

## Quanto custa um aluno do ensino superior?

**Um estudo na Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA)**

**How much does a higher education student cost?**

**A study at Vale do Acaraú State University (UVA)**

**¿Cuánto cuesta un alumno de enseñanza superior?**

**Un estudio en la Universidad Estatal Vale do Acaraú (UVA)**

**José Henrique Matias de Almeida**

Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), Sobral/CE – Brasil

**Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino**

Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), Sobral/CE – Brasil

**Clayton Robson Moreira da Silva**

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí (IFPI), Pedro II/PI – Brasil

### **Resumo**

Este estudo mensurou o custo por aluno da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), localizada no município de Sobral, estado do Ceará. Para tanto, realizaram-se uma adaptação e aplicação do modelo proposto por Cordeiro e Alves (2016), que mede o custo por aluno pelo método de Custeio Baseado em Atividade (*Activity Based Costing* – ABC). Trata-se de uma pesquisa descritiva, quantitativa e documental. O custo por aluno da UVA foi calculado de acordo com dados referentes ao ano de 2017, tendo como base o número de 9.002 alunos. Os resultados evidenciaram que o custo anual da universidade foi de R\$ 66.135.159,21, R\$ 7.346,72, por estudante. Ainda se verificou que o centro de custos “salários de professores” representa 76,24% dos custos da universidade, seguido dos centros de custos “manutenção e funcionamento administrativo” (19,42%) e “investimentos em ações de ensino superior” (4,34%).

**Palavras-chave:** Custos, Aluno, Ensino superior, Custeio ABC, Custo por aluno

### **Abstract**

This study measured the cost per student of the State University of Vale do Acaraú (UVA), located in the municipality of Sobral, state of Ceará. For that, we carried out an adaptation and application of the model proposed by Cordeiro and Alves (2016), which measures the cost per student using the Activity Based Costing (ABC) method. This is a descriptive, quantitative and documentary research. The cost per student of the UVA calculated according to the data of 2017 had as reference 9,002 students. The results showed that the total university's annual cost was R\$ 66,135,159.21, resulting in a cost per student of R\$ 7,346.72. Furthermore, it was found that the cost center "professor salaries" represented 76.24% of university costs, followed by cost centers "maintenance and administrative operation" (19.42%) and "investments in higher education actions" (4.34%).

**Keywords:** Costs, Student, Higher education, ABC costing, Cost per student

## Resumen

Este estudio midió el costo por alumno de la Universidad Estatal Vale do Acaraú (UVA), ubicada en el municipio de Sobral, Estado de Ceará. Para ello, se realizaron una adaptación y una aplicación del modelo propuesto por Cordeiro y Alves (2016), que realiza la medición del costo por alumno por el método de Costeo Basado en Actividad (Activity Based Costing - ABC). Se trata de una investigación descriptiva, cuantitativa y documental. El costo por alumno de la UVA fue calculado de acuerdo con datos referentes al año de 2017, teniendo como base el número de 9.002 alumnos. Los resultados evidenciaron que el costo anual de la universidad fue de R\$66.135.159,21, y el valor de R\$7.346,72 por alumno. Además, se verificó que el centro de costos "salarios de docentes" representó el 76.24% de los costos universitarios, seguido por los centros de costos "mantenimiento y operación administrativa" (19.42%) e "inversiones en acciones de educación superior (4.34%).

**Palabras clave:** Costos, Estudiante, Enseñanza superior, Costeo ABC, Costo por estudiante

## 1. Introdução

Estudos sobre custos têm sido desenvolvidos ao longo do tempo. Magalhães e Araújo (2017) verificaram que, nos últimos anos, os artigos sobre essa temática tiveram maior destaque. Dessa forma, observa-se um recrudescimento do interesse nos últimos anos sobre custos.

Suzart (2012) destaca que, apesar de a contabilidade fornecer um quadro conceitual único que pode ser aplicado em qualquer entidade, as organizações dos setores público e privado perseguem objetivos diversos, e as interpretações são diferentes para cada setor. Logo, o custo no setor público é distinto do setor privado.

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. O setor público também precisa 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. Logo, utilizar estrategicamente a análise de custos é ponto-chave para que a administração pública também seja orientada para os resultados esperados pela sociedade, já que o custo é um componente do resultado a ser atingido (CORDEIRO; ALVES, 2016). Santana e Correa (2014) também ressaltam que o custo no setor público surge como uma ferramenta de controle social. Contudo, como ressalta Machado (2005, p. 26) “ainda há muito ainda por fazer no sentido de tornar o aparelho administrativo do Estado brasileiro mais eficiente”.

Complementa-se ainda que, apesar das previsões na legislação desde a década de 1960, não houve a implementação de um sistema de custos no governo

federal brasileiro até a década de 1990. Somente nos últimos anos, é que foram dados os primeiros passos para o seu desenvolvimento e implantação para todo o governo federal (SUZART, 2012).

Sobre a temática de custos no setor público, Carneiro et al. (2012) verificaram que o Congresso Brasileiro de Custos apresentou uma grande contribuição à pesquisa brasileira na área. Além disso, os autores observaram que a abordagem predominante foi a de custos para instituições de ensino público e instituições hospitalares.

Ante o exposto, formulou-se a seguinte questão nesta pesquisa: Qual é o custo por aluno em uma Instituição de Ensino Superior? Nessa perspectiva, o objetivo deste estudo é mensurar o custo por aluno da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), uma Instituição de Ensino Superior (IES) localizada no interior do estado do Ceará. Para a consecução da pesquisa, foi utilizado o modelo proposto por Cordeiro e Alves (2016), que sofreu adaptações à realidade da IES pesquisada.

Carpintéro (1995) destaca que a inquietação com a determinação do custo por aluno na universidade pública é, primeiramente, uma preocupação com a utilização dos recursos públicos na formação de pessoas que dirigirão empresas, públicas e privadas, que gerenciarão recursos e que decidirão sobre o destino dos recursos arrecadados pelo governo. Dessa forma, este estudo se torna relevante por contribuir para as discussões sobre custos em instituições de ensino público, que, conforme Carneiro et al. (2012), é um tema de destaque.

Na mesma perspectiva, Magalhães et al. (2007) destacam que a mensuração de custo em instituições de ensino é uma questão relevante e complexa, que auxilia na melhor alocação dos recursos públicos, bem como nas decisões sobre o uso da estrutura física da instituição. Além disso, a instituição estudada se destaca na região norte do estado do Ceará, por atender a cerca de 40 municípios, formada por quatro campus e com, no ano de 2017, 9.002 alunos.

O presente estudo se divide em cinco seções, sendo a primeira a introdução, a segunda o referencial teórico e a terceira os aspectos metodológicos. Na quarta seção, são apresentados os resultados adquiridos e, na quinta e última, são discutidas as considerações finais a respeito do tema.

## **2. Revisão da literatura**

A busca por uma melhor gestão dos recursos públicos, com a finalidade de alcançar altos padrões de eficiência e melhor qualidade na prestação de serviços, fez

com que o tema custos no setor público tenha se tornado pauta frequente nas discussões acadêmicas (MAGALHÃES et al., 2010). Argumenta-se que um produto ou serviço oferecido à sociedade pelo governo possui gastos e deveria passar por uma avaliação semelhante à que passariam, se fossem ofertados pela iniciativa privada. O desperdício de recursos públicos impacta negativamente o bem comum, pois poderiam ser convertidos em bens e/ou serviços públicos para uso coletivo (SANTANA; ALMEIDA; GONÇALVES, 2014; ORNELAS; FREIRE; BARBOSA, 2012; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Além disso, compreende-se que as universidades públicas têm um papel importante no desenvolvimento socioeconômico do país, porém, os recursos públicos endereçados ao custeio dessas instituições têm sido reduzidos. Argumenta-se que existe a necessidade de expansão das universidades públicas com o intuito de atender às demandas sociais, no entanto, os recursos públicos não são suficientes, denotando a relevância da gestão adequada dos custos no setor público. Nessa esteira, a mensuração dos gastos no setor público, de forma mais específica, a avaliação do custo por aluno na educação pública superior, é importante para que os gestores públicos apliquem os recursos de forma eficiente, servindo como arcabouço informacional para a tomada de decisão e para o delineamento de estratégias de expansão dessas instituições (MAGALHÃES et al., 2010)

Magalhães et al. (2006) identificaram as metodologias propostas pelos órgãos governamentais para cálculo do custo por aluno e realizaram uma análise de modo a discutir seus principais aspectos, dando maior enfoque às metodologias do Ministério da Educação (MEC) e do Tribunal de Contas da União (TCU). Verificou-se que as metodologias do MEC e do TCU, apesar de apresentarem restrições, foram consideradas um avanço na apuração dos custos em instituições de ensino. Uma das maiores dificuldades identificadas nessas metodologias foi a separação das atividades de ensino, pesquisa e extensão no cálculo do custo por aluno. Os autores destacaram ainda que, em função da complexidade das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), mesmo adotando uma única metodologia, é difícil comparar as instituições de ensino, pois os alunos nelas matriculados formam um conjunto bastante heterogêneo.

Magalhães et al. (2010) apuraram o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV). Os dados foram obtidos por meio da análise de documentos, relatórios contábeis e os gerados pela central de processamento de dados da instituição. Os autores verificaram que: (I) o custo médio por aluno, no ano

de 2004, foi de R\$ 8.965,91; (II) o custo por aluno dos departamentos variou de R\$ 3.948,59 (curso de matemática) a R\$ 17.022,79 (curso de zootecnia); e (III) as variáveis que mais influenciaram o custo por aluno foram os números de matrículas, de bens móveis, de docentes e de servidores técnico-administrativos.

No estudo de Soares, Mazon e Soares (2011), os autores compararam o custo por aluno entre universidades de diferentes países. A partir dos resultados, verificou-se a existência de diversos fatores que interferem no custo dos alunos. Com base nisso, os autores sugerem que, quando realizadas comparações entre o custo por aluno em diferentes países, é importante que seja observado o máximo de fatores possíveis, a fim de se evitarem comparações frágeis e distorcidas.

Ornelas, Freire e Barbosa (2012) calcularam o custo por aluno dos cursos de ciências contábeis ofertados no âmbito do sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). Os autores avaliaram duas instituições federais de ensino, a saber: (I) Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e (II) Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Foram escolhidas essas instituições, porque eram as únicas que ofertavam o curso de bacharelado em ciências contábeis, na modalidade a distância, pelo sistema UAB. Analisaram-se os anos de 2008 a 2010, e evidenciou-se que: (I) as duas instituições apresentaram custos de evasão elevados; (II) o custo médio padrão anual foi de R\$ 1.539,33; (III) o custo médio real anual ficou avaliado em R\$ 3.096,00; e (IV) o custo médio de evasão chegou ao valor de R\$ 1.556,67.

Cordeiro e Alves (2016) realizaram uma pesquisa similar ao que se propõe este estudo, uma vez que os autores propuseram um modelo de análise de custos para cursos de graduação da área de ciências sociais, aplicadas para instituições federais de ensino. O modelo que foi proposto por Cordeiro e Alves (2016) foi adaptado e utilizado no desenvolvimento desta pesquisa. O objetivo inicial desses autores era propor e aplicar esse modelo, o que não foi possível devido à falta de informações.

Soares e Schmidt (2017) apresentaram os elementos que interagiram na formação do custo aluno nos cursos de graduação a distância na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) por meio do sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). Os autores encontraram um custo total por aluno de R\$ 10.955,37, valor considerado como muito inferior ao custo por aluno final em cursos presenciais. Verificou-se também que a evasão foi um fator importante, pois foi responsável por um aumento em 19,70% do custo final por aluno.

Dessa forma, compreende-se que, apesar de o tema ser pouco discutido na literatura, trata-se de uma discussão importante (SOUZA et al., 2011), que pode trazer uma série de implicações para a gestão pública e, de forma mais específica, para a gestão universitária. Na seção a seguir, apresenta-se o percurso metodológico desenvolvido para a execução desta pesquisa.

### **3. Metodologia**

Neste tópico, são abordados os aspectos metodológicos que utilizamos. Conforme Marconi e Lakatos (2010), toda pesquisa tem por finalidade o levantamento de dados de diferentes fontes, fazendo uso de diversos métodos e técnicas. Desse modo, torna-se essencial definir os métodos utilizados e a forma de análise dos custos incorridos pela Universidade Estadual Vale do Acaraú-UVA, inclusive o método de custeio que será utilizado.

Trata-se de uma pesquisa descritiva, uma vez que se propõe a investigar a forma como o fenômeno ocorre, evidenciando suas características em um determinado contexto. Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa se classifica como quantitativa, uma vez que esse tipo de pesquisa se caracteriza pela utilização de estratégias e técnicas que buscam quantificar dados e apresentá-los de forma objetiva (RICHARDSON, 2015). Quanto aos procedimentos de coleta de dados, trata-se de uma pesquisa documental, já que foram consultados materiais já existentes que, posteriormente, receberam tratamento analítico (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2018).

A Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), foi fundada em 1968, através da Lei Municipal nº 214, de 23 de outubro de 1968, pela prefeitura de Sobral. Ela atende a cerca de 40 municípios do norte cearense. Em 2015, foram ofertadas 1.815 vagas por vestibular e 637 vagas por outras formas de ingresso, como mudança de curso, reingresso, transferência de outras IES para a UVA e admissão como graduado. Além disso, metade dos alunos estava matriculado em cursos de licenciatura. Considerando sua vasta extensão, a UVA necessita grande volume de aportes financeiros, para que permaneça ofertando seus serviços, de modo a atender às demandas da sociedade de forma eficiente.

Primeiramente, foram analisadas as fontes de receitas que essa IES dispõe para suprimento de suas demandas. O portal da transparência do estado do Ceará foi utilizado como fonte de coleta dos dados. Foram consultados também relatórios

internos da própria instituição, referentes ao ano de 2017. Ressalta-se que a IES contava, em 2017, com o total de 9.002 alunos ativos, número serviu como base para o cálculo do custo por aluno.

Após analisados os repasses de recursos e conhecida a sua forma de aplicação, definiu-se que o método de custeio a ser utilizado seria o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing – ABC*), conforme sugerido no estudo de Cordeiro e Alves (2016). O custeio ABC é o mais adequado para o caso de apuração de custos nas IES, pois elas apresentam grande diversidade de produtos/serviços e elevada estrutura de custos fixos. Além disso, corrobora os achados de Carneiro et al. (2012), de que o ABC é o método mais discutido e sugerido para o setor público. De acordo com Bornia (2002), a ideia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que se relacionem os produtos a essas atividades.

De início, foram coletados dados dos repasses de recursos efetuados pelo governo estadual, a fim de se conhecerem todas as suas receitas e despesas e aplicar o modelo adaptado de Cordeiro e Alves (2016). Foram necessárias adaptações do modelo, haja vista algumas peculiaridades existentes na IES estudada, como a existência de alguns centros de custeios distintos daqueles do proposto pelos autores.

Para proposição do modelo de mensuração de custos, levou-se em consideração a realidade da UVA, levando-se em conta os “salários” no topo do plano de contas, por terem sido os valores de maior gasto da instituição. Adotou-se como base o trabalho de Cordeiro e Alves (2016), o qual se instrumentalizava considerando calcular o custo aluno por campus e curso. Contudo, ao se analisar a realidade da UVA, na etapa de coleta de dados, observou-se que os empenhos foram propostos apenas para sua totalidade, inexistindo o controle por campus, centros, dentre outros, necessitando-se de uma adaptação. Apresenta-se, no Quadro 1, o modelo proposto por Cordeiro e Alves (2016) para observância do que propunham os autores.

**Quadro 1:** Modelo de Mensuração Proposto por Cordeiro e Alves (2016)

<b>1. SALÁRIO</b>
1.1 Docentes do curso
1.2 Docentes em cargo de coordenação de curso
1.3 Docentes de outros cursos da unidade
1.4 Docentes no curso que atuam em outras unidades da Ifes
1.5 Docentes substitutos com contrato por tempo determinado
1.6 Direção e vice direção da unidade
1.7 Profissionais administrativos

1.8 Profissionais - apoios acadêmicos
<b>2. SERVIÇOS DE FUNCIONAMENTO E MANUTENÇÃO DA UNIDADE</b>
2.1 Energia elétrica.
2.2 Água e esgoto
2.3 Telefone
2.4 Acesso à internet
2.5 Serviços terceirizados
<b>3. MATERIAL DE CONSUMO DA UNIDADE</b>
3.1 Material didático
3.2 Material de escritório
3.3 Material de operação e manutenção
<b>4. MANUTENÇÃO PREDIAL</b>
4.1 Centro de aulas
4.2 Reformas no prédio da unidade
4.3 Manutenção de bens duráveis
<b>5. DESPESAS CENTRALIZADAS DA IFES</b>
5.1 Serviços de manutenção do campus
5.2 Serviços de assistência estudantil
5.3 Biblioteca do campus
5.4 Gasto com administração geral da Ifes (gabinete da reitoria).
5.5 Pró-reitoria de administração
5.6 Pró-reitoria de graduação

**Fonte:** Cordeiro e Alves (2016)

Conforme apresentado no Quadro 1, os autores Cordeiro e Alves (2016) propuseram a mensuração de custo/aluno anual por curso. Sendo assim, para se medirem alguns elementos de custos, foi necessário reagrupar em um centro de custos para despesas centralizadas da Ifes, adotando critérios de rateios. Adotaram-se cinco centros de custos: (I) salário; (II) serviços de funcionamento e manutenção da unidade; (III) material de consumo da unidade; (IV) manutenção predial; e (V) despesas centralizadas da Ifes.

Prioritariamente, prezou-se pela preservação e aplicação integral do modelo indicado pelos autores, porém, devido aos fatos expostos, optou-se por realizar o cálculo de custo/aluno de forma total na IES aqui estudada, levando em conta os empenhos globais da instituição. Assim, realizou-se uma adaptação do modelo proposto por Cordeiro e Alves (2016), a fim de viabilizar sua aplicação na UVA.

No Quadro 2, apresenta-se o plano de contas para a mensuração dos custos da UVA em uma versão adaptada de Cordeiro e Alves (2016) em que são evidenciados os seguintes itens, por centros de custos: (I) contas; (II) descrição; e (III) fonte de dados. O modelo original aborda Ifes, enquanto o estudo em questão trata de uma universidade estadual, com realidades diferente, justificando as adaptações no modelo proposto pelos autores.

**Quadro 2:** Plano de Contas Proposto para Mensuração de Custos para Aplicação na UVA.

<b>1. SALÁRIOS DE PROFESSORES</b>		
<b>Contas</b>	<b>Descrição</b>	<b>Fonte de Dados</b>
Docentes Efetivos	Valor pago para docentes efetivos ativos	Balanço orçamentário, folha de pagamento anual e portal da transparência.
Professores Substitutos	Valor pago para docentes com contrato temporário	Balanço orçamentário, folha de pagamento anual e portal da transparência.
<b>2. MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO ADMINISTRATIVO.</b>		
<b>Contas</b>	<b>Descrição</b>	<b>Fonte de Dados</b>
Locação de mão de obra.	Valor pago com locação de mão de obra em pessoal destinado ao funcionamento administrativo.	Balanço orçamentário e portal da transparência
Outros serviços de terceiros, pessoas jurídicas.	Valor pago para pessoas jurídicas prestadoras de serviços destinados ao funcionamento da instituição. Ex: água, luz, telefone, dentre outros.	Notas de empenho, balanço orçamentário e portal da transparência.
Obrigações tributárias e contributivas.	Contribuições tributárias obrigatórias pagas pela Instituição.	Portal da transparência
Auxílio-alimentação	Bonificação a servidores.	Balanço orçamentário, folha de pagamento anual e portal da transparência.
Indenizações e restituições	Valor referente a restituições de valores de convênio e indenizações pagas.	Balanço orçamentário e portal da transparência.
Despesas de exercícios anteriores.	Valor de despesas pagas referente a exercícios anteriores.	Balanço orçamentário, portal da transparência e balanço patrimonial.
Outros benefícios assistenciais	Valor referente a benefícios assistenciais pagos a servidores. Exemplo: Auxílio funeral.	Balanço orçamentário, notas de empenho e DRE.
Salário de Cargos em Comissão (Exclusivo)	Gratificação paga a cargos em comissão (gratificação pelo exercício da função)	Balanço orçamentário, folha de pagamento anual e portal da transparência.
Tecnologia de Informação	Valor pago para locação de serviço terceirizado especializado em TI	Portal da transparência e demonstração de resultado do exercício.
<b>3. INVESTIMENTOS EM AÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.</b>		
<b>Contas</b>	<b>Descrição</b>	<b>Fonte de Dados</b>
Auxílio financeiro pago a estudantes	Valor de auxílio assistencial pago a estudantes. Exemplo: auxílio eventos, PBPU.	Portal da transparência, PRAE, e departamento financeiro.
Oferta de serviços de educação superior de qualidade à sociedade – UVA	Valor que se destina a investimento em ações que melhore a qualidade de ensino superior	Portal da transparência e balanço orçamentário.
Ampliação e modernização da infraestrutura física,	Valor que compreende obras nas instalações da IES, aquisição de materiais permanentes,	Balanço orçamentário, balanço patrimonial e portal da transparência.

tecnológica e do acervo bibliográfico.	manutenção de bens imóveis, dentre outros.	
Apoio à pesquisa e a produção acadêmica dos professores da UVA.	Investimento em ações de apoio a produção de pesquisa e devoluções de convênios.	Balanço orçamentário, balanço patrimonial e portal da transparência.
Ampliação do número de vagas nos cursos de graduação da UVA.	Valor que compreende auxílio financeiro pago a estudantes, locação de mão de obra e outras ações que possibilitem a ampliação do número de vagas da IES.	Balanço orçamentário, balanço patrimonial e portal da transparência.
Apoio ao desenvolvimento de ações de extensão da UVA.	Aquisição de equipamentos e materiais permanentes, dentre outras ações que possibilitem o objetivo proposto.	Balanço orçamentário, balanço patrimonial e portal da transparência.

Fonte: Adaptado de Cordeiro e Alves (2016).

Dessa forma, o custo por aluno da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA) foi calculado de acordo com o modelo apresentado no Quadro 3. Após a adaptação, os custos foram divididos em três categorias, denominados centros de custos, a saber: (I) salários de professores; (II) manutenção e funcionamento administrativo; e (III) investimentos em ações de ensino superior. A seção seguinte traz os resultados obtidos nesta pesquisa.

#### 4. Apresentação e análise dos resultados

Para a aplicação do modelo, os custos foram alocados em diferentes centros. Como citado no tópico anterior, o primeiro centro de custo está relacionado à alocação dos custos referentes ao pagamento de docentes, denominado “salários de professores”. O segundo centro de custos está relacionado à alocação de custos relativos à mão de obra terceirizada, consumos de serviços de água e esgoto, energia elétrica, telefone, benefícios extras a docentes, despesas com serviço de tecnologia da informação, dentre outros, denominado “manutenção e funcionamento administrativo”. Por fim, o terceiro centro de custos está relacionado aos gastos realizados com auxílios financeiros pagos a estudantes, ampliação e modernização das estruturas dos *campi*, investimentos em pesquisas, aumento do número de vagas e ações de extensão, denominado “investimentos em ações de ensino superior”.

Ressalta-se que os pagamentos de funcionários e professores inativos e pensionistas foram excluídas do cálculo de custo, baseando-se no artigo 13 da Lei nº

4.320/1964, que dispõe sobre a classificação das despesas de custeio, deixando esses dois elementos como transferências correntes. O artigo 12, § 1º traz a seguinte conceituação: “classificam-se como despesas de custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive, as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis” (BRASIL, 1964).

Em relação às adaptações realizadas, Cordeiro e Alves (2016, p. 7) argumentam que “a proposição de modelos se constitui como uma forma de decompor a realidade completa do mundo real em estruturas simplificadas por meio de um processo de idealização”. Sendo assim, os centros de custos propostos, inicialmente, pelos autores, tratam de sugestões gerais e ideais, servindo como um modelo conceitual global, podendo sofrer alterações de acordo com a realidade de outras IES, como ocorreu nesta pesquisa.

Na Tabela 1, apresenta-se o cálculo dos custos da UVA, tendo como base o exercício social de 2017. Como direcionador, utilizou-se o número de alunos ativos no nesse ano, totalizando 9.002 alunos. Os valores dos custos realizados pelos diversos centros de custos foram obtidos por meio da consulta ao Portal da Transparência e dos demonstrativos de execução orçamentária da universidade.

**Tabela 1:** Cálculo do Custo por Aluno da UVA

<b>SÁLÁRIOS DE PROFESSORES</b>			
<b>Contas</b>	<b>Valores Liquidados</b>	<b>Direcionador</b>	<b>Custo por Aluno</b>
Docentes efetivos	R\$ 48.335.296,44	Valor total de salários liquidados a docentes em exercício de sala de aula/Número de alunos da Instituição de Ensino.	R\$ 5.369,40
Professores Substitutos	R\$ 2.084.641,90	Valor total de salários liquidados a docentes com contrato temporário em exercício de sala de aula//Número de alunos da Instituição de Ensino.	R\$ 231,57
<b>2. MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO ADMINISTRATIVO</b>			
<b>Contas</b>	<b>Valores Liquidados</b>	<b>Direcionador</b>	<b>Custo por Aluno</b>
Locação de mão de obra	R\$ 4.449.387,82	Valor total liquidado para locação de mão de obra terceirizada da IES/ Número de alunos anual.	R\$ 494,27
Outros Serviços de Terceiros, Pessoas Jurídicas	R\$ 3.191.634,79	Valor liquidado com outros serviços de terceiros. Ex: água e esgoto, luz, telefone, serviços de jornais/ Número de alunos anual.	R\$ 354,55
Obrigações tributárias e Contributivas	R\$ 548.717,19	Valor liquidado em contribuições tributárias/ Número de alunos anual.	R\$ 60,96

Auxílio-Alimentação	R\$ 173.679,60	Valor liquidado em auxílio alimentação para docentes/ Número de alunos anual	R\$ 19,29
Indenizações e Restituições	R\$ 452.186,21	Valor liquidado referente a indenizações/ restituições. Ex: Convênios/ Número de alunos.	R\$ 50,23
Despesas de exercícios anteriores	R\$ 322.402,53	Despesas referente a exercícios anteriores liquidadas no atual exercício/ Número de alunos da Instituição.	R\$ 35,81
Outros Benefícios Assistenciais	R\$ 2.400,00	Valor referente a benefícios assistenciais liquidados a servidores. Ex: Auxílio funeral/ Número de alunos UVA 2017.	R\$ 0,27
Salário de Funcionários Ativos	R\$ 3.091.886,98	Valor total de salários liquidados a servidores técnico-administrativo da IES/ Número de alunos anual.	R\$ 343,47
Salário de Cargos em Comissão (Exclusivo)	R\$ 121.507,84	Bonificação concedida a Cargos em comissão liquidados/ Número de alunos anual	R\$ 13,50
Tecnologia de Informação	R\$ 489.724,81	Valor liquidado referente à contratação de serviço terceirizado em Tecnologia da Informação/ Número de alunos anual.	R\$ 54,40

### 3. INVESTIMENTO EM AÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Contas	Valores Liquidados	Direcionador	Custo por Aluno
Auxílio financeiro pago a estudantes	R\$ 1.223.000,00	Valor liquidado com auxílios financeiros pagos a estudantes em vulnerabilidade social/ Número de alunos UVA	R\$ 135,86
Oferta de Serviços de Educação Superior de Qualidade à Sociedade – UVA	R\$ 113.274,73	Valor liquidado referente a serviços executados com a finalidade de ofertar um melhor ensino superior de qualidade./ Número de alunos UVA.	R\$ 12,58
Ampliação e Modernização da Infraestrutura Física, Tecnológica e do acervo bibliográfico.	R\$ 1.079.247,89	Valor liquidado referente à execução de obras para melhoria da infraestrutura da IES, aquisição de acervo bibliográfico./ Número de alunos UVA 2017.	R\$ 119,89
Apoio à Pesquisa e à Produção Acadêmica dos Professores da UVA	R\$ 188.288,79	Valor liquidado referente ações de apoio à pesquisa e produção acadêmica dos docentes/ Número de alunos UVA.	R\$ 20,92
Ampliação do Número de Vagas nos Cursos de Graduação da UVA	R\$ 113.557,55	Valor liquidado referente a ações que visam à ampliação do número de vagas da IES. Ex: Diárias, auxílios financeiros/ Número de alunos da IES.	R\$ 12,61
Apoio ao Desenvolvimento de	R\$ 154.324,14	Valor de investimento liquidado para concretização de ações de	R\$ 17,14

Ações de Extensão da UVA		extensão pela IES./ Número de alunos da IES.	
<b>TOTAL</b>	R\$ 66.135.159,21	Valor total de elementos de custeios identificados e liquidados/ Número de alunos da IES.	R\$ 7.346,72

**Fonte:** Dados da pesquisa (2018).

Com base na Tabela 1, é possível observar que o centro de custos que apresentou maior volume de custos por aluno foi aquele referente aos “salários de professores”. A fim de se ter uma visão geral sobre as diferenças entre os custos de acordo com cada centro de custo, a Tabela 2 apresenta os valores liquidados em cada um dos centros e o percentual que esses valores representam em relação ao total de custos.

**Tabela 2:** Comparativo entre os Centros de Custos da IES estudada

<b>Centros de Custos</b>	<b>Valor liquidado</b>	<b>Custo/Aluno</b>	<b>Percentual</b>
Salários de professores	R\$ 50.419.938,34	R\$ 5.600,97	76,24%
Manutenção e funcionamento administrativo	R\$ 12.843.527,77	R\$ 1.426,75	19,42%
Investimento em ações de ensino superior	R\$ 2.871.693,10	R\$ 319,00	4,34%
<b>Total</b>	<b>R\$ 66.135.159,21</b>	<b>R\$ 7.346,72</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2018).

Dessa forma, com base na Tabela 2, observa-se um custo de R\$ 50.419.938,34 apenas com salários de professores, representando cerca de 76,24% dos custos totais da UVA. Em relação ao centro “manutenção e funcionamento administrativo”, observa-se o valor de R\$ 12.843.527,77, representando 19,42% do total de custos da IES. Por fim, os investimentos em ações que busquem a melhoria da educação ofertada, denota-se o valor de R\$ 2.871.693,10, que representa 4,4% do total dos custos da universidade.

Ao analisar o centro de custos “salários de professores” de forma isolada, percebe-se que o valor realizado para o pagamento dos salários de docentes efetivos é muito superior aos salários de professores substitutos, conforme evidenciado na Tabela 3.

**Tabela 3:** Custos com Salários de Professores

<b>Salários de Professores</b>	<b>Valor liquidado</b>	<b>Custo/Aluno</b>	<b>Percentual</b>
Docentes efetivos	R\$ 48.335.296,44	R\$ 5.369,40	95,87%
Professores Substitutos	R\$ 2.084.641,90	R\$ 231,57	4,13%
<b>Total</b>	<b>R\$ 50.419.938,34</b>	<b>R\$ 5.600,97</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2018).

De forma geral, observou-se que o custo por aluno anual referente aos docentes efetivos é de R\$ 5.369,40 por aluno, enquanto o custo de professores substitutos por aluno totaliza apenas R\$ 231,57. Essa disparidade pode ser explicada pelo fato de a IES possuir um grande quadro de docentes efetivos, além do fato de professores efetivos se enquadrarem, de modo geral, no regime de dedicação exclusiva, o que impacta o aumento dos valores dos salários desses docentes.

Na Tabela 4, há uma análise detalhada do segundo centro de custos “manutenção e funcionamento administrativo”.

**Tabela 4:** Custos com Manutenção e Funcionamento Administrativo

<b>Manutenção e Funcionamento Administrativo</b>	<b>Valor liquidado</b>	<b>Custo/Aluno</b>	<b>Percentual</b>
Locação de mão de obra	R\$ 4.449.387,82	R\$ 494,27	34,64%
Outros Serviços de Terceiros, Pessoas Jurídicas	R\$ 3.191.634,79	R\$ 354,55	24,85%
Obrigações tributárias e Contributivas	R\$ 548.717,19	R\$ 60,96	4,27%
Auxílio-Alimentação	R\$ 173.679,60	R\$ 19,29	1,35%
Indenizações e Restituições	R\$ 452.186,21	R\$ 50,23	3,52%
Despesas de exercícios anteriores	R\$ 322.402,53	R\$ 35,81	2,51%
Outros Benefícios Assistenciais	R\$ 2.400,00	R\$ 0,27	0,02%
Salário de Funcionários Ativos	R\$ 3.091.886,98	R\$ 343,47	24,07%
Salário de Cargos em Comissão (Exclusivo)	R\$ 121.507,84	R\$ 13,50	0,95%
Tecnologia de Informação	R\$ 489.724,81	R\$ 54,40	3,81%
<b>Total</b>	<b>R\$ 12.843.527,77</b>	<b>R\$ 1.426,75</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

De acordo com a Tabela 4, é possível observar os valores liquidados, o custo por aluno e os percentuais referentes aos custos do centro de custo “manutenção e funcionamento administrativo”. Os resultados evidenciam que as despesas com “locação de mão de obra” por aluno são de R\$ 494,27, representando cerca de 34,64% desse centro de custo. Esse valor é relativo às contratações de mão de obra terceirizadas para setores administrativos da IES. Pode ser considerado como um valor expressivamente pequeno, uma vez que um grande número de setor da UVA depende de serviços terceirizados. Outro setor que demandou muitos recursos foi o de “outros serviços de terceiros, pessoas jurídicas”, que engloba o fornecimento de água e esgoto, luz, telefone, dentre outros. Esse número pode ser considerado suficiente, já que foram levados em conta diversos serviços essenciais. Ressalta-se também o valor de recurso liquidado com o quadro de funcionários dos setores técnico e administrativo, representado pela conta “salários de funcionários ativos”, totalizando R\$ 343,47 por aluno.

A Tabela 5 dispõe os dados referentes ao terceiro centro de custo, que é o de “investimentos em ações de ensino superior”.

**Tabela 5:** Custos com Investimentos em Ações de Ensino Superior

<b>Investimento em Ações de Ensino Superior</b>	<b>Valor liquidado</b>	<b>Custo/Aluno</b>	<b>Percentual</b>
Auxílio financeiro pago a estudantes	R\$ 1.223.000,00	R\$ 135,86	42,59%
Oferta de Serviços de Educação Superior de Qualidade à Sociedade – UVA	R\$ 113.274,73	R\$ 12,58	3,94%
Ampliação e Modernização da Infraestrutura Física, Tecnológica e do acervo bibliográfico.	R\$ 1.079.247,89	R\$ 119,89	37,58%
Apoio à Pesquisa e à Produção Acadêmica dos Professores da UVA	R\$ 188.288,79	R\$ 20,92	6,56%
Ampliação do Número de Vagas nos Cursos de Graduação da UVA	R\$ 113.557,55	R\$ 12,61	3,95%
Apoio ao Desenvolvimento de Ações de Extensão da UVA	R\$ 154.324,14	R\$ 17,14	5,37%
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.871.693,10</b>	<b>R\$ 319,00</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Em relação à Tabela 5, o que chama a atenção é o percentual representativo referente à ampliação e modernização da infraestrutura física, tecnológica e bibliográfica (37,58%). Além disso, ressaltam-se os baixos valores aplicados em ações voltadas ao apoio à produção acadêmica (6,56%), à extensão (5,37%), à ampliação das vagas em cursos de graduação (3,95%) e à oferta de serviços voltados à sociedade (3,94%), denotando a ausência de recursos destinados a ações que estariam relacionadas à disseminação do conhecimento acadêmico e científico fora da universidade, o que resultaria em um retorno mais direto à sociedade.

Ao analisar os resultados desta pesquisa, percebe-se a ausência de várias outras ações que constavam na Lei Orçamentária Anual e que não foram colocadas em prática, como o aumento do número de vagas em cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* e *Stricto Sensu* e a ampliação de recursos de assistência estudantil, visto que o valor de auxílio pago de R\$ 1.223.000,00 gerou apenas 251 bolsas de estágio, ou seja, o número de alunos da instituição atingido foi de apenas 2,78%.

Outro ponto que chamou a atenção foi a ausência de aplicação de recursos voltados à formação de recursos humanos durante o ano estudado. Esse tipo de aplicação é extremamente importante em qualquer instituição, seja ela pública ou privada. Ainda se observou a ausência de recursos aplicados na realização de concursos públicos para a contratação de pessoal efetivo, principalmente, para a

contratação de docentes. Isso merece atenção haja vista que a UVA conta com um grande contingente de pessoal terceirizado, além de haver carência de docentes efetivos em diversos cursos da IES.

Quanto à formação do valor de custo por aluno, observou-se, no ano de 2017, um valor de R\$ 66.135.159,21, no total, e R\$ 7.346,72, como custo por aluno anual, com um número de alunos de 9.002, durante esse ano.

## **5. Considerações finais**

Esta pesquisa objetivou mensurar o custo por aluno da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). Para tanto, realizou-se uma pesquisa em que foram consultados documentos públicos referentes ao orçamento da IES. Para atingir o objetivo proposto, recorreu-se ao modelo proposto por Cordeiro e Alves (2016), que propõe bases para a mensuração do custo por aluno em instituições de ensino superior. Ainda, foram realizadas adaptações no modelo, a fim de adequá-lo à realidade da IES pesquisada.

Como principais resultados, observou-se que o centro de custos que apresentou o maior volume de gastos foi “salários de professores”, que representou 76,24% do custo por aluno, seguido do centro de custos “manutenção e funcionamento administrativo”, com 19,42%, e do “investimento em ações de ensino superior”, com somente 4,34%.

Em relação ao centro de custos “salários de professores”, o gasto referente aos docentes efetivos foi de R\$ 5.369,40 por aluno, enquanto o de professores substitutos por aluno totalizou apenas R\$ 231,57. Essa diferença mostra que a instituição pesquisada possui um quadro bem maior de professores efetivos que de substitutos, o que é um fator positivo.

No que se refere ao centro de custos “manutenção e funcionamento administrativo”, observa-se um destaque para a locação de mão de obra, que representa 34,64% do total gasto em manutenção e funcionamento administrativo, enquanto os gastos com salários de funcionários ativos correspondem somente a 24,07%. Esse fator revela uma quantidade significativa de terceirizados em relação ao quadro de servidores técnico-administrativos, o que não é bom para a instituição e reforça necessidade de um concurso para admissão de novos servidores.

Acerca do centro de custos “investimento em ações de ensino superior”, constatou-se que o auxílio financeiro pago a estudantes foi o que teve maior destaque,

representando 42,46% do total dessa categoria. Em contrapartida, percebeu-se uma aplicação baixa em ações voltadas ao apoio à produção acadêmica (6,56%), à extensão (5,37%), à ampliação das vagas em cursos de graduação (3,95%) e à oferta de serviços voltados à sociedade (3,94%). Esse fato denota pouco incentivo à pesquisa e à extensão, importantes atividades de uma universidade.

Sobre a instituição estudada, também é possível observar que o controle de custos ainda necessita ser aperfeiçoado pela administração superior da IES, tendo em vista a falta de relatórios de controles por centro e curso. Conclui-se, portanto, que o custo por aluno da UVA é composto quase integralmente pelos valores pagos em salários a docentes, indicando pouco investimento em estrutura física, fomento à pesquisa e assistência estudantil.

Ressalta-se, como limitação desse estudo, a falta de relatórios gerenciais com controles mais completos sobre os gastos por campus, por centro de ensino e por curso. Contudo, esta pesquisa contribui para a discussão e o conhecimento do tema custos em Instituições de Ensino Superior. Destaca-se ainda a precariedade de estudos a respeito do tema, principalmente, na região nordeste. Logo, esta pesquisa poderá servir de comparação, além de despertar nos gestores uma atenção sobre o controle dos gastos.

Sugere-se, para estudos futuros, aplicar o modelo aqui proposto, adaptado de Cordeiro e Alves (2016), em outras IES estaduais, bem como mensurar o custo por aluno por campus, por centro de ensino e por curso. Além disso, recomenda-se calcular o custo por aluno na própria UVA em um lapso temporal de cinco a dez anos, para verificar a eficiência da gestão ao longo do tempo.

### Referências bibliográficas

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.html)>. Acesso em: 05 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 4320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

CARNEIRO, A. F. et al. Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da lei de responsabilidade fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 9, n. 18, p. 3-22, 2012.

CARPINTÉRO, J. N. C. Custo/aluno na universidade: considerações metodológicas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 2., 1995, Campinas. *Anais...* Campinas: CBC, 1995.

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: CBC, 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 7ªed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, N. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Brasília: ENAP, 2005.

MAGALHÃES, E. A. et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 3, p. 637-666, 2010.

MAGALHÃES, E. A. et al. Apuração do custo por aluno do ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: EnANPAD, 2007.

\_\_\_\_\_ et al. Uma análise das metodologias de cálculo do custo por aluno das Instituições Federais de Ensino Superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006. *Anais...* Belo Horizonte: CBC, 2006.

MAGALHÃES, H. J.; ARAÚJO, K. D. Diagnóstico das pesquisas em custos e estratégias uma análise bibliométrica nacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2017, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: CBC, 2017.

ORNELAS, D. G.; FREIRE, F. S.; BARBOSA, G. C. Custo aluno dos cursos de ciências contábeis do Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). *Revista da FAE*, v. 15, n. 1, p.166-183, 2012.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTANA, A. J.; ALMEIDA, A. S.; GONÇALVES, C. R. M. O sistema de custo na administração pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões. *Revista Eletrônica da FANESE*, v. 3, n. 1, p. 1-21, 2014.

SANTANA, E. C.; CORREA, C. R. O emprego do sistema de informação de custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: uma análise gerencial dos custos no setor público. *Pensar Contábil*, v. 16, n. 61, p. 37-44, 2014.

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, 2018.

SOARES, F. B.; SCHMIDT, P. O custo aluno UAB no ensino superior a distância na Ufrgs: estudo de caso referente ao curso de graduação tecnológica em planejamento e gestão para o desenvolvimento rural. *ABCustos*, v. 12, n. 1, p. 72-105, 2017.

SOARES, T. C.; MAZON, G.; SOARES, A. N. Comparação internacional entre custos universitários. *Revista Gestão Universitária na América Latina*, v.4, n. 2, p.74-88, 2011.

SOUZA, A. A. et al. 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...* São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2011.

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.

UNIVERSIDADE ESTADUAL VALE DO ACARAÚ – UVA. *UVA em números 2016: Ano Base 2015*. 2016. Disponível em: <[http://www.uvanet.br/documentos/numeros\\_daf3747a934412c7f3140f53e14115fa.pdf](http://www.uvanet.br/documentos/numeros_daf3747a934412c7f3140f53e14115fa.pdf)>. Acesso em: 06 out. 2018.