Internacional de Custos. Itapema (SC), 2005b.

RICCIO, Edson Luiz. **Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, 124: 68-75, jul/ago, 2000.

SÁ, A. L. de. **A modernidade de Custos de Produção**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade. Porto Alegre, p. 46-49, 2000.

VANDERBECK, Edward J.; NAGI, Charles F. **Contabilidade de Custos**. Tradução Robert Brian Taylor; 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

ANEXO

Quadro 13 – Quadro ABCd – Universidade: comparativo de Custos entre UFSC e UNIVALI.

Quadro comparativo de custos entre UFSC e UNIVALI		
	UFSC	UNIVALI
	R\$ 423.798.371,00	
(+) Recursos totais repassados pelo Tesouro	(1)	-
(+) outros recursos contabilizados pela Instituição		R\$ 171.064.039,00
	R\$ 9.656.194,81 (1)	(2)
(+) receita de pesquisa, ensino e extensão		R\$ 147.600.637,00
		(2)
(+) verbas públicas para custeio		R\$ 1.405.299,00 (2)
(+) faturamento de serviços		R\$ 4.514.060,00 (2)
(+) outras receitas		R\$ 2.832.615,00 (2)
(-) despesas extra-orçamentárias de montante não confiável		
(=) Custo total vinculado direta e indiretamente às atividades fim.	R\$ 433.454.565,81	R\$ 171.064.039,00
(-) Custo com pessoal inativo (aposentados e pensionistas);		
aposentados	R\$ 72.492.777,57	
	(1)	-
pensionistas	R\$ 9.975.939,40 (1)	-
(-) Custo com precatórios;	R\$ 9.601.234,00 (1)	-
(-) Custo dos órgãos de saúde: hospitais, maternidades e clínicas odontológicas;	R\$ 32.219.800,20	
	(1)	-
(-) Custo do Restaurante Universitário;	R\$ 1.520.940,10 (1)	

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO
SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

(x) número de créditos	18	15
(=) custo anual das atividades de ensino superior	R\$ 170.395.231,09	R\$ 128.523.666,28
(x) % horas de ensino de graduação no total destas atividades	0,86	0,97
(=) custo anual de ensino de graduação	R\$ 146.539.898,74	
	**	R\$ 124.860.741,79
por aluno	R\$ 7.924,93	R\$ 4.723,67
(x) % horas de ensino de pós-graduação no total destas atividades	0,14	0,03
(=) custo anual do ensino de pós-graduação	R\$ 23.855.332,35	R\$ 3.662.924,49
por aluno	R\$ 4.527,49	R\$ 5.180,94
(x) horas-semana de atividades de orientação superior	14.743 (6)	20.742 (10)
(x) número de créditos	18	15
(=) custo anual das atividades de orientação superior	R\$ 37.871.029,82	R\$ 33.205.600,08
(x) % horas de orientação de graduação no total destas atividades		
(=) custo anual de orientação dos estudantes de graduação	R\$ 10.850.114,87	
	***	R\$ 31.126.929,52
(x) % horas de orientação de pós-graduação no total destas atividades		
(=) custo anual de orientação dos estudantes de pós-graduação	R\$ 27.191.084,54	
	****	R\$ 2.078.670,57
por aluno	R\$ 5.160,58	R\$ 2.940,13
custo da graduação	R\$ 157.390.013,61	R\$ 155.987.671,31
(/) n. de matrículas	18.491 (6) *****	26.433 (10)
(=) custo por estudante de graduação	R\$ 8.511,71	R\$ 5.901,25
custo da pós-graduação	R\$ 51.046.416,89	R\$ 5.741.595,05
(/) n. de matrículas	5.269 (8)	707 (10)
(=) custo por estudante de pós-graduação	R\$ 9.688,07	R\$ 8.121,07
(/) total de horas atividade docente	136.046 (6)	112.756 (10)
atividade docente fim	112.950 (6)	106.856 (10)
Formação	7.806 (6)	816 (10)
Administração	15.290 (6)	5.084 (10)
(=) custo hora-semana de atividade docente	R\$ 2.132,66	R\$ 1.517,12
(/) horas-aula - UFSC	18	
(/) horas-aula - UNIVALI		15
(=) custo hora-aula de atividade docente	R\$ 118,48	R\$ 101,14
(x) horas de administração docente	15.290 (6)	5.084 (10)
(=) custo hora-aula da administração docente	R\$ 1.811.576,54	R\$ 514.202,51
(x) horas de formação docente	7.806 (6)	816 (10)
(=) custo da formação docente	R\$ 924.863,73	R\$ 82.531,32

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO
SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

Custo total do ensino de graduação (/) S (n. de vagas oferecidas no vestibular) (x) n. padrão de anos p/ conclusão do curso (=) Custo médio padrão anual de um estudante de graduação	(11)	(11)
Custo total do ensino de graduação (ou de pós-graduação) (/) n. de estudantes matriculados no curso (=) Custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação)	(11)	(11)
Custo padrão de um estudante da IES (x) número de vagas ociosas na IES (=) custo da ociosidade do ensino na IES ou em um curso	(11)	(11)

Fonte:

Dados da UFSC: Reinert (2005b);

Dados da UNIVALI: Fornecidos pela UNIVALI e calculados pelo autor;

* Valor correspondente às despesas com a folha de pagamento da unidade;

** Foi tomado com referência o semestre 2004/1. Segundo a Coordenadoria Técnica de Ensino, houve um total de 12.987 horas didáticas (em sala de aula) dedicadas para os cursos de graduação e 2.052 horas didáticas dedicadas para os cursos de pós-graduação. Totalizando 15.039 horas didáticas. Esses números correspondem aproximadamente a 86% e 14% respectivamente;

*** Devido a não disponibilidade imediata de dados separados, referentes as atividades de orientação nos cursos de graduação e nos de pós-graduação, tomou-se os percentuais dos créditos de ensino como sendo também para as orientações;

**** Para fins desse cálculo tomou-se o número de estudantes matriculados somente na sede, nos cursos de mestrado e doutorado e multiplicou-se por dois, considerando-se que cada estudante requer um total de duas horas semanais de orientação. Dividiu-se o resultado desta multiplicação por 14.743, que corresponde ao total de horas de orientação, declaradas pela UFSC e multiplicou-se o resultado desta divisão pelo custo total das orientações dos cursos de graduação. A única diferença é que, neste caso, cada estudante requer uma hora semana de orientação;

***** Corresponde ao total de matrículas do primeiro semestre, mais o total de matrículas do segundo semestre, dividindo-se o resultado por dois, o que reflete uma média de matrícula do ano de 2004.

Legenda: (1) dados fornecidos pelo Programa Integrado de Planejamento da UFSC;

(2) dados fornecidos pelo Balancete da Fundação UNIVALI;

(3) dados ainda não disponibilizados pela UFSC;

(4) dados ainda não calculados;

(5) dados fornecidos pelo Departamento de Gestão Orçamentária (DGO) da UFSC;

(6) dados fornecidos pela Coordenadoria Técnica de Ensino (CTE) da UFSC;

(7) dados fornecidos pelo sítio (CAD) da UFSC;

(8) dados fornecidos pela Pró-Reitoria de Pesquisa da UFSC;

(9) dados fornecidos pela Pró-Reitoria de Desenvolvimento da UFSC;

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO
SUL, Blumenau, SC, 15 a 17 de novembro de 2006.

- (10) dados fornecidos pela Pró-Reitoria de Ensino da UNIVALI;
- (11) custo não calculado por falta de acesso aos dados.