

O CUSTO DE UMA POLÍTICA EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL NO RIO GRANDE DO SUL

Ana Claudia Guske

UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL (UNISC)

Resumo:

O objetivo deste estudo foi identificar os custos da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul – Uergs, fazendo o mapeamento dos mesmos e sintetizando-os. Inicialmente foi apresentado o tema da pesquisa e sua relevância. Na sequência foi apresentada uma revisão da literatura sobre o método de custeio. Metodologicamente a pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Foi aplicado o método ABC (*Activity Based Costing*), com o objetivo de identificar as atividades geradoras de custo na Universidade. Os custos da Reitoria e da Biblioteca Central foram rateados entre as Unidades de Ensino a partir da elaboração de direcionadores. Foi possível chegar a um custo por Unidade de Ensino a partir da soma dos custos fixos e variáveis da mesma com a alocação dos gastos da Reitoria e da Biblioteca Central. O custo quantificado é relativo ao segundo semestre do ano de 2012, período deste estudo. Por fim foi realizada uma análise de gastos. Com base neste custo foi feita uma relação com o número de alunos de cada Unidade, possibilitando estabelecer um critério de resultado. Segundo esta relação foi possível concluir que uma situação desejável é uma Unidade de Ensino com custos razoáveis e com o maior número de alunos possível. Uma Unidade geradora de gastos, por menor que seja não se justifica caso não apresente resultados. Os gastos excessivos também não são desejáveis. O que se espera é aplicação dos recursos públicos com eficiência. O custo mensal por aluno de R\$1.329,43 é irrisório frente à possibilidade de desenvolvimento regional que a Universidade gera.

Palavras-chave: Desenvolvimento. Regional. Custo. Uergs.

1 Introdução

Existem estudos que estimam os custos das políticas de desenvolvimento regional, um destes trabalhos foi realizado por Cavalcante (2014), que buscou resultados a nível nacional.

O autor destaca que: “Os custos totais das políticas de desenvolvimento regional em 2013 resultaram da soma de incentivos fiscais (R\$ 31,7 bilhões), incentivos financeiros (R\$ 14,2 bilhões) e investimentos (R\$ 8,0 bilhões)” (CAVALCANTE, 2014, p. 23).

Outro estudo é apresentado por Bonassa e Avrichir (2007). Neste trabalho é explorada a questão logística como colaboradora do desenvolvimento regional, através da instalação do aeroporto industrial em Viracopos, São Paulo.

Analisando os estudos da área é preciso avaliar que conceituação carrega a expressão “desenvolvimento regional”. De modo bastante geral, o desenvolvimento de uma região pode levar em conta somente aspectos econômicos ou além, deste, outros como os sociais, políticos, ambientais, etc.

...o envolvimento que dá movimento ao desenvolvimento ocorre através da passagem do momento meramente econômico (momento do individualismo ou egoísta-passional) para o momento político (momento coletivo ou ético-ideológico), ou seja, da elaboração superior das necessidades econômicas para as possibilidades políticas na consciência dos homens. (BECKER, 2010, p. 56)

Como demonstra Becker, o desenvolvimento regional não deixa de levar em conta as necessidades econômicas, pois o modo de produção global é o capitalismo. Porém o grupo de sujeitos em um determinado território precisa construir politicamente suas reflexões e alternativas criativas que levem em conta outras dimensões para uma melhor qualidade de vida.

De acordo com CARGNIN (2014) as políticas de desenvolvimento regional no Rio Grande do Sul, ao longo da história, nem sempre se dirigiram a um ponto comum, consistindo, em muitas ocasiões, políticas partidárias que procuravam anular políticas de governos contrários, criando soluções exclusivas.

O fato é que, independente da congruência e eficiência destas propostas em prol do desenvolvimento regional, elas possuem um custo de implantação e manutenção. Se as políticas relacionadas ao desenvolvimento regional são interrompidas ou enfraquecidas, o

investimento aplicado não proporciona todos os benefícios que poderia gerar, resumindo-se a um desperdício de recursos financeiros públicos.

Diante disso, saber a eficiência da Uergs na alocação de recursos orçamentários e financeiros medindo em termos de custos é uma problemática expressiva. Este estudo objetiva apurar o custo mensal de uma ação do Estado do Rio Grande do Sul em prol do desenvolvimento regional sustentável, através do exame detalhado da estrutura de custos da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul utilizando o método *Activity Based Costing* (ABC).

Para cumprir o objetivo proposto é apresentada a seguir a revisão da literatura, o método, a coleta de dados, a análise de dados, a conclusão e finalmente, as referências.

2 Revisão da Literatura

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

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

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

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

1. Atividade direta: é feita quando é possível identificar o recurso com uma atividade específica
2. Rastreamento por meio de direcionadores que melhor representam a relação entre o recurso e a atividade. São exemplos de relação o número de funcionários, a área ocupada, o consumo de energia, etc.

3. Rateio, quando não houver condições de apropriação direta nem de rastreamento. Efetua-se o rateio considerando-se uma base que seja adequada. (MEGLIORINI, 2007, p. 153).

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

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

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

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

3 Método

Para atender o objetivo proposto, este estudo foi distinto como uma pesquisa qualitativa que se propôs a criar ferramentas que auxiliem na geração de soluções

(ROESCH, 2012, p. 127) para os problemas da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul.

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

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

A coleta de dados proveniente da pesquisa quantitativa, assim como a análise documental, foi do exercício econômico-financeiro do segundo semestre do ano de 2012. É importante salientar que a escolha de apenas um semestre para a análise de dados se deu pelo volume de dados a serem analisados. Neste caso não há diferença em analisar o primeiro ou o segundo semestre de um ano, pois o serviço prestado pela Universidade Estadual do Rio Grande do Sul não sofre influência da sazonalidade.

A coleta de dados ocorreu depois de autorização do representante legal da Universidade, e se estendeu ao longo dos meses, pois o número de dados a ser coletado foi bastante volumoso. Após coleta e catalogação foi iniciado o período de análise e relações dos dados coletados.

A coleta de dados envolveu dados primários e secundários. Os dados primários se referem àqueles que não estão disponíveis ou de alguma forma processados, ou seja, são as informações coletadas por meio da pesquisa *in loco*, como os dados referentes a patrimônio. Os dados secundários são obtidos através da instituição pesquisada. São exemplos de dados secundários os números referentes a pessoal, obtidos através do sistema RHE (Recursos Humanos do Estado), referentes a finanças, obtidos através do FPE (Finanças Públicas do Estado), referentes a almoxarifado, obtidos através do SAM (Sistema de Administração de Materiais), referentes a sistema de patrimônio e contratos administrativos, através de registros dos respectivos setores.

Após a sistematização e a tabulação dos dados foi feita uma análise estatística para cruzar informações e trabalhar as informações.

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

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

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

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

O estudo de caso, neste contexto, ocorre porque se refere a uma pesquisa ímpar – o exame da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul – e foi contextualizado e interpretado na parte de análise deste trabalho, após a coleta de dados.

4 Coleta de Dados

A Universidade Estadual do Rio Grande do Sul – Uergs, criada no ano de 2001, foi fundada visando “ao desenvolvimento regional sustentável, o aproveitamento de vocações e de estruturas culturais e produtivas locais” (Lei 11.646, 2001, art. 2º). No intuito de cumprir seu objetivo a Uergs oferece cursos de ensino superior específicos, como é o caso do curso de Desenvolvimento Rural e Gestão Agroindustrial, Curso Superior de Tecnologia em

Agroindústria, Curso Superior de Tecnologia em Agropecuária Integrada, Curso Superior de Tecnologia em Fruticultura, entre tantos outros.

É uma fundação pública de direito privado, que não possui autonomia financeira e depende do orçamento estadual.

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

No que tange a aplicação do método de custeio ABC, a primeira etapa a ser seguida é a identificação das atividades executadas. As atividades executadas pela Uergs são ensino, pesquisa e extensão. Para tanto foram nomeados as Unidades de Ensino, a Biblioteca Central, as Pró-Reitorias e os órgãos de apoio à Reitoria, que contribuem para a realização destas atividades. Como é possível verificar no quadro de número 1 (um) foram identificados 47 pontos de distribuição de recursos.

Quadro 1 – Identificação das Atividades Executadas

Reitoria		UE - Unidades de Ensino e BC - Biblioteca Central	
1	Gabinete Reitor	1	UE Alegrete
2	PROAD – Pró-reitoria de Administração/Almoxarifado	2	UE Bagé
3	PROAD - Pró-reitoria de Administração /Compras	3	UE Bento Gonçalves
4	PROAD - Pró-reitoria de Administração /Patrimônio	4	UE Cruz Alta
5	PROAD - Pró-reitoria de Administração /Protocolo	5	UE Cachoeira do Sul
6	PROAD - Pró-reitoria de Administração /Transportes	6	UE Caxias do Sul
7	PROAD - Financeiro	7	UE Erechim
8	PROAD - Projetos Especiais	8	UE Encantado
9	PROAD - Recursos Humanos	9	UE Frederico Westphalen
10	PROENS ¹ - Assessoria	10	UE Guaíba
11	PROENS – Coordenação de Assuntos Acadêmicos	11	UE Montenegro
12	PROENS - Coordenação Núcleo Superior de Áreas	12	UE Novo Hamburgo

¹ PROENS – Pró-reitoria de Ensino.

13	PROENS - DECOR ²	13	UE Osório
14	PROENS - EAD ³	14	UE Santana do Livramento
15	Pró-Reitoria de Administração	15	UE Sananduva
16	Pró-Reitoria de Ensino	16	UE São Francisco de Paula
17	Pró-Reitoria de Extensão	17	UE São Luiz Gonzaga
18	Pró-Reitoria de Pesquisa	18	UE Santa Cruz do Sul
19	Reitoria - Assessoria Comunicação	19	UE Tapes
20	Reitoria - Coordenadoria Institucional	20	UE Três Passos
21	Reitoria - Procuradoria Jurídica	21	UE Vacaria
22	Reitoria - Superintendência de Informática	22	UE São Borja
23	Superintendência Planejamento	23	UE Porto Alegre
		24	Biblioteca Central
Total		47	

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

A segunda etapa a ser seguida no método ABC é atribuir custos. Os custos das Unidades de Ensino e Biblioteca Central serão alocados de modo direto, sendo que os custos da Reitoria serão alocados de acordo com os direcionadores de custos estabelecidos no quadro de número 2 (dois). Em alguns casos foi aplicado o rateio linear de custos, pois não houve condições de apropriação direta nem de rastreamento dos recursos consumidos pelo “departamento” em questão.

Quadro 2 – Direcionadores de Custos Reitoria

Reitoria		Direcionador de Custo	Percentual de Rateio
		Crítério de Rateio	
1	Gabinete Reitor	Linear	4%
2	PROAD - Adm/Almoxarifado	Linear	4%
3	PROAD - Adm/Compras	Linear	4%
4	PROAD - Adm/Patrimônio	Linear	4%
5	PROAD - Adm/Protocolo	Uso De Malote	Variável
6	PROAD - Adm/Transportes	Saída Realizada	Variável
7	PROAD - Financeiro	Pagamento em Cada U E	Variável
8	PROAD - Projetos Especiais	Quantidade de Processos abertos até 2012/2 sem conclusão da obra ou serviço ou pagos em 2012/2.	Variável

² DECOR – Departamento de Ingresso, Controle e Registro.

³ EAD – Educação à Distância.

9	PROAD - Recursos Humanos	Número de Funcionários Lotados Em Cada U E	Variável
10	PROENS - Assessoria	Aluno	Variável
11	PROENS – Coordenação de Assuntos Acadêmicos	Professor	Variável
12	PROENS - Coordenação Núcleo Superior de Áreas	Aluno	Variável
13	PROENS - DECOR	Aluno	Variável
14	PROENS - EAD	Atividades EAD em Cada U E	Variável
15	Pró-Reitoria de Administração	Linear	4%
16	Pró-Reitoria de Ensino	Aluno	Variável
17	Pró-Reitoria de Extensão	Curso de Extensão Realizado em Cada U E	Variável
18	Pró-Reitoria de Pesquisa	Bolsa de Pesquisa em cada Unidade de Pesquisa	Variável
19	Reitoria - Assessoria Comunicação	Linear	4%
20	Reitoria - Coordenadoria Institucional	Linear	4%
21	Reitoria - Procuradoria Jurídica	Linear	4%
22	Reitoria - Superintendência de Informática	Viagem Técnica às U E	Variável
23	Superintendência Planejamento	Linear	4%

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

Os gastos da Reitoria ou Administração Central da Uergs são compostos de custos fixos, gastos com pessoal e gastos com contratos, e custos variáveis, compostos pelos gastos com diárias, ressarcimentos de transporte e adiantamento de pequena despesa para servidores além de outros gastos eventuais, como locação de maquinário, contratação de palestrante, serviços gráficos, etc. Esta sistematização é possível de ser visualizada no quadro de número 3 (três).

Quadro 3 – Gastos da Reitoria

GASTOS REITORIA		Semestral (2012/2)	Total	Mensal	Total
Custos Fixos	Gasto com Pessoal	R\$ 3.550.307,51	R\$ 5.756.124,78	R\$ 591.717,92	R\$ 959.354,13
	Gasto com Contratos	R\$ 2.205.817,27		R\$ 367.636,21	
				<i>Média</i>	<i>Média</i>
Custos Variáveis	Gastos com diárias, ressarcimento de transporte e adiantamento de pequena despesa.	R\$ 58.597,74	R\$ 149.800,62	R\$ 9.766,29	R\$ 24.966,77

	Gastos Eventuais	R\$ 91.202,88		R\$ 15.200,48	
TOTAL		R\$ 5.905.925,40		R\$ 984.320,90	

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

O gasto total semestral em 2012/2 da Reitoria contabiliza o valor de R\$ 5.905.925,40, conforme demonstrado no quadro de número 3 (três). Este valor foi dividido linearmente entre os 23 (vinte e três) “departamentos” que compõe a Reitoria. Deste modo cada “departamento” da Reitoria enumerado no quadro de número 1 (um) teve alocado o valor de R\$ 256.779,37. Este valor foi rateado entre as 23 (vinte e três) Unidades de Ensino e a Biblioteca Central conforme direcionadores de custos apontados no quadro de número 2 (dois).

Deste modo, o quadro abaixo demonstra o custo de cada Unidade de Ensino e da Biblioteca Central, discriminados os custos fixos e variáveis, adicionado a alocação correspondente aos gastos da Reitoria.

Quadro 4 – Custo das Unidades de Ensino e Biblioteca Central

Unidades de Ensino e Biblioteca Central	Custo Fixo	Custo Variável	Rateio da Reitoria	Total Semestral 2012/2	Total Mensal
UE Novo Hamburgo	R\$ 1.252.807,68	R\$ 12.347,71	R\$ 422.592,50	R\$ 1.687.747,88	R\$ 281.291,31
UE Montenegro	R\$ 1.267.775,25	R\$ 6.125,21	R\$ 327.645,52	R\$ 1.601.545,97	R\$ 266.924,33
UE Porto Alegre	R\$ 685.940,10	R\$ 9.702,47	R\$ 413.338,14	R\$ 1.108.980,71	R\$ 184.830,12
UE Guaíba	R\$ 705.765,44	R\$ 8.237,85	R\$ 288.683,20	R\$ 1.002.686,49	R\$ 167.114,41
UE Cruz Alta	R\$ 628.378,18	R\$ 31.444,96	R\$ 289.212,64	R\$ 949.035,78	R\$ 158.172,63
UE Bento Gonçalves	R\$ 511.335,01	R\$ 43.050,78	R\$ 294.079,28	R\$ 848.465,06	R\$ 141.410,84
UE Encantado	R\$ 571.508,02	R\$ 28.583,74	R\$ 242.010,34	R\$ 842.102,1	Continua → 0,35
UE São Francisco de Paula	R\$ 557.329,15	R\$ 19.099,03	R\$ 263.342,68	R\$ 839.770,86	R\$ 139.961,81
UE Osório	R\$ 523.258,92	R\$ 29.141,00	R\$ 259.071,72	R\$ 811.471,64	R\$ 135.245,27
UE Santa Cruz do Sul	R\$ 545.173,37	R\$ 17.186,67	R\$ 201.272,72	R\$ 763.632,77	R\$ 127.272,13
UE São Luiz Gonzaga	R\$ 356.659,47	R\$ 148.712,33	R\$ 232.784,43	R\$ 738.156,23	R\$ 123.026,04
UE Tapes	R\$ 452.286,88	R\$ 28.816,15	R\$ 248.955,45	R\$ 730.058,48	R\$ 121.676,41
UE Bagé	R\$ 435.341,13	R\$ 35.618,52	R\$ 246.142,51	R\$ 717.102,16	R\$ 119.517,03
UE Erechim	R\$ 428.169,56	R\$ 38.419,68	R\$ 226.223,34	R\$ 692.812,57	R\$ 115.468,76
UE Santana do Livramento	R\$ 381.101,09	R\$ 15.937,96	R\$ 271.975,82	R\$ 669.014,86	R\$ 111.502,48

UE Cachoeira do Sul	R\$ 361.292,11	R\$ 8.052,84	R\$ 242.604,92	R\$ 611.949,87	R\$ 101.991,64
UE Três Passos	R\$ 353.460,08	R\$ 23.772,43	R\$ 218.408,02	R\$ 595.640,53	R\$ 99.273,42
UE São Borja	R\$ 293.727,14	R\$ 9.414,51	R\$ 180.687,80	R\$ 483.829,45	R\$ 80.638,24
UE Vacaria	R\$ 250.501,38	R\$ 14.506,48	R\$ 210.164,91	R\$ 475.172,77	R\$ 79.195,46
UE Frederico Westphalen	R\$ 229.958,34	R\$ 28.101,02	R\$ 195.019,01	R\$ 453.078,36	R\$ 75.513,06
UE Sananduva	R\$ 237.187,00	R\$ 9.463,20	R\$ 186.769,34	R\$ 433.419,54	R\$ 72.236,59
UE Alegrete	R\$ 199.929,26	R\$ 19.164,95	R\$ 194.721,55	R\$ 413.815,76	R\$ 68.969,29
Biblioteca Central	R\$ 182.737,62	R\$ 0,00	R\$ 115.392,75	R\$ 298.130,37	R\$ 49.688,40
UE Caxias do Sul	R\$ 112.118,53	R\$ 4.539,88	R\$ 134.826,81	R\$ 251.485,23	R\$ 41.914,20
TOTAL	R\$ 11.523.740,73	R\$ 589.439,31	R\$ 5.905.925,40	R\$ 18.019.105,44	R\$ 3.003.184,24

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

No quadro acima é possível verificar o custo semestral e mensal de cada Unidade de Ensino e da Biblioteca Central em ordem decrescente. A coluna “Total Semestral 2012/2” corresponde ao total de gastos consumidos no segundo semestre do ano de 2012, sendo que a coluna “Total Mensal” corresponde a uma média dos gastos do semestre em cada mês do período, isto significa que em cada mês não houve o consumo padronizado de recursos.

É importante enfatizar que os itens que compõe cada custo, fixo ou variável, deve ser levado em consideração na análise de gastos. Por exemplo, uma Unidade que possui alto custo com diárias e/ou ressarcimento de transporte possui um custo alocado na Unidade de lotação dos docentes, mas a força de trabalho está sendo revertida para outras UE, porque o professor está em deslocamento para cumprir suas atividades. Nesta situação, o alto custo com este item pode e deve ser reduzido. Uma solução para este caso é modificar a lotação dos professores que mais consomem diárias e ressarcimentos de transportes, se estes forem em razão de aulas.

Cabe salientar que as Unidades que mais dispenderam em diárias, ressarcimentos de transporte e adiantamentos de pequena despesa no segundo semestre do ano de 2012, foram as Unidades de Frederico Westphalen, Tapes, Cruz Alta, São Luiz Gonzaga e Três Passos, consumindo entre R\$ 21.874,24 a R\$ 26.302,83. Outras 10 (dez) Unidades de Ensino variaram seu consumo entre R\$ 10.000,00 e R\$ 20.000,00 e outras 8 (oito) Unidades de Ensino consumiram abaixo de R\$ 10.000,00 nesta categoria.

Conforme mostra o quadro de número 5 (cinco), o custo mensal da Uergs é de R\$ 3.003.184,24, sendo que a maior parte dos recursos mensais é absorvida pelas Unidades

de Ensino e Biblioteca Central. De modo resumido, mensalmente, as Unidades de Ensino e Biblioteca central consomem 67,22% dos recursos da Universidade e a Reitoria 32,78%.

Quadro 5 – Custo Mensal da Uergs

		Total Custo Mensal Uergs 2012/2
Custo Mensal das UE/BC	R\$ 2.018.863,34	R\$ 3.003.184,24
Custo Mensal Reitoria	R\$ 984.320,90	

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

O quadro de número 6 (seis) apresenta gasto mensal de cada Unidade de Ensino e da Biblioteca Central com a devida alocação dos gastos da Reitoria e o número de alunos de cada Unidade de Ensino, sendo possível obter o custo mensal por aluno.

A última célula da última linha do quadro de número 6 (seis) exibe a média de recursos aplicados a cada aluno da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul. A referida informação quer dizer que cada aluno da Uergs custou mensalmente no segundo semestre do ano de 2012, em média, R\$ 1.329,43.

Quadro 6 – Custo por aluno e Biblioteca Central

UE - Unidades de Ensino e BC - Biblioteca Central	Gasto Mensal	Nº de Alunos	Custo por aluno
Biblioteca Central	R\$ 49.688,40	0	-
UE Caxias do Sul	R\$ 41.914,20	7	R\$ 5.987,74
UE Santa Cruz do Sul	R\$ 127.272,13	49	R\$ 2.597,39
UE Tapes	R\$ 121.676,41	51	R\$ 2.385,81
UE Erechim	R\$ 115.468,76	50	R\$ 2.309,38
UE Bento Gonçalves	R\$ 141.410,84	66	R\$ 2.142,59
UE Encantado	R\$ 140.350,35	75	R\$ 1.871,34
UE Guaíba	R\$ 167.114,41	93	R\$ 1.798,00
UE Montenegro	R\$ 266.924,33	153	R\$ 1.744,60
UE São Francisco de Paula	R\$ 139.961,81	90	R\$ 1.555,13
UE Cachoeira do Sul	R\$ 101.991,64	66	R\$ 1.545,33
UE Santana do Livramento	R\$ 111.502,48	78	R\$ 1.429,52
UE Osório	R\$ 135.245,27	100	R\$ 1.352,45
UE Três Passos	R\$ 99.273,42	75	R\$ 1.323,65



UE São Luiz Gonzaga	R\$ 123.026,04	95	R\$ 1.295,01
UE Sananduva	R\$ 72.236,59	57	R\$ 1.267,31
UE Cruz Alta	R\$ 158.172,63	136	R\$ 1.163,03
UE São Borja	R\$ 80.638,24	82	R\$ 983,39
UE Bagé	R\$ 119.517,03	127	R\$ 941,08
UE Novo Hamburgo	R\$ 281.291,31	301	R\$ 934,52
UE Frederico Westphalen	R\$ 75.513,06	85	R\$ 888,39
UE Vacaria	R\$ 79.195,46	92	R\$ 860,82
UE Porto Alegre	R\$ 184.830,12	228	R\$ 810,66
UE Alegrete	R\$ 68.969,29	103	R\$ 669,60
TOTAL	R\$ 3.003.184,24	2259	R\$ 1.329,43

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

Para que fosse possível quantificar os custos das Unidades de Ensino adequadamente é preciso ratear os custos da Biblioteca Central entre as Unidades de Ensino, conforme mostra o quadro de número 7 (sete). O direcionador de custo utilizado foi o número de empréstimos de livros por Unidade de Ensino no segundo semestre do ano de 2012.

Quadro 7 – Custo por aluno

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

14	UE São Luiz Gonzaga	R\$ 123.026,04	R\$ 987,83	R\$ 124.013,86	95	R\$ 1.305,41
15	UE Sananduva	R\$ 72.236,59	R\$ 267,38	R\$ 72.503,97	57	R\$ 1.272,00
16	UE Cruz Alta	R\$ 158.172,63	R\$ 3.839,90	R\$ 162.012,53	136	R\$ 1.191,27
17	UE São Borja	R\$ 80.638,24	R\$ 5.934,38	R\$ 86.572,62	82	R\$ 1.055,76
18	UE Bagé	R\$ 119.517,03	R\$ 1.760,26	R\$ 121.277,29	127	R\$ 954,94
19	UE Novo Hamburgo	R\$ 281.291,31	R\$ 4.627,19	R\$ 285.918,50	301	R\$ 949,90
20	UE Frederico Westphalen	R\$ 75.513,06	R\$ 490,20	R\$ 76.003,26	85	R\$ 894,16
21	UE Vacaria	R\$ 79.195,46	R\$ 1.099,24	R\$ 80.294,70	92	R\$ 872,77
22	UE Porto Alegre	R\$ 184.830,12	R\$ 3.728,49	R\$ 188.558,61	228	R\$ 827,01
23	UE Alegrete	R\$ 68.969,29	R\$ 1.403,75	R\$ 70.373,05	103	R\$ 683,23
	TOTAL	R\$ 3.003.184,24	R\$ 49.688,40	R\$ 3.003.184,24	2259	R\$ 1.329,43

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

5 Análise de Dados

A Unidade de Ensino de Caxias do Sul revela o maior custo por aluno no período analisado, isto porque a Unidade possui o menor número de alunos de toda a Universidade. O número de alunos não é constante nas Unidades de Ensino, variando conforme ilimitadas variáveis, entre elas, o número de vagas para ingressantes a cada semestre e evasão do quadro discente.

Com o auxílio do quadro de número 7 (sete) é permitido observar que Unidades de Ensino com mais alunos tornam o alto custo da Unidade razoável, isto porque, matematicamente, o custo por aluno se torna menor. Uma situação desejável para todas as Unidades de Ensino, neste caso, é aumentar ao máximo o número de alunos, fazendo com que o quadro docente execute o máximo de horas aula possível. Com isto o Estado não mantém sua força de trabalho ociosa e otimiza a aplicação dos recursos públicos, justificando-os.

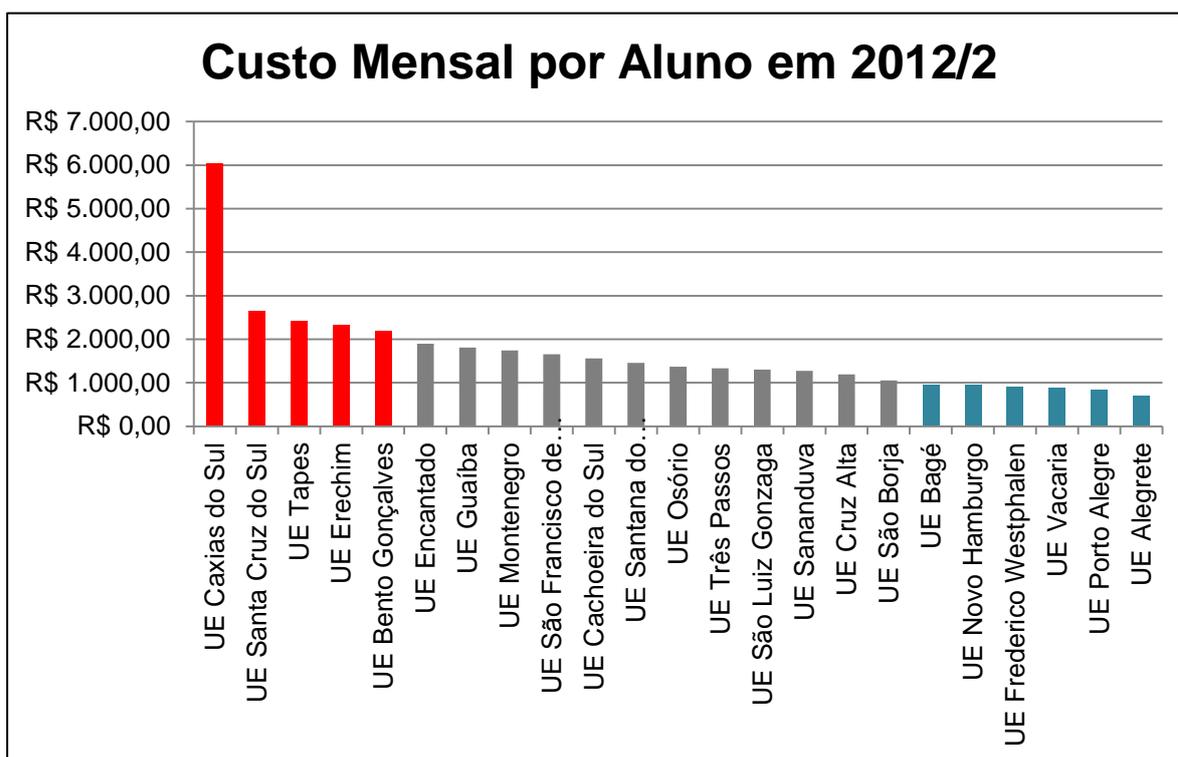
A Uergs através da Resolução CONSUN nº 008/2010 determina de que maneira a carga horária de um docente da Universidade pode ser cumprida. Uma tarefa para prosseguimento desta pesquisa é verificar se o quadro docente já exerce sua capacidade máxima de aulas na Universidade de acordo com a citada resolução e se as turmas de discentes da Universidade estão completas.

Se os professores pudessem ofertar mais aulas, isso seria desejável, pois aumentando o número de turma de alunos, o custo por aluno diminui. Se as aulas ofertadas já exercem sua capacidade máxima e as turmas existentes estão incompletas, isto não é

desejável, pois os recursos aplicados não estão sendo aproveitados ao máximo. Se o quadro docente já executa sua capacidade máxima de dar aulas, de acordo com a Resolução CONSUN nº 008/2010, então, do modo como se apresenta a estrutura física e as normas da Universidade os resultados só podem ser otimizados caso as turmas de discentes não estejam completas. Se as turmas estão completas e os professores já exercem sua capacidade máxima de dar aulas, então, os recursos não podem ser mais bem aproveitados.

Por fim, é apresentado o gráfico de número 1 (um) e de número 2 (dois). O gráfico de número 1 (um), mostra de forma decrescente o custo por aluno, em 2012/2, na Uergs. Da forma apresentada fica fácil verificar que a Unidade que apresenta o aluno mais caro é a Unidade de Ensino de Caxias do Sul. O custo por aluno bastante elevado se justifica pelo baixo número de alunos na Unidade. O gráfico em questão mostra 3 (três) cores diferentes no que se refere ao custo por aluno, é a identificação de 3 (três) faixas de custo, uma acima de R\$ 2.000,00 ao mês por aluno, uma entre R\$ 1.000,00 e R\$ 2.000,00 e uma faixa abaixo de R\$ 1.000,00 ao mês por aluno. Não pode ser apontada uma faixa mais desejável porque o custo depende dos resultados e de peculiaridades de cada Unidade. A Unidade de Ensino de Porto Alegre, por exemplo, apresenta um grande número de alunos, os cursos não exigem laboratórios específicos e não há pagamento de locação de imóvel, o que torna o custo por aluno abaixo de R\$ 1.000,00 ao mês. A Unidade de Ensino de Montenegro, por exemplo, encontra-se na faixa mediana, porém o que torna o custo por aluno bastante alto é a locação do imóvel onde as atividades são exercidas, caso o aluguel não fosse cobrado nesta Unidade, o custo por aluno poderia diminuir em torno de 19,5% ao mês.

Gráfico 1 – Custo mensal por aluno em 2012/2

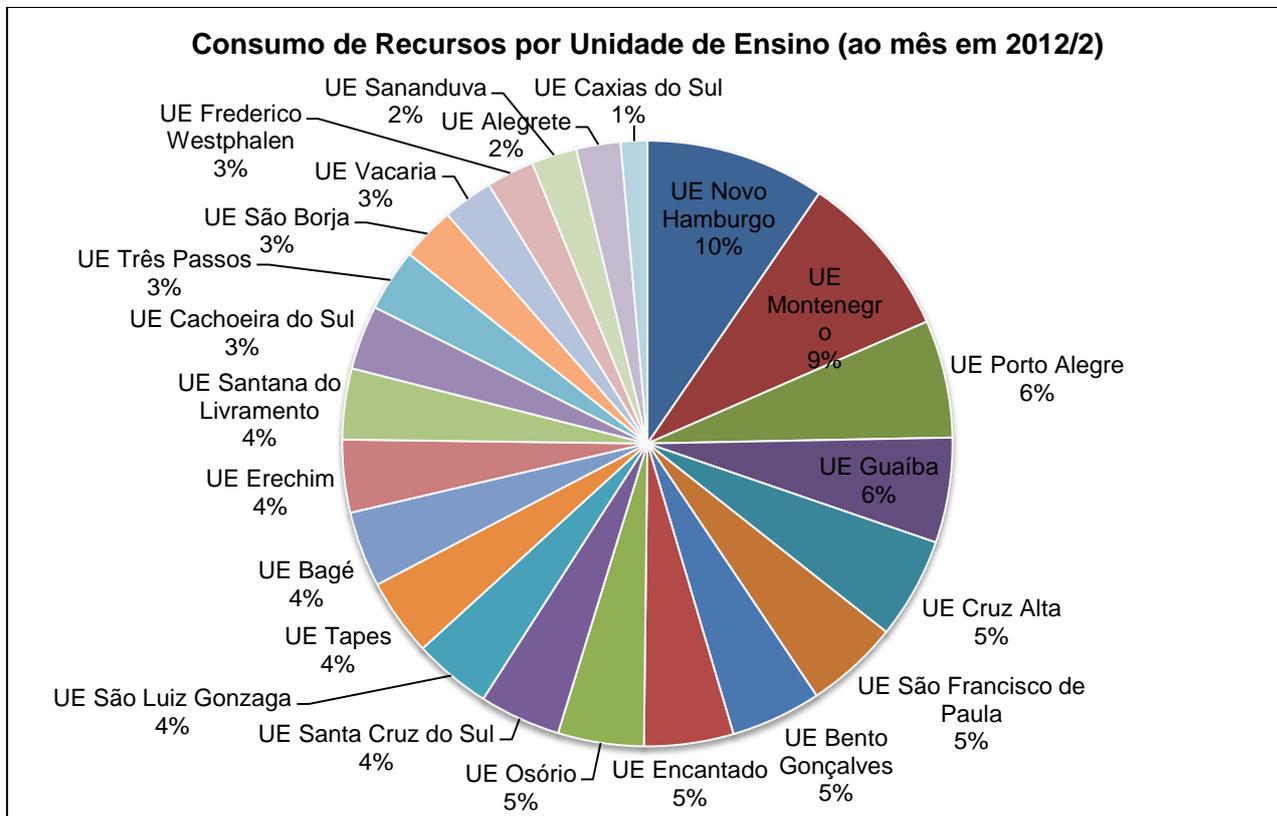


Fonte: Elaborado pela autora (2015)

O gráfico de número 2 (dois) mostra, em ordem decrescente, o consumo de recursos por Unidade de Ensino, ao mês, no segundo semestre do ano de 2012. De modo geral, é possível perceber que a maior parte das Unidades de Ensino da Uergs no segundo semestre do ano de 2012 consomem por mês entre 3% a 5% dos recursos financeiros disponíveis.

Como já destacado, não são, necessariamente, as Unidades de ensino que menos consomem as mais satisfatórias em termos de resultados. Os dados estão disponíveis para que ações de gestão possam ser tomadas levando em conta as peculiaridades de cada Unidade e o propósito na Universidade como um todo.

Gráfico 2 – Consumo de recursos por Unidade de Ensino



Fonte: Elaborado pela autora (2015)

6 Conclusão

Com o intuito de apurar o custo de uma política de desenvolvimento regional no Rio Grande do Sul aplicou-se o método ABC (*Activity Based Costing*) na Universidade Estadual do Rio Grande do Sul. Foram estabelecidos direcionadores para que os custos das áreas comuns fossem rateados de modo proporcional a cada Unidade de Ensino. Ao final deste, foi possível quantificar os custos por Unidade de Ensino e por aluno da Uergs no segundo semestre do ano de 2012.

Além da aplicação do método ABC foi possível perceber que os resultados também precisam ser levados em consideração em uma análise de custos, mas não somente os resultados, e sim todos os outros fatores que possam ter relação direta com estes.

No contexto da pesquisa é possível concluir que o número de alunos não é balizador para a alocação de recursos. Os recursos financeiros também não são distribuídos igualmente entre as Unidades de Ensino da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul. O motivo para que isto aconteça não é claro. Pode ser porque haja maior necessidade pelas

Unidades que mais consomem recursos, devido ao tipo de curso que abarcam ou porque estas Unidades de Ensino criam demandas (atividades de aula, saídas de campo, reformas, etc...) que necessitam de recursos financeiros.

O que deve ser buscado é uma análise que verifique a eficiência de cada Unidade de Ensino, onde seja permitido relacionar resultados e custos. Nesta perspectiva um comportamento ótimo é uma Unidade de Ensino que forme ou atenda o maior número de alunos possível com a menor quantidade de recursos financeiros aplicados a ela.

Partindo da análise de resultados de modo eficiente pode-se perceber que algumas Unidades de Ensino poderiam melhorar seu desempenho quanto aos resultados, visto seu elevado custo. Uma maneira de sanar este problema seria com o aumento do número de discentes nestas UE.

Outra opção, mais imediata, que reduziria os custos de algumas Unidades de Ensino, é lotar os docentes nas Unidades em que cumprem a maior parte de sua carga de trabalho, evitando o consumo de recursos com diárias e ressarcimentos de transporte.

Além deste aspecto ainda existe outra peculiaridade que acaba gerando dúvidas e desconexão no que tange a lotação dos docentes e resulta em gastos públicos. O professor da Universidade realiza concurso público para uma determinada região, que pode abranger diversas Unidades de Ensino. No ato lotação, o docente é alocado em uma Unidade de Ensino dentro da região para a qual realizou concurso público. No momento em que o professor se desloca de sua Unidade de lotação para exercer atividades em outra Unidade de Ensino, mesmo que dentro da mesma região, ele faz jus ao benefício da diária e do ressarcimento de transporte, se cumprir a distância mínima, neste último caso. Assim sendo, a situação que menos consumiria recursos públicos seria a lotação do docente na região para a qual ele prestou provas e que estava discriminado no edital de concurso.

Observando os gastos das Unidades de Ensino, é possível concluir que existe uma média de consumo por mês. Aproximadamente 70% das Unidades de Ensino da Uergs, consumiram, no segundo semestre do ano de 2012, entre 3% e 5% dos recursos financeiros destinados pelo governo do Estado à Universidade.

A Universidade Estadual do Rio Grande do Sul estabeleceu, no ano de 2010, uma normativa (Resolução CONSUN n.º 008/2010) que estabelece normas para a distribuição dos encargos docentes na Universidade Estadual do Rio Grande do Sul. Uma tarefa para prosseguimento desta pesquisa é verificar se o quadro docente já exerce sua capacidade

máxima de aulas na Universidade de acordo com a citada resolução e se as turmas de discentes da Universidade estão completas.

Caso as turmas estejam incompletas e o número de aulas ofertadas pelos professores possa ser maior, é possível tornar a Universidade Estadual do Rio Grande do Sul mais eficiente no que tange a aplicação dos recursos públicos, caso contrário a estrutura da Universidade, assim como as normativas internas devem ser reavaliadas.

A Uergs possui um potencial bastante alto no que tange o desenvolvimento regional, pois possui suas Unidades de Ensino distribuídas por todo Estado e oferece cursos de graduação que são capazes de, como ferramentas, impulsionar o desenvolvimento das regiões em que estão inseridos.

O valor mensal médio de R\$ 1.329,43 por aluno é irrisório frente à potencialidade que um profissional pode desenvolver na sua região. Não se trata de um profissional qualquer, é um profissional formado por uma instituição criada para trabalhar a partir do desenvolvimento regional sustentável, o aproveitamento de vocações e de estruturas culturais e produtivas locais (Lei 11.646, 2001, art. 2º).

A Uergs cumpre seu objetivo frente ao desenvolvimento regional sustentável? Este é um tema para uma nova pesquisa. Analisar a carreira profissional dos egressos da Universidade faria com que o próprio governo estadual pudesse saber se sua política alcança o seu objetivo.

6 Referências Bibliográficas

ANDRADE, N. et al. **Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC.** I Seminário de gestão e negócio. Curitiba: 2004. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2012.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 1997.

BRASIL. Lei nº 11.646 de 10 de julho de 2001. Autoriza o Poder Executivo a criar a Universidade Estadual do Rio Grande do Sul - UERGS e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, 11 jul. 2001. Disponível em: <http://www.uergs.edu.br/uploads/legislacao/1157035512Lei_de_Criacao_da_UERGS_11646_01.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2015.

BECKER, D. F.; WITTMANN, M. L. **Desenvolvimento regional:** abordagens interdisciplinares. 2. ed. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2010.

BONASSA, A. C.; AVRICHIR, I. Logística e desenvolvimento regional. **Revista GV-executivo.** São Paulo: vl.6, n.4, jul./ago. 2007, p. 70-74.

CARGNIN, Antonio Paulo. **Políticas de Desenvolvimento Regional no Rio Grande do Sul:** Vestígios, Marcas e Repercussões Territoriais. Brasília: Ministério da Integração Nacional, 2014. Disponível em: <http://www.integracao.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=3ca49f82-652f-44c5-a50e-0f8dc2cce58b&groupId=10157>. Acesso em: 11 mai. 2015.

CAVALCANTE, Luiz Ricardo. **Políticas de desenvolvimento regional no Brasil: uma estimativa de custos.** Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa. Textos para discussão n. 154, Senado, setembro/2014. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-154-politicas-de-desenvolvimento-regional-no-brasil-uma-estimativa-de-custos>>. Acesso em: 20 mai. 2015.

COLLIS, J. e HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa – método qualitativo, quantitativo e misto.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

GODOY, Arnilda Schmidt. Pesquisa Qualitativa. Tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas.** São Paulo: vl.35, mai./jun. 1995. p. 20-29.

LEANDRO, Léo Lincoln. **Vantagens e aplicabilidade do custeio ABC.** Rio de Janeiro: 2008. 47 f. Monografia de especialização “lato senso”- Universidade Candido Mendes, curso de especialização em auditoria e controladoria, 2008. Disponível em: <http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K205285.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2015.



MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

PETERNELLI, Luiz Alexandre. **Capítulo 2: Estatística Descritiva**. Apostila de Estatística. Minas Gerais, 2005. Disponível em: <http://www.ime.usp.br/~rvicente/Paternelli_Cap2.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2012.

Resolução CONSUN N.º 008/2010. Estabelece as normas para a distribuição dos encargos docentes da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul. Conselho Superior Universitário da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, POA, RS, 23 de jun. 2010. Disponível em: <http://www.uergs.edu.br/uploads/legislacao/1293560078008_Encargos_Docentes_11_06_10___Versao_Final_apos_parecer_Relator.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2015.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.