

ALINE CRISTINA DA SILVA HEUSI

**DETERMINAÇÃO DO CÁLCULO DE CUSTO POR VAGA E
MATRÍCULA EFETIVA EM UNIVERSIDADE PÚBLICA: UM
ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE ARTES DA UNIVERSIDADE
DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada no Curso de Pós-graduação em administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Mário César Barreto
Moraes, Dr.

Coorientador: Fabiano Maury Raupp,
Dr.

**FLORIANÓPOLIS, SC
2014**

H595d Heusi, Aline Cristina da Silva
Determinação do cálculo de custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública: um estudo de caso no centro de artes da universidade do estado de Santa Catarina./ Aline Cristina da Silva Heusi. - 2014. 141 p. : il. ; 21 cm

Orientador: Mário César Barreto Moraes, Dr.

Coorientador: Fabiano Maury Raupp, Dr.

Bibliografia: p. 131-141

Dissertação (mestrado) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Mestrado em Administração, Florianópolis, 2014.

1. Universidades e faculdades públicas - Custos. 2. Custo direto. 3. Custo indireto. I. Moraes, Mário César Barreto. II. Universidade do Estado de Santa Catarina. Mestrado em Administração. III. Título

CDD: 658.1553 - 20.ed.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da UDESC

ALINE CRISTINA DA SILVA HEUSI

**DETERMINANAÇÃO DO CÁLCULO DE CUSTO POR VAGA E
MATRÍCULA EFETIVA EM UNIVERSIDADE PÚBLICA: UM
ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE ARTES DA UNIVERSIDADE
DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada no Curso de Pós-graduação em administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Administração.

Banca examinadora:

Orientador: _____

Dr. Mário César Barreto Moraes.
UDESC

Coorientador: _____

Dr. Fabiano Maury Raupp
UDESC

Membro: _____

Dra. Ilse Maria Beuren
UFPR

Florianópolis, 17/09/2014.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pelo acompanhamento nesta dupla conquista: estudar na ESAG e obter o título de mestre. Ainda agradeço por me proporcionar todas as etapas da minha vida, não nos abandonando no momento mais difícil e nos conferindo felicidade e sabedoria mesmo após um momento de perda.

À minha mãe, Vera Cristina, mulher exemplar e dedicada que sempre nos incentivou ao crescimento, nos estudos e na profissão. Ao meu marido e melhor amigo, Daniel Heusi que compartilhou os momentos de ansiedade, angústia e insônia, mesmo no período em que ficamos longe. À minha família pelo exemplo de união, fé e superação que cada um detém na sua história particular.

Aos professores, pelos quais terei eterna admiração e gratidão: Prof. Mário Moraes, meu ilustre orientador, o qual me acolheu com doçura e paciência, proporcionando-me muitas reflexões. Ao Prof. Milton de Andrade, grande incentivador e apoiador deste mestrado, que acreditou no meu potencial, permitindo-me grande crescimento profissional, sempre tendo as melhores palavras em seus muitos conselhos. À Profa. Gabriela Mager, que confiou e oportunizou a continuidade do meu crescimento profissional e, atualmente, mostra o lado feminino, ambicioso e dinâmico de uma gestão diretiva. Ao Prof. Fabiano Raupp, meu coorientador, que me surpreendeu nas aulas de Custos do Mestrado, sendo que após anos sem contato, a vida cruza nossos caminhos novamente. À Profa. Ilse Beuren, que me ensinou a arte apaixonante e inesquecível de calcular custos na graduação.

A todos que contribuíram para a realização deste trabalho: Clovis Matte, por sua paciência nos questionamentos e emissão dos diversos relatórios; ao Álvaro Nunes, pela confiança na disponibilização dos dados; à PROPLAN,

Contabilidade, Secretaria de Ensino e Coordenação de Recursos Humanos do CEART, que permitiram a coleta de informações sem restrição; e à UDESC, por disponibilizar um ensino de qualidade e um ambiente de trabalho saudável e cativante. Farei tudo que estiver ao meu alcance para contribuir pelo crescimento da Universidade.

RESUMO

O desenvolvimento econômico e social em qualquer nação depende da educação. Apesar de estar previsto na Constituição Federal e na Lei de Diretrizes e Bases da Educação, os recursos públicos aplicados na educação têm se mostrado limitados para atender à demanda existente. Considerando a escassez do recurso investido na educação e a necessidade de investi-lo de forma eficiente e eficaz, o objetivo, neste estudo foi o de definir o cálculo de custo por vaga em curso de graduação e pós-graduação num Centro de Ensino de uma Universidade Pública, utilizando a metodologia de custeio por absorção. Especificamente, buscou-se identificar e mensurar os custos institucionais da Reitoria e Centro de Artes; descrever os centros de custos envolvidos na análise e avaliar o custo por vaga e o da matrícula efetiva nos cursos de graduação e pós-graduação. As informações e os dados para atingir estes objetivos foram obtidos por meio da revisão da literatura e análise de documentos, como relatórios de sistemas e planilhas gerenciais. O cálculo do custo foi realizado pela metodologia de custeio por absorção. Os valores que compõem este cálculo são os custos da Reitoria da Universidade e os do Centro de Artes, sendo este último identificado, primeiramente, em custos diretos e indiretos para posterior rateio, conforme indicador estabelecido. Observou-se que o custo por vaga de graduação, neste estudo de caso, importou em uma média de R\$ 23.200,72/ano e o custo médio de matrícula efetiva em R\$ 19.679,25/ano. O custo por vaga de Pós-Graduação importou em uma média de R\$ 35.528,99/ano e o custo médio de cada matrícula efetiva em R\$ 43.714,25/ano. O maior impacto na determinação do custo é a folha de pagamento dos professores efetivos, a qual supera, na média, 75% do custo direto na graduação e 85% do custo

direto na Pós-Graduação. A mensuração do custo da vaga pode auxiliar na tomada de decisões dos gestores, visando à aplicação eficiente e eficaz do recurso público.

Palavras-chave: Custo por Vaga. Custo por Matrícula Efetiva. Universidade Pública.

ABSTRACT

The economic and social development in any nation depends on education. Despite being provided in the Federal Constitution and the Law of Guidelines and Bases of Education, public resources invested in education have proven limited to meet the existing demand. Given the scarcity of resources invested in education and the need to invest it efficiently and effectively, this study aimed to define the calculation of cost per spot in undergraduate and postgraduate education in a center of a public University using the methodology of absorption costing. Specifically, it was sought to identify and measure the institutional costs of the Rectory and Center for the Arts; describe the cost centers involved in the analysis and analyze the cost per spot and cost for effective enrollment in undergraduate and postgraduate courses. The information and data to meet these objectives were obtained through literature review and analysis of documents such as system reports and management spreadsheets. The cost calculation was performed by the method of absorption costing. The values that comprise this calculation are the costs of the Rectory of the University and the costs of the Arts Center, the latter first identified in direct costs and indirect costs for subsequent apportionment as of an indicator being established. It was noted that the cost per undergraduate spot in this case study has imported an average of R\$ 23,200.72 / year and the average cost of effective enrollment in R\$ 19,679.25 / year. The cost per spot in postgraduate imported an average of R\$ 35,528.99 / year and the average cost of each effective enrollment at R\$ 43,714.25 / year. The largest impact on the definition of the cost is the payroll of the tenured faculty, which beats on average 75% of the direct cost in undergraduate and 85% of direct costs in the postgraduate. The measurement of the cost of the spot can assist in making management

decisions, aiming the efficient and effective application of public resources.

Key-words: Cost per job. Cost per enrollment Effective. Public University.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	EXPOSIÇÃO DO TEMA E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	17
1.2	OBJETIVOS.....	19
1.2.1	Objetivo geral.....	19
1.2.2	Objetivos específicos.....	19
1.3	RELEVÂNCIA DO ESTUDO	20
1.4	ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	21
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	23
2.1	ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DO ENSINO SUPERIOR.....	23
2.1.1	Categoria das Organizações de Ensino Superior .	23
2.1.1.1	Universidade.....	24
2.1.1.2	Centro Universitário	27
2.1.1.3	Faculdade.....	28
2.1.1.4	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia	29
2.1.1.5	Centro Federal de Educação Tecnológica	29
2.1.2	Caracterização das Instituições de Ensino Superior	30
2.1.2.1	Pública	31
2.1.2.2	Privada.....	33
2.1.2.3	Filantrópica.....	35
2.1.2.4	Comunitárias.....	36
2.1.2.5	Confessionais.....	36
2.1.2.6	Particulares	37

2.2	GESTÃO DE CUSTOS.....	37
2.2.1	Classificação dos Custos	39
2.2.1.1	Custo Direto	40
2.2.1.2	Custo Indireto.....	41
2.2.1.3	Custo Fixo.....	43
2.2.1.4	Custo Variável.....	44
2.2.1.5	Despesa	45
2.2.2	Metodologias de Custeio	46
2.2.2.1	Custeio por absorção.....	47
2.2.2.2	Custeio variável.....	49
2.2.2.3	Custeio baseado em atividades – ABC	50
2.2.3	Custos no Setor Público	53
2.3	ORÇAMENTO PÚBLICO	57
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	61
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	61
3.2	CONTEXTO DA PESQUISA.....	63
3.3	COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	63
3.4	BASES REFERENCIAIS COMPLEMENTARES E PESQUISA BIBLIOGRÁFICA	66
3.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	71
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO.....	73
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ESTUDADA	73
4.1.1	A Universidade do Estado de Santa Catarina	73
4.1.2	O Centro de Artes	75
4.1.3	A Reitoria.....	80

4.2	CÁLCULO DO CUSTO DA VAGA E CUSTO DA MATRICULA EFETIVA.....	82
4.2.1	Análise e Rateio do Custeio da Reitoria	82
4.2.2	Análise e Rateio do Custo do Centro de Artes.....	87
4.2.2.1	Administração do Centro.....	88
4.2.2.2	Direção de Ensino.....	91
4.2.2.3	Direção de Pesquisa e Pós-Graduação	93
4.2.2.4	Direção de Extensão	95
4.2.2.5	Departamento de Artes Cênicas	98
4.2.2.6	Departamento de Artes Visuais	103
4.2.2.7	Departamento de Design	107
4.2.2.8	Departamento de Moda	111
4.2.2.9	Departamento de Música.....	113
4.3	INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	117
5	CONCLUSÃO.....	125
5.1	RECOMENDAÇÕES.....	129
	REFERÊNCIAS.....	131

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Relação entre objetivo e metodologia	62
Quadro 2 – Relação entre Conceitos e Autores.....	66
Quadro 3 – Cursos Oferecidos por Departamento	77
Figura 1 – Organograma da UDESC	81
Quadro 4 – Projetos Atividades e Elementos de Despesa.....	85

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Vagas Oferecidas e Matrículas Efetivas por Curso	78
Tabela 2 – Rateio do Custo com Folha de Pagamento da Reitoria por Centro	84
Tabela 3 – Rateio do Custeio de 2013 da Reitoria	87
Tabela 4 – Setores Vinculados à Direção Administrativa	88
Tabela 5 – Setores Vinculados à Direção de Ensino	91
Tabela 6 – Custos Diretos da Direção de Ensino	92
Tabela 7 – Valores Executados no PRAPEG	92
Tabela 8 – Setores Vinculados à Direção de Pesquisa e Pós-Graduação.....	93
Tabela 9 – Custos Diretos da Direção de Pesquisa e Pós-Graduação.....	94
Tabela 10 – Setores Vinculados à Direção de Extensão	95
Tabela 11 – Custos Diretos da Direção de Extensão	96
Tabela 12 – Valores Executados no PAEX	97
Tabela 13 – Custos do Departamento de Artes Cênicas	100
Tabela 14 – Custos do Programa de Pós-graduação em Teatro	102
Tabela 15 - Custos do Departamento de Artes Visuais	104
Tabela 16 - Custos do Programa de Pós-Graduação em Artes Visuais	106
Tabela 17 – Custos do Departamento de Design	108
Tabela 18 – Custos do Programa de Pós-Graduação em Design.....	110
Tabela 19 – Custos do Departamento de Moda	112
Tabela 20 – Custos do Departamento de Música.....	114
Tabela 21– Custos do Programa de Pós-Graduação em Música	116

Tabela 22 – Custo da Vaga e Custo de Matrícula Efetiva por Curso de Graduação	117
Tabela 23 – Custo da Vaga e Custo de Matrícula Efetiva por Curso de Pós-Graduação	118
Tabela 24 – Custo Total e Custo Indireto do Centro por Departamento (valores em R\$)	120
Tabela 25 – Custo Direto e Custo da Reitoria por Departamento (valores em R\$)	121
Tabela 26 – Custo Total e Custo Indireto do Centro por Programa (valores em R\$)	122
Tabela 27 – Custo Direto e Custo da Reitoria por Programa (valores em R\$)	123

1 INTRODUÇÃO

No primeiro capítulo deste trabalho, faremos breve exposição do tema e a definição do problema da pesquisa, objetivo geral, objetivos específicos, relevância do estudo e organização da pesquisa.

1.1 EXPOSIÇÃO DO TEMA E DO PROBLEMA

Para o desenvolvimento econômico e social em qualquer nação, há de se investir na educação. No Brasil não poderia ser diferente. Porém, os recursos públicos aplicados na educação são limitados no atendimento à demanda existente. A sociedade, ao contribuir com os impostos, passa a deter o direito de exigir que o recurso investido seja bem aplicado para atender, ao máximo, aos anseios dos cidadãos.

Conforme previsto na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Diretrizes de Bases da Educação Nacional, a educação é direito de todos, e o Estado e a família são responsáveis por seu provimento, sendo de competência da União, Estados e Municípios proporcionar os meios de acesso à educação (LDB, 1996). Contudo, segundo estudos realizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (*The Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD*), em 2002, o investimento público com educação nos países desenvolvidos foi de 5% a 6% do Produto Interno Bruto (PIB). Nos países em desenvolvimento, o investimento foi de 4% a 5% do PIB, particularmente, no Brasil, o percentual foi de 4,2% do PIB (OECD, 2005, apud MAGALHÃES et al. 2007).

Embora o investimento em educação no Brasil tenha crescido nos últimos anos, de 3,5% do PIB no ano 2000 para 5,3% do PIB em 2008, este percentual ainda está abaixo da média da OECD, que foi 5,9% do PIB em 2008. O novo Plano

Nacional de Educação (PNE) propõe a ampliação do investimento público em educação pública de forma a atingir, no mínimo, o patamar de 7% do PIB do País no 5º ano de vigência desta Lei e, no mínimo, o equivalente a 10% do PIB ao final do decênio (Lei nº 13.005 de 25 de junho de 2014, meta 20).

No nível superior, “o investimento público em educação aumentou 0,2 pontos percentuais entre 2000 e 2010, indo de 0,7% para 0,9%. O investimento público anual por aluno do Ensino Superior (13.137 dólares) é semelhante à média dos países da OCDE para o mesmo nível educacional e cinco vezes maior do que o investimento, por aluno, para as séries iniciais do Ensino Fundamental (2.778 dólares) e para os anos finais do Ensino Fundamental e Ensino Médio (2.571 dólares)” (OECD, 2013).

Esses dados suscitam a necessidade de aperfeiçoar os investimentos e a qualidade na educação brasileira. As instituições públicas que recebem os recursos precisam saber onde e como aplicá-los, a fim de dar o retorno à sociedade e contribuir para o desenvolvimento social e econômico local, regional e nacional.

Reforça-se o exposto, diante de um problema de magnitude relevante nas instituições de ensino que é a folha de pagamento, a qual chega a impactar acima de 70% da dotação orçamentária correspondente.

A pesquisa realizada pela *The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)* demonstra que, no ano de 2010, a despesa anual por estudante do ensino superior no Brasil foi US\$ 13.137 e a média da OECD de US\$ 13.528, sendo que o Brasil ficou na posição número 17 entre os 33 países classificados pela OECD (OECD, 2013).

“Tendo em vista o valor da educação para o desenvolvimento e considerando que o recurso aplicado neste setor é limitado, a alocação eficiente deste recurso é fundamental à manutenção do nível qualitativo do ensino

ofertado à sociedade brasileira” (MAGALHÃES, 2007, p. 21). Para isto, é necessária a adoção de sistemas de custos, a fim de produzir informações que auxiliem a administração a medir os resultados e a avaliar o patrimônio (LEONE, 2009).

A partir dos argumentos apresentados, busca-se a resposta para o seguinte problema de pesquisa: como se pode determinar o cálculo do custo por vaga e matrícula efetiva em curso de graduação e pós-graduação numa Universidade Pública, utilizando-se a metodologia de custeio por absorção?

1.2 OBJETIVOS

Para a realização desta pesquisa definiram-se os objetivos gerais e específicos apresentados a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Determinar o cálculo de custo por vaga e matrícula efetiva de graduação e pós-graduação em um Centro de uma Universidade Pública pela metodologia de custeio por absorção.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Identificar e mensurar os custos institucionais da Reitoria e Centro de Artes;
- b) Descrever os centros de custos envolvidos na análise;
- c) Analisar o custo por vaga e o custo da matrícula efetiva nos cursos de graduação e pós-graduação.

1.3 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A utilização de sistema de custo em órgãos públicos, no Brasil, ainda se demonstra incipiente, existindo, portanto, amplo espaço ao seu desenvolvimento e implantação. A pesquisa realizada por Heusi, Raupp e Moraes (2014) evidencia que as universidades públicas federais e estaduais brasileiras não estão utilizando um sistema de custo. De 74 questionários enviados às Universidades delimitadas como objeto do estudo, obteve-se o retorno de 15 questionários respondidos, representando 20,27% da população; e, destes questionários, 100% das Universidades responderam não utilizar um sistema de custos.

O problema do cálculo de custos associados à gestão de uma instituição pública ganha relevância quando do processo de tomada de decisão numa Instituição de Ensino Superior, destacando-se como indispensável à correta consecução do orçamento. Neste sentido, a apropriada determinação dos custos inerentes ao processo de ensino, pesquisa e extensão, em uma instituição pública, é revestida de importância ainda maior quando considerada a responsabilidade social.

Os estudos de Magalhães (2007) e Magalhães (2009) demonstram certa dificuldade em se conhecer a melhor forma de definição do custo real de uma vaga no ensino público. Na prática, é comum este custo ser definido a partir do balancete ou mesmo do orçamento geral, dividindo-se a receita total apropriada pelo mesmo cociente. Entretanto, tal procedimento, além de não considerar as particularidades de cada curso e a subjetividade do cálculo respectivo de cada vaga, preserva um resultado genérico que nem sempre traduz a realidade.

Neste sentido, é proposto, neste estudo, o cálculo do custo por vaga e por matrícula efetiva em curso de graduação e pós-graduação numa Universidade Pública, utilizando-se a metodologia de custeio por absorção, visando subsidiar o processo decisório com o uso eficiente do recurso público no

atendimento das necessidades públicas e da responsabilidade social.

O Centro de Artes, cenário escolhido aqui, é um Centro de ensino diferenciado na Universidade, devido às particularidades e especificidades de seus cursos. Além disso, é um Centro de tamanho expressivo para a Universidade, pois é o terceiro maior em número de servidores (docentes e técnicos); possui cinco departamentos que oferecem 11 cursos de graduação e quatro programas de pós-graduação, sendo que dois oferecem apenas o curso de mestrado e outros dois os cursos de mestrado e doutorado.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Este trabalho será estruturado em cinco etapas, a saber: uma introdução, em que se apresenta a exposição do tema e problema de pesquisa, objetivo geral, objetivos específicos e a relevância do estudo; a fundamentação teórica, que contempla uma revisão dos conceitos de aspectos organizacionais do ensino superior, gestão de custos e orçamento público; os procedimentos metodológicos, onde são apresentadas a caracterização da pesquisa, o contexto, a coleta de dados, as bases referenciais complementares e a pesquisa bibliográfica sobre o tema e as limitações encontradas na pesquisa; a apresentação dos resultados do estudo de caso, contendo a caracterização da instituição estudada, o cálculo do custo da vaga e da matrícula efetiva e a consolidação dos resultados; e, por fim, as considerações finais, onde são exibidas as conclusões da pesquisa compatíveis com os objetivos estabelecidos e o referencial bibliográfico utilizado e as sugestões de pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para melhor compreender o Ensino Superior e como pode ser credenciado, neste capítulo serão expostos os aspectos organizacionais, segundo a regulação vigente no Ensino Superior. Em seguida, serão resgatados os conceitos da Contabilidade de Custos, abordando-se as nomenclaturas, os principais sistemas de custeio e a base legal da gestão de custos no setor público. Finalmente, alguns conceitos de orçamento público serão enfocados.

2.1 ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DO ENSINO SUPERIOR

Considerando as especificidades das instituições que integram o ensino superior, é importante compreender sua estrutura, definida por uma categorização hierárquica das instituições de ensino superior, estratificadas em universidades, centros universitários e faculdades. Do ponto de vista tributário e fiscal estas instituições variam, podendo ser públicas ou privadas. Já, do ponto de vista da categoria administrativa, podem ser: pública federal, estadual e municipal; ou privada com fins lucrativos, sem fins lucrativos, não beneficentes e beneficentes ou instituição especial.

2.1.1 Categoria das Organizações de Ensino Superior

As organizações universitárias são instituições difusoras do ensino superior e regulamentadas segundo uma matriz que preserva o ensino, a pesquisa e a extensão. No Brasil, essas instituições são recentes.

As organizações acadêmicas detêm metas ambíguas; a clientela é difusa; possuem uma tecnologia problemática; profissionalismo e vulnerável ao ambiente (BALDRIDGE et al., 1971, apud LOPES, 1999).

Lopes (1999, p. 2) enfatiza que “a complexidade das instituições de ensino superior, principalmente as universidades, e a natureza de suas atividades torna o seu processo decisório sujeito a um conjunto mais amplo de critérios de avaliação”. Sofrem interferências diretas de agentes internos e externos nas decisões que envolvem estrutura e serviços a serem oferecidos.

Segundo consta no Decreto n° 5.773, de 9 de maio de 2006, as instituições de educação superior, de acordo com sua organização e respectivas prerrogativas acadêmicas, são credenciadas como: faculdades; centros universitários e universidades., Foram criados os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, através da lei n° 11.892, de 29 de dezembro de 2008.

2.1.1.1 Universidade

A criação da universidade no Brasil revela em sua história considerável resistência. De Portugal, como reflexo de sua política de colonização, e de parte de brasileiros que não viam justificativa para a criação de uma instituição desse gênero na Colônia, pois consideravam mais adequado que as elites da época procurassem a Europa para realizar seus estudos superiores (MOACYR, 1937, apud FÁVERO, 2006).

Em 07 de setembro de 1920, por meio do Decreto n° 14.343, o Presidente Epitácio Pessoa instituiu a Universidade do Rio de Janeiro (URJ), a primeira universidade do Brasil. Foi-lhe assegurada autonomia didática e administrativa. Na esfera estadual, a primeira universidade foi criada em 1927, a Universidade de Minas Gerais, instituída, também, segundo o modelo da primeira (FÁVERO, 2006).

No ano de 1968 foi elaborada uma legislação básica da Reforma Universitária. Segundo Fávero (2006, p. 34), “entre as medidas propostas pela Reforma, com o intuito de aumentar a eficiência e a produtividade da universidade, sobressaem: o

sistema departamental, o vestibular unificado, o ciclo básico, o sistema de créditos e a matrícula por disciplina, bem como a carreira do magistério e a pós-graduação”.

Cunha (2000, p. 167) lembra que “todo curso superior de instituição privada, universidade ou não, precisava ser credenciado pelo Ministério da Educação para que os diplomas outorgados pudessem ser registrados nos órgãos estatais competentes e, assim, adquirirem a eficácia de propiciarem o exercício de profissões regulamentadas em lei”.

Com a Constituição de 1988, as Universidades foram definidas como instituições em que ensino, pesquisa e extensão fossem desenvolvidos de modo dissociado. No art. 270 da CF/88 (1988), “as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, obedecerão ao princípio da dissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão”. Ainda, as universidades foram detalhadamente caracterizadas na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional de 1996.

No art. 53, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (1996) dispõe sobre a autonomia da Universidade, ou seja:

no exercício de sua autonomia, são asseguradas às universidades, sem prejuízo de outras, as seguintes atribuições:

I - criar, organizar e extinguir, em sua sede, cursos e programas de educação superior previstos nesta Lei, obedecendo às normas gerais da União e, quando for o caso, do respectivo sistema de ensino;

II - fixar os currículos dos seus cursos e programas, observando as diretrizes gerais pertinentes;

III - estabelecer planos, programas e projetos de pesquisa científica, produção artística e atividades de extensão;

IV - fixar o número de vagas de acordo com a capacidade institucional e às exigências do seu meio;

V - elaborar e reformar os seus estatutos e regimentos em consonância com as normas gerais atinentes;

VI - conferir graus, diplomas e outros títulos;

VII - firmar contratos, acordos e convênios;

VIII - aprovar e executar planos, programas e projetos de investimentos referentes a obras, serviços e aquisições em geral, bem como administrar rendimentos conforme dispositivos institucionais;

IX - administrar os rendimentos e deles dispor, na forma prevista no ato de constituição, nas leis e nos respectivos estatutos;

X - receber subvenções, doações, heranças, legados e cooperação financeira resultante de convênios com entidades públicas e privadas.

A criação de universidades federais se dará por iniciativa do Poder Executivo, mediante projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional. Já, a criação de universidades privadas ocorrerá por transformação de instituições de ensino superior já existente e que atendam o disposto na legislação pertinente.

Através da legislação brasileira são definidas as atribuições de uma universidade, as formas de credenciamento, possibilitando a autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial. Porém, a complexidade destas instituições não foi prevista. Assim, além de ser uma instituição que dissemina os valores da cultura e educação, a universidade ainda tem a incumbência de realizar pesquisas e extensão à comunidade, portanto, é o tripé da universidade: o ensino, a pesquisa e a extensão.

Para Lopes (1999, p. 4-5), “universidades são organizações que desenvolvem uma lógica distinta das demais organizações econômicas, pois sua atenção principal está

voltada à formação e disseminação de conhecimento através de práticas educativas”.

Segundo Cohen, March e Olsen, as universidades são organizadas como anarquias, pois possuem objetivos complexos, tecnologias indefinidas e participação intangível. Alguns dos conflitos que ocorrem na universidade se originam devido à sua complexa estrutura social e acadêmica, além dos objetivos e valores dos diversos grupos que divergem e gerenciam (COHEN; MARCH; OLSEN, 1972).

Atualmente, as universidades vêm passando por transformações, sejam elas reativas ou voluntárias; a administração universitária tem suas formas distintas de gerenciamento. Há de se encontrar um meio-termo entre o ato pedagógico e os métodos de gestão.

2.1.1.2 Centro Universitário

Para o Ministério da Educação, são centros universitários:

as instituições de ensino superior pluricurriculares, abrangendo uma ou mais áreas do conhecimento, que se caracterizam pela excelência do ensino oferecido, comprovada pela qualificação do seu corpo docente e pelas condições de trabalho acadêmico oferecidas à comunidade escolar. Os centros universitários credenciados têm autonomia para criar, organizar e extinguir, em sua sede, cursos e programas de educação superior (Portal MEC, 2014).

Segundo o Decreto nº 5.773 (2006), as universidades e centros universitários, nos limites de sua autonomia, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 28, independem de autorização ao funcionamento de cursos superiores, devendo informar à Secretaria competente os cursos abertos para fins de

supervisão, avaliação e posterior reconhecimento no prazo de sessenta dias.

Outra legislação sobre centros universitários é a Resolução n.º 1, de 20 de janeiro de 2010, do Conselho Nacional de Educação (CNE) e Câmara de Educação Superior (CES), que dispõe sobre normas e procedimentos para credenciamento e recredenciamento de Centros Universitários. De acordo com o art. 2º desta Resolução: “a criação de Centros Universitários será feita por credenciamento de Faculdades já credenciadas em funcionamento regular há, no mínimo, 6 (seis) anos e que tenham obtido conceito igual ou superior a 4 (quatro) na avaliação institucional externa no ciclo avaliativo do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES) imediatamente anterior” (2010, Resolução CNE/CES n.º 1).

Para que seja efetivado o credenciamento como centro universitário, dez requisitos são necessários, os quais estão descritos no art. 3º da resolução acima citada e, entre eles, há o número mínimo de 20% do corpo docente contratado em regime de tempo integral; o mínimo de 33% do corpo docente com titulação acadêmica em mestrado ou doutorado; o mínimo de oito cursos de graduação reconhecidos e com conceito satisfatório, obtido na avaliação realizada pelo Ministério da Educação, entre outras condições.

2.1.1.3 Faculdade

Segundo o que consta no Decreto n.º 5.773 (2006), art. 13, as instituições são credenciadas originalmente como faculdades. O credenciamento como universidade ou centro universitário, com as consequentes prerrogativas de autonomia, depende do credenciamento específico de instituição já credenciada, em funcionamento regular e com padrão satisfatório de qualidade.

O primeiro credenciamento terá prazo máximo de três anos para faculdades e centros universitários. A oferta de cursos superiores em faculdade depende de autorização do Ministério da Educação.

Por fim, as faculdades geralmente são bem menores que as universidades, especializadas em alguma área de atuação, tendem a abrigar menos alunos, um corpo docente menor e menos cursos extracurriculares e projetos de pesquisa.

2.1.1.4 Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia

Pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, foi instituída a rede federal de educação profissional, científica e tecnológica que criou os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. A legislação é complementada através da Lei nº 12.677, de 2012; estas instituições possuem natureza jurídica de autarquia, detentoras de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar.

Está definido pelo art. 2º, da Lei nº 11.892, que “os Institutos Federais são instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas” (BRASIL, 2008).

Assim, para efeitos regulatórios, os institutos federais de educação, ciência e tecnologia se equiparam às universidades tecnológicas.

2.1.1.5 Centro Federal de Educação Tecnológica

Através da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, no art. 18 fica esclarecido que os centros federais de educação tecnológica são “entidades autárquicas vinculadas ao Ministério da Educação, configurando-se como instituições de

ensino superior pluricurriculares, especializadas na oferta de educação tecnológica nos diferentes níveis e modalidades de ensino, caracterizando-se pela atuação prioritária na área tecnológica” (BRASIL, 2008).

Por meio da legislação acima mencionada, a quase totalidade dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia se instituiu mediante a transformação de centro federal de educação tecnológica ou integração com escola técnica federal ou escola agrotécnica federal, restando, conforme o art. 2º, os Centros Federais de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca - CEFET-RJ e de Minas Gerais - CEFET-MG. Para efeitos regulatórios, o centro federal de educação tecnológica se equipara a centro universitário.

2.1.2 Caracterização das Instituições de Ensino Superior

O Ministério de Educação do Brasil define, para efeitos de registros estatísticos, que as instituições de Ensino Superior estão classificadas da seguinte maneira: Públicas: (federais, estaduais e municipais) e Privadas: (comunitárias, confessionais, filantrópicas e particulares). Tal definição está seguramente relacionada às formas de financiamento com que cada um dos modelos procura sobreviver no cenário da educação superior.

A Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007, republicada em 29 de dezembro de 2010, dispõe em seu anexo o quadro de conceitos de referência para as bases de dados do Ministério da Educação sobre educação superior.

Quanto à categoria administrativa da instituição, poderá ser pública, privada ou especial. Dentre as organizações públicas, poderão ser federal, estadual e municipal. Sendo instituição privada, poderá ser com fins lucrativos, sem fins lucrativos não beneficentes e beneficentes. Outra possibilidade de categoria administrativa da instituição é a especial, sendo

esta modalidade prevista na Constituição Federal em seu art. 242 (2007, Portaria Normativa nº 40, p. 42).

A organização com fins lucrativos é mantida por ente privado e possui fins lucrativos. A organização sem fins lucrativos não beneficentes são instituições mantidas por ente privado e sem fins lucrativos, sendo que podem ser comunitárias ou confessionais.

2.1.2.1 Pública

Segundo o anexo da Portaria Normativa nº 40, de 2007, as instituições públicas federais são mantidas pelo Poder Público Federal, com gratuidade de matrículas e mensalidades. As instituições públicas estaduais são mantidas pelo Poder Público Estadual e também possuem gratuidade de matrículas e mensalidades. As instituições públicas municipais são mantidas pelo Poder Público Municipal, e as mensalidades e matrículas são gratuitas (Portaria Normativa nº 40, 2007)

Está definido, no art. 54 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, de 1996, que “as universidades mantidas pelo Poder Público gozarão, na forma da lei, de estatuto jurídico especial para atender às peculiaridades de sua estrutura, organização e financiamento pelo Poder Público, assim como dos seus planos de carreira e do regime jurídico do seu pessoal” (1996, LDB).

No Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006 está disposto sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino.

Segundo Alperstedt, Martignago e Fiates (2006, p. 2):

No Brasil, muitas das universidades públicas são detentoras de marcas históricas e de muitas conquistas. Elas são o berço do ensino superior brasileiro e as maiores responsáveis pelas

pesquisas desenvolvidas no país. Entretanto, as universidades públicas convivem com muitas dificuldades. Muitas dessas dificuldades estão atreladas à falta de financiamento para o ensino superior por parte do governo. Outras dificuldades são internas, tais como a complexidade de sua estrutura, a inércia organizacional, total dependência econômica do Estado, corporativismo, precário sistema de avaliação dos resultados, currículos extensos e manutenção de cursos de baixa demanda.

Martins (2000, p. 57) afirma que “o desenvolvimento científico, tecnológico e cultural do país não poderá ser realizado sem a participação das universidades públicas, uma vez que algumas delas concentram o essencial da prática acadêmica, respondendo pelo que há de mais preeminente na formação da graduação, na oferta da pós-graduação e no desenvolvimento da pesquisa, devendo, por isso, ser amparadas pelo poder público”. As entidades privadas estão interessadas nos cursos que tenham público inscrito que, por vezes, não estão voltados à área das licenciaturas tradicionais, como letras, matemática, história, física, química. Se as universidades públicas não oferecerem estas graduações, todo ensino fundamental e médio ficará comprometido.

O sistema de ensino superior público é mantido pelo poder público, em âmbito federal, estadual ou municipal. As instituições públicas federais utilizam recursos públicos para a sua manutenção, ou seja, o governo federal é o seu principal mantenedor. As instituições estaduais, por sua vez, têm no governo estadual o seu principal financiador, porém, no Brasil, nem todos os estados possuem instituições dessa natureza. Já, as instituições municipais, que são de número bastante inferior se comparado aos outros dois tipos de instituições que recebem recursos do governo, contam com o apoio financeiro do governo municipal (STALLIVIERI, 2007, p. 84-85).

2.1.2.2 Privada

Com a Portaria Normativa nº 40, de 2007, tem-se que as instituições privadas poderão ser com fins lucrativos, que são instituições mantidas por ente privado; sem fins lucrativos não beneficentes, mantidas por ente privado, sem fins lucrativos, podendo ser confessionais ou comunitárias, conforme previsto no art. 20 da LDB; e beneficente, quando a instituição é mantida por ente privado, sem fins lucrativos, detentora de Certificado de Assistência Social nos termos da legislação própria, podendo ser também confessional ou comunitária.

No Decreto nº 5.773 (2006), em seu art. 9º é mencionado que “a educação superior é livre à iniciativa privada, sendo observadas as normas gerais da educação nacional e mediante autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público” (BRASIL, 2006).

Para Cunha (2000, p. 151), “as universidades privadas são, também, desiguais, comportando apenas algumas instituições de elevado padrão de ensino acadêmico. Dentre as privadas, destacam-se por sua ação coordenada, as instituições confessionais, notadamente as 24 católicas e as três protestantes, também muito heterogêneas”.

Martins (2000, p. 43) demonstra que “os dados apontam também para uma forte predominância numérica da rede privada, que engloba 78% dos estabelecimentos, enquanto o setor público é responsável por 22% das instituições. As universidades privadas prevalecem numericamente em todas as regiões do país, principalmente no Sudeste, Sul e Centro-Oeste”. Martins (2000) acredita que o crescimento recente das universidades particulares foi devido ao interesse de suas mantenedoras em obter maior autonomia, a qual é conferida legalmente a esse tipo de instituição, principalmente a

liberdade que possui em expandir seus cursos e ampliar as vagas existentes.

Porém, várias dessas novas instituições privadas, organizadas formalmente sob a égide do modelo universitário, enfrentam sérias dificuldades no seu cotidiano para implantar uma sólida carreira docente e não têm obtido resultados convincentes na institucionalização da prática da pesquisa científica e na montagem de seus cursos de pós-graduação. Isso é compreensível, uma vez que várias dessas instituições surgiram, organizaram-se e se expandiram como centros de ensino, contando com pouca tradição no domínio da pesquisa científica. Muitas delas, com vocação estrutural para as atividades de ensino, quando transformadas em universidades criam uma série de artificialismos acadêmicos para atender às exigências determinadas pela legislação, como a pesquisa e a pós-graduação (MARTINS, 2000).

Muitas instituições de caráter particular e com fins lucrativos são fundadas por proprietários ou mantenedores que não são oriundos do meio educacional, ou seja, têm suas origens e formação no campo empresarial ou político. Para Stallivieri (2007, p. 86), dessa afirmação decorrem as conclusões e as preocupações de que “a educação está deixando de ser um bem público e se tornando um negócio lucrativo num mercado em dinâmica expansão.” E, diante desse cenário, é possível pensar em duas interpretações: “se, por um lado, há a possibilidade de atender à demanda da sociedade por mais oportunidades de acesso à educação superior, por outro, há a possibilidade da perda da qualidade”.

Como o crescimento da instituição de ensino superior privado depende da capacidade de pagamento da mensalidade pelos alunos, Stallivieri (2007, p. 89) afirma que este número crescente de instituições não será mantido por muito tempo, “uma vez que o potencial de alunos com condições financeiras suficientes para pagar os estudos em instituições dessa natureza não está assegurado”. Por sua vez, estas instituições precisarão

buscar alternativas à fidelização do aluno e para garantir a qualidade do ensino acadêmico.

2.1.2.3 Filantrópica

De acordo com Lima e Pereira (2012), para auxiliar o Estado em seu fim institucional, surgiram as Instituições de Ensino Superior Filantrópica (IESFB), as quais, além da imunidade estabelecida na Constituição Federal, gozam também dos benefícios estabelecidos no art. 55 da Lei Orgânica da Seguridade Social n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. No § 7.º do inciso III do art. 195 da CF/88 está estabelecido que “são isentas de contribuição para a seguridade social, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” (LIMA; PEREIRA, 2012).

As instituições de Ensino Superior sem finalidades lucrativas, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei n.º 12.101, de 2009, e no Decreto n.º 7.237, de 2010; são consideradas entidades beneficentes de assistência social, portanto isentas das contribuições para a seguridade social de responsabilidade da empresa, sendo que os descontos efetuados dos funcionários, autônomos e empresas devem ser recolhidos normalmente.

Em virtude da renúncia fiscal em favor das IESFB (Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social), as instituições filantrópicas estão obrigadas a prestar contas a determinados órgãos do governo. Entretanto, a sociedade, até o ano de 2006, só tinha acesso às demonstrações financeiras dessas entidades, através dos jornais. A partir de 2007, o Ministério da Justiça tornou obrigatório, para as instituições que detêm o título de utilidade pública federal, em que estão incluídas as instituições objeto deste estudo, a prestação de contas por meio eletrônico,

estando disponível a qualquer pessoa que queira realizar consultas (LIMA; PEREIRA, 2012).

2.1.2.4 Comunitárias

As universidades comunitárias, segundo nova redação constante no art. 20 da LDB, “são constituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas educacionais, sem fins lucrativos, que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade” (BRASIL, 2009).

Portanto, as instituições comunitárias de ensino superior são as que não têm finalidades lucrativas e reinvestem todos os resultados na própria atividade educacional. São instituições criadas e mantidas pela sociedade civil e contribuem para o desenvolvimento do país através da oferta de educação. Elas podem ser entendidas como fruto do anseio de cidadãos que, diante da inexistência de ensino superior, unem-se para poderem acessá-lo. Assim, estas instituições estão voltadas ao desenvolvimento das comunidades e não ao interesse pessoal ou particular.

Entre as comunitárias, há as especialmente credenciadas, conforme consta na Portaria Normativa nº 40, a qual foi republicada aos 29 de dezembro de 2010, anexo I, subitem 2.2.2 e 2.2.3.

2.1.2.5 Confessionais

Segundo inciso III do art. 20 da LDB, as instituições confessionais “são constituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendam a orientação confessional e ideologia específicas”, sem fins lucrativos, beneficente ou não beneficente.

A primeira instituição confessional, a Universidade Católica do Rio de Janeiro, foi reconhecida oficialmente

através do Decreto nº 8.681, de 1946, com prerrogativas de Pontifícia, em 1946, a partir do Instituto Católico de Estudos Superiores, sendo que já atuava desde 1932. Dentre as protestantes, a primeira a ser reconhecida foi a Universidade Mackenzie em 1952, mantida pelo Instituto Presbiteriano Mackenzie (TAVARES, 2009).

Tavares (2009, p. 223) menciona que “as universidades confessionais nasceram da ação mais que centenária de instituições educacionais com práticas sociais originárias de sua vocação religiosa”.

2.1.2.6 Particulares

Descritas no inciso I do art. 20 da LDB, as instituições particulares “são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado” e não apresentam as características das instituições comunitárias, confessionais e filantrópicas.

Uma das críticas às universidades particulares é a de que elas estão mais focadas no lucro do que no cumprimento da sua função como instituição de ensino superior.

Contudo, todos os gestores das instituições de ensino superior necessitam tomar decisões, sejam eles de instituição pública, privada, filantrópica, confessional ou comunitária. A instituição que possui um sistema de custos implantado possibilita ao gestor que as decisões sejam realizadas com maior fundamento, através de indicadores de custos das mais diversas áreas da instituição.

2.2 GESTÃO DE CUSTOS

Martins (2008, p. 25) afirma que custo é o “gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Segundo Martins e Rocha (2010, p. 9), custo é “a expressão monetária do *consumo*, da utilização ou da

transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”.

Martins e Rocha (2010, p. 9) descrevem dois requisitos necessários para que um evento seja caracterizado como custo: o primeiro requisito é a “ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico”; e o segundo é o “objetivo de produzir bens ou serviços”. Horngren, Datar e Foster (2008, p. 26) afirmam que “um custo (como materiais diretos ou publicidade) é normalmente medido como a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços”.

Maher (2001, p. 64) simplifica o conceito de custo como “um sacrifício de recursos”. Leone (2009, p. 54) define custo como “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários à obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”. Para Mauss e Souza (2008 p. 24), “custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços”.

De acordo com Martins (2008), Horngren, Datar e Foster (2008) e Leone (2009), o custo ou a sua sistematização é base indispensável ao processo decisório em que pese ser o sistema de custos elemento, preponderantemente, na construção ou na aplicação de um modelo de decisão. Maher (2001, p. 14) ratifica o conceito de que custo é “um sacrifício de recursos”.

Quando se trata de custo, a epistemologia do termo conduz à ideia de despesa, o que frequentemente denota confusão conceitual e interpretativa na relação de ambos, à medida que os custos apresentam uma relação direta ou indireta com o processo produtivo, evidenciando-se como insumo daquele.

Custos, essencialmente é o gasto utilizado na produção de outros bens ou serviços. (MARTINS, 2008) Portanto, o custo é indispensável às organizações, seja para a produção de um bem ou prestação de um serviço. Porém, custos idênticos podem ser vistos de diferentes formas, à luz de como são

alocados de acordo com o método utilizado, seja ABC, por absorção ou custeio variável.

A utilização da gestão de custos está prevista na legislação brasileira há alguns anos. Os dispositivos legais que tratam do assunto são: Lei Federal nº 4.320, de 1964, em seus art.85 e 99; Decreto-lei nº 200, de 1967, no art. 79 e a Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), art. 50.

No art. 85 da Lei nº 4.320 fica estabelecido que “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”(BRASIL, 1964). Também no art. 99 da referida Lei é enfatizada a necessidade de contabilidade especial para cálculo do custo, ou seja, “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum” (BRASIL, 1964).

No art. 79 do Decreto-lei nº 200, de 1967, é mencionado que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967). Na LRF, no art. 50, §3º fica determinado que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

2.2.1 Classificação dos Custos

Para possibilitar a implantação de uma gestão de custos, seja na área pública ou na privada, é necessário classificar os gastos em custos e despesas. Entre os custos, poderá ser direto, indireto, fixo ou variável.

2.2.1.1 Custo Direto

De acordo com Martins (2008, p. 48), os custos diretos “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilograma de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra usada e até quantidade de força consumida)”. Para Horngren, Datar e Foster (2008, p.26), “custos diretos de um objeto de custo são relativos ao objeto de custo em particular e podem ser rastreados para aquele objeto de custo de forma economicamente viável”. Segundo Leone (2009, p. 59), “o custo só é direto quando, para o trabalho de sua identificação ao objeto do custeio, não é necessário o emprego de nenhum recurso, de nenhuma “medida de consumo” e de nenhum parâmetro”.

Martins e Rocha (2010, p. 33) definem que “todos os recursos utilizados exclusivamente para conceber, projetar, desenvolver e produzir um único produto são custos diretos dele, uma vez que a associação é direta, a relação é biunívoca e os custos podem ser quantificados com acurácia, precisão e objetividade”. Complementam ainda que os “custos diretos são aqueles identificáveis e mensuráveis, em relação a cada entidade objeto de custeio, de maneira clara, direta, precisa, objetiva e economicamente viável. Sua associação e apropriação às entidades se processam, portanto, através de mensuração direta”.

Para Cruz e Platt Neto (2007, p. 42), “custos diretos e indiretos estão vinculados à facilidade ou dificuldade de alocação dos insumos consumidos. Quando facilmente mensuráveis e alocáveis aos processos, bens, serviços, clientes, benefícios e outros receptores da alocação são denominados custos diretos”. Enquanto que Martins e Rocha (2010, p. 32) afirmam que “a classificação dos custos em diretos e indiretos diz respeito ao nível de precisão da mensuração de cada elemento de custo em relação à determinada entidade objeto de

custeio: quanto mais precisa a mensuração, mais direto é o custo”.

Maher (2001, p. 69) conceitua custo direto como “qualquer custo que pode ser relacionado diretamente com um objeto do custo”. Mauss e Souza (2008, p. 24) corroboram com Maher e definem custo direto como “todo o custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio.”

De acordo com Maher (2001), Mauss e Souza (2008), Martins (2008), Martins e Rocha (2010), os custos diretos são os que podem ser identificados e alocados diretamente ao produto. Cruz e Platt Neto (2007) vinculam o custo direto à facilidade de alocação ao produto.

Assim, custos diretos são custos de fácil identificação e apropriados diretamente ao produto. Alguns exemplos de custos diretos são: matéria-prima, mão-de-obra da produção; depreciação e manutenção de máquinas e equipamentos da produção. Horngren, Datar e Foster (2008), Mauss e Souza (2008), e Leone (2009) enfatizam a ligação do custo direto ao objeto de custeio.

2.2.1.2 Custo Indireto

Os custos indiretos, segundo Martins (2008, p. 49), “não oferecem condição de uma medida objetiva, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.)”. Para Horngren, Datar e Foster (2008, p.27), os “custos indiretos de um objeto de custo são relativos ao objeto de custo em particular, mas não podem ser rastreados para aquele objeto de custo de forma economicamente viável”.

Leone (2009, p. 59) afirma que “o custo é considerado indireto apenas porque seu valor não é significativo, isto é, não seria econômico nos valermos do emprego de recursos dispendiosos, em termos burocráticos, para a sua identificação direta como objeto que está sendo custeado”. Cruz e Platt Neto

(2007, p. 43) asseguram que os custos indiretos são os custos “difícilmente mensuráveis e alocáveis aos processos, bens, serviços, clientes, benefícios e outros receptores da alocação”. “Os custos indiretos são, portanto, aqueles alocados a cada produto por meio de estimativa e aproximações; a associação pode conter subjetividades e o grau de precisão da mensuração é reduzido”.

Maher (2001, p. 69) classifica como custo indireto “qualquer custo que não pode ser relacionado diretamente com um objeto do custo”. Para Martins e Rocha (2010, p. 39), “custo indireto são aqueles alocados a cada entidade objeto de custeio por meio de estimativas e aproximações. Suas associações e alocação às entidades podem conter algum grau de subjetividade e o grau da mensuração é inferior ao dos custos diretos. A alocação de custos indiretos pode conter subjetividade, mas não deve ser arbitrária”. Para Mauss e Souza (2008, p. 24), o custo indireto “não oferece identificação direta a um objeto de custeio, necessita de esquemas especiais para a alocação, como bases de rateio ou direcionadores”.

Para Maher (2001), Cruz e Platt Neto (2007), Martins (2008), Mauss e Souza (2008), Martins e Rocha (2010), o custo é indireto, porque não oferece condição de uma medida objetiva e é difícil sua mensuração e sua alocação ao processo. Diante desta dificuldade surgem as bases de rateio.

Já, Leone (2009) considera o custo indireto, porque seu valor não é significativo. Cruz e Platt Neto (2007), Martins e Rocha (2010) também aduzem que o custo indireto possui um grau de subjetividade na sua alocação. Portanto, seu grau de precisão e mensuração é menor do que os custos diretos. Exemplificam-se como custo indireto os salários do pessoal administrativo, a depreciação e manutenção dos equipamentos administrativos numa indústria.

2.2.1.3 Custo Fixo

Martins e Rocha (2010, p. 22) conceituam que “custos fixos são aqueles cujo montante não é afetado pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade”. Maher (2001 p. 75) corrobora com o conceito de Martins e Rocha e define que custos fixos são os “custos que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade”.

De acordo com Mauss e Souza (2008, p. 24), o custo fixo “é o que não leva em consideração as oscilações de produção, tendo, portanto o seu valor constante no intervalo relevante de atividades”. Para Horngren, Datar e Foster (2008, p.28), o “custo fixo permanece inalterado *no total* por um dado período de tempo, apesar de mudanças amplas no nível relativo de atividade ou volume total.” Segundo Cruz e Platt Neto (2007, p. 44), “um custo é considerado fixo quando não oscila em função do volume de produção”. Ou seja, “não se altera quando há um aumento do volume da atividade ou do projeto envolvido”.

Conforme Maher (2001), Cruz e Platt Neto (2007), Mauss e Souza (2008), Horngren, Datar e Foster (2008), Martins e Rocha (2010), o custo fixo não sofre alteração quando o volume de produção aumenta ou diminui. Assim, os custos fixos podem ser caracterizados pela desvinculação em relação ao volume de produção. Ainda, não significa que seu valor será sempre igual em períodos diferentes. Porém, sua variação não será em função do volume de produção.

Portanto, se todos os empregados da área administrativa de uma indústria tirar férias, os seus salários continuam sendo pagos, independentemente da produção daquele mês. Ou seja, depende-se que um custo fixo haverá de ocorrer, independente do que foi produzido, estando vinculado à existência do negócio. Exemplificando o custo fixo: seguro de

edifícios, vigilância patrimonial, salário e encargos sociais do pessoal da portaria.

2.2.1.4 Custo Variável

Segundo Mauss e Souza (2008, p. 24), o custo variável “tem seu valor determinado e diretamente relacionado com a oscilação na produção e execução dos serviços”. Conceito este que encontra amparo na interpretação de Horngren, Datar e Foster (2008, p.28), quando afirmam que “o custo variável muda *no total* em proporção às mudanças no nível relativo de atividade ou volume total”.

Cruz e Platt Neto (2007, p. 43) asseguram que “um custo é considerado variável quando oscila em função do volume de produção”. Ou seja, “cresce quando há um aumento do volume da atividade ou do projeto envolvido e diminui quando há uma redução no volume da atividade ou do projeto”. Percebe-se uma identidade no conceito de custo variável entre os autores.

Martins e Rocha (2010, p. 25) definem que “custos variáveis são aqueles cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade”. E Maher (2001, p. 75) afirma que custos variáveis são “custos que alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade”.

De acordo com Maher (2001), Cruz e Platt Neto (2007), Mauss e Souza (2008), Horngren, Datar e Foster (2008), Martins e Rocha (2010), o custo variável tem seu valor alterado sendo influenciado diretamente pela quantidade de produtos que serão produzidos. Ao contrário dos custos indiretos e diretos, os quais são caracterizados pela dificuldade ou facilidade de alocação, os custos variáveis são caracterizados pela proporcionalidade ao volume de produção, ou seja, o incremento se verifica, proporcionalmente, à quantidade produzida ou de serviço prestado.

Alguns exemplos de custos variáveis podem ser citados: matéria-prima da produção, material de embalagem, mão-de-obra da produção (se for contratada por volume produzido).

2.2.1.5 Despesa

A despesa, assim como o custo, também é um gasto na Contabilidade de Custos. Para um melhor entendimento, apresentam-se os conceitos de despesa.

Segundo Martins (2008, p. 25), despesa é o “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Esse autor ainda complementa que “as despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas”. Assim, fazendo uma relação de custo e despesa, diz-se que enquanto o custo pode acrescentar o ativo da organização, a despesa reduz o patrimônio líquido.

Martins e Rocha (2010, p. 17) conceituam despesa como “a expressão monetária do *consumo* ou da *utilização* de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da *transferência* de produtos, mercadorias e serviços aos clientes no processo de geração de receita”. Há dois requisitos, segundo Martins e Rocha (2010, p. 17), para que um evento seja caracterizado como despesa: “(a) ocorrência de consumo, utilização ou transferência de um recurso econômico e (b) objetivo de manter em atividade a empresa como um todo e gerar receita”.

Segundo Maher (2001, p. 64), despesa é “um custo lançado contra a receita de um período contábil”. Enquanto que Leone (2009, p. 54) chama de despesa “o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica”.

Para Cruz e Platt Neto (2007, p. 38 e 39), despesa “é o gasto cuja expressão física, na forma de bem ou serviço, não é utilizada na transformação e produção do produto final”. Os

autores complementam que “também a despesa não tem por característica possuir uma vida útil ou potencial direto de benefícios no(s) exercício(s) financeiro(s) futuro(s)”. Para Martins e Rocha (2010, p. 17), a “despesa está relacionada ao processo de geração de receita; o termo *custo* refere-se ao momento em que os recursos estão sendo utilizados, consumidos ou transformados; e *despesa* é o vocábulo contábil que designa os valores confrontados com a receita no momento ou no período da sua realização”.

De acordo com Martins (2008), Leone (2009) e Martins e Rocha (2010), a despesa está relacionada à obtenção de receita. Assim, para o funcionamento das organizações, cujo objetivo principal é a geração de receita, não há como não ter despesa.

Outro aspecto ligado à despesa, segundo Cruz e Platt Neto (2007), Leone (2009) e Martins e Rocha (2010), é o gasto, ou seja, a utilização do recurso econômico da empresa. Pode ser exemplificadas despesas na área de administração como a energia elétrica consumida pelas máquinas e equipamentos da administração geral, a depreciação e o seguro de máquinas, dos equipamentos, das instalações e dos edifícios da administração.

2.2.2 Metodologias de Custeio

Nakagawa (2009, p. 54) afirma que “cada método de custeio tem sua área própria e específica de eficácia, ou seja, um não substitui o outro, apenas se complementam”. Bonacim e Araujo (2010, p. 909) corroboram com a afirmação de Nakagawa e complementam que: “é possível a adoção simultânea e harmoniosa das alternativas, visto que não são excludentes entre si, cada qual com um conjunto de informações específicas às funções de controle e planejamento das atividades de uma entidade”.

No serviço público, “o método de custeio a ser adotado na contabilidade de custos não é predeterminado por lei”, conforme Mauss e Souza (2008, p. 66). Portanto, são apresentadas algumas dessas possibilidades, fundamentadas no Custeio por absorção, Custeio variável e Custeio baseado em atividades.

2.2.2.1 Custeio por absorção

Custeio por absorção, segundo Martins (2008, p. 37), “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Para Martins e Rocha (2010, p. 85), o “Custeio por Absorção é o gênero de custeio que atribui custos fixos aos produtos; uma de suas espécies (Custeio Pleno) atribui, também, despesas fixas de administração e vendas”.

O custeio por absorção, de acordo com Leone (2009, p. 242), “é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais”. Maher (2001, p. 360) define Custeio por absorção como “sistema de contabilização de custos, no qual tanto os custos fixos como os variáveis de produção são considerados custos do produto”, ou seja, “pressupõe que os produtos absorvam todos os custos de produção”.

No Custeio por Absorção, os custos são atribuídos aos produtos por meio de centros de custos. Os centros de custos de produção, segundo Martins e Rocha (2010, p.88), “são aqueles nos quais os recursos são utilizados para realizar atividades que incidem diretamente sobre materiais e equipamentos, convertendo-os em produtos – bens ou serviços – destinados a clientes externos”. Alguns exemplos citados pelos autores são: acabamento, montagem, a costura, pintura, soldagem, cortes, etc.

Os centros de custos de apoio ou também chamados de suporte, segundo Martins e Rocha (2010, p. 88-89), “são aqueles nos quais as atividades são realizadas para prestar serviços a outros centros de custos – de produção ou de apoio; esses serviços são destinados, geralmente, a clientes internos ou diretamente aos bens e serviços produzidos”. Normalmente, o custeamento dos produtos no Custeio por Absorção é realizado em três estágios, segundo Martins e Rocha (2010): (1) os custos são atribuídos para os centros de custos; (2) os custos atribuídos aos centros de custos de apoio são transferidos aos centros de produção que recebem esses serviços; e (3) os custos dos centros de custos de produção são atribuídos aos produtos.

O custeio por absorção possui três espécies: Custeio por Absorção Parcial, Custeio por Absorção Parcial Modificado e Custeio por Absorção Integral ou Pleno. Ele será parcial quando não forem alocados aos produtos os gastos da administração geral da empresa, ou seja, as despesas serão debitadas diretamente ao resultado do período em que são incorridas (MARTINS; ROCHA, 2010).

Já, o custeio por absorção parcial modificado aloca aos produtos os custos variáveis e os fixos operacionais, enquanto os custos fixos estruturais e as despesas são debitados ao resultado. O custeio pleno considera todos os custos de produção e gastos fixos da administração e vendas aos produtos (MARTINS; ROCHA, 2010). O método de custeio por absorção é aceito pela legislação brasileira para fins de Imposto de Renda.

Bonacim e Araujo (2010, p. 922) afirmam que “vale a pena ressaltar que a metodologia do custeio por absorção não é conveniente para ser aplicada em estruturas de custos com alta proporção de *overheads* (custos indiretos, que inclui o rateio dos centros de custo de base)”.

Leone (2009, p. 196) assegura que “o critério do custeio por absorção peca, porque trabalha intensamente com os custos

indiretos, distribuindo-os através de bases duvidosas entre os Departamentos e entre os produtos”. Bonacim e Araujo (2010, p. 928) também ressaltam que “... o custeio por absorção não permite uma análise clara do comportamento dos custos e qual a real contribuição de cada serviço prestado em função de sua receita e custos diretamente relacionados. Outra limitação dessa metodologia: o tratamento, muitas vezes, arbitrário dos custos indiretos gera distorções que podem comprometer a qualidade da informação”.

Porém, para fins de implantação de um sistema de custos inicial, o custeio por absorção é menos complexo que o ABC, exigindo menos investimentos financeiros e menos recursos humanos para sua implantação, e seu benefício para a organização poderá ser aplicado imediatamente no planejamento orçamentário, nas tomadas de decisões, no estabelecimento de metas e prioridades, na identificação à otimização de recursos, entre outras.

2.2.2.2 Custeio variável

O método de Custeio Variável, segundo Martins e Rocha (2010, p. 65), “considera como sendo dos produtos exclusivamente seus custos variáveis, somente eles. Todos os custos fixos, inclusive os identificáveis com os produtos (custos fixos diretos), são debitados ao resultado do período em que são incorridos”. Custeio variável para Maher (2001, p. 360) é o “sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”, ou seja, “os custos fixos de produção são considerados despesa do período”.

Segundo Nakagawa (2009, p. 54), o método de custeio variável “visa dar maior flexibilidade à análise de custos para controle e decisões. Provavelmente, sua área mais nobre de aplicação é a de, classificando os custos e despesas em fixos e variáveis, ser considerado a espinha dorsal de um sistema de

informações para a gestão econômica das empresas”. O valor do resultado individual de cada produto pode ser calculado, através da dedução da receita líquida do produto, os custos e despesas variáveis totais do produto que resultará na Margem de Contribuição. Essa margem mostra a contribuição de cada produto para a cobertura dos custos e despesas fixas da empresa (MARTINS; ROCHA, 2010).

Para o custeio direto no serviço público, calcula-se a margem de contribuição direta nas áreas organizacionais, a fim de verificar as áreas que possuem maior margem de contribuição. Esta margem é calculada através da dedução dos custos e despesas variáveis. De acordo com Maher (2001, p. 378), “muitas companhias industriais utilizam o custeio variável para fins gerenciais, porque ele é consistente, com pressuposições quanto ao comportamento de custos, utilizadas em decisões administrativas”. Martins (2008, p. 202) corrobora com Maher (2001), destacando que o custeio variável “tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa”. Mauss e Souza (2008) recomendam a utilização do custeio variável na gestão pública, por possibilitar uma visão mais global e objetiva dos custos dos serviços prestados. Porém, o método de custeio variável não é aceito pelo Fisco. Por isso, esse método não é reconhecido pelos contadores na avaliação de estoque e não admitem seu uso nas Demonstrações de Resultados e Balanços, pois o custeio variável fere os Princípios Contábeis.

2.2.2.3 Custeio baseado em atividades – ABC

Nakagawa (2009, p. 39-40) conceitua ABC como uma “metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”. No ABC, “os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”.

Martins e Rocha (2010, p. 141) definem o Custeio Baseado em Atividades como “um método de análise de custos, principalmente de *overhead*, que tem por base: foco no conceito de processos, atividades e direcionadores de custos”. Overheads “são custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à gestão da produção, incluindo, portanto, todo o apoio ao ambiente produtivo”.

Segundo Bonacim e Araujo (2010, p. 911-912), “a visão do custeio baseado em atividades, conhecido como ABC — *activity based costing* —, é a de que serviços ou produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos. A atividade é uma ação que se utiliza de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzir bens ou serviços”. Para Maher (2001, p. 280), “o custeio baseado em atividades é um método de custeio em que os custos, inicialmente, são atribuídos às atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos”. Neste método, os “produtos consomem atividades e atividades consomem recursos”.

Portanto, o custeio baseado em atividades apura os custos relacionados às atividades da organização, pois segundo os conceitos apresentados, são as atividades que consomem os recursos. Para Nakagawa (2009, p. 43), “a atividade descreve basicamente a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas. O principal objetivo de uma atividade é o de converter recursos (materiais, mão-de-obra, tecnologia, informações, etc.) em produtos ou serviços”.

Martins e Rocha (2010, p. 142-143) descrevem a atividade como “uma ação em que se utilizam materiais e humanos (*input*), associados à determinada tecnologia, para gerar bens ou serviços (*output*)”, considerando a primeira etapa do ABC a “identificação dos processos relevantes e, a partir da análise de cada um, as atividades são identificadas em suas

respectivas unidades organizacionais (departamentos, etc.)”. Para Martins (2008, p. 96), o direcionador de custos “deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos consomem (utilizam) as atividades”. Cada atividade poderá ter um direcionador de custo diferente, que será obtida através de estudos e pesquisas. Alguns exemplos de direcionadores de custos são: horas-máquinas, horas de mão-de-obra, pedidos de compra, quantidade de itens produzidos ou vendidos, quantidade de clientes atendidos, horas de voo e quantidade de cirurgias.

Segundo Maher (2001), o ABC envolve quatro passos: identificar as atividades que consomem recursos; identificar o(s) direcionador (es) de custos de cada atividade; calcular uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação e atribuir custos aos produtos, multiplicando a taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto.

Martins (2008, p. 94) descreve a seguinte ordem de prioridade para a atribuição de custos às atividades: (1) alocação direta; (2) rastreamento; e (3) rateio. “A alocação direta se faz quando há uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades”. O rastreamento “é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos”. Já, o rateio é realizado “apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento”.

É salutar apresentar a distinção entre rateio e rastreamento. Segundo Martins(2008, p. 97-98), o rateio é a “alocação dos custos de forma altamente arbitrária e subjetiva”, enquanto que o rastreamento “procura analisar a verdadeira relação entre o custo e a atividade, através do direcionador de recurso”.

À medida que as organizações têm se tornado mais automatizadas, a participação da mão-de-obra direta no custo

total do produto tem caído e a participação dos custos indiretos de fabricação tem crescido (MAHER, 2001; MARTINS, 2008). Mauss e Souza (2008) destacam que o método de custeio baseado em atividades tem foco nos custos indiretos e possibilita a apuração mais acurada do resultado econômico.

Nakagawa (2009, p. 56) afirma que “a transparência e a visibilidade que o ABC dá, às atividades, permitem avaliar a contribuição de cada uma delas para a eficácia das operações de uma empresa, as quais acabam sendo consideradas também características muito importantes ao controle e à redução de custos, através da Análise Funcional”. Mauss e Souza (2008) abordam que nas organizações públicas o ABC pode ser aplicado devido a alguns fatores, tais como: níveis relevantes de gastos indiretos, mix diversificado de serviços prestados e os tomadores de serviços possuem características diversificadas.

Porém, o custeio baseado em atividades não é aceito pela legislação brasileira para fins de apuração do custo dos produtos, na dedução da receita para cálculo do imposto nas organizações privadas. Além de ser um método mais complexo que exige dedicação e investimento na sua implantação e funcionamento.

2.2.3 Custos no Setor Público

Os custos também merecem atenção especial no setor público, pois além de estarem previstos na legislação brasileira, a instituição que os adotar poderá referendá-los em um processo decisório, utilizá-los para avaliação de resultados e desempenhos entre outros benefícios. Nessa visão, Ribeiro Filho (2012, p. 2-3) aduz que:

(...) na medida em que se supera a fase da administração pública burocrática, sob a dos embates em torno do Estado mínimo ou máximo e da crise de financiamento para

atender demandas sociais crescentes, (re)surgem os conceitos de usuários/clientes, eficácia, eficiência, efetividade, custos e avaliação de resultados e desempenhos, agora aplicados no âmbito das entidades da administração pública.

Segundo Cruz e Platt Neto (2007), há vantagens em se adotar uma metodologia de controle de custo no setor público, tais como: cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, art. 4º e 50º; o gestor público não ficará apenas na defensiva diante do Tribunal de Contas; possibilita melhorar o aproveitamento dos recursos e planejamento de despesas; evita a inadimplência e seus problemas; busca a melhoria da qualidade e a redução de custos; e há uma prestação de contas à sociedade.

Ribeiro Filho (2012, p. 3) também menciona a Lei Complementar nº 101, de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal “que detém, no parágrafo 3º do artigo 50, a necessidade de manutenção, pelas entidades da administração pública, de sistema de custos que autorize a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Outra legislação vigente é a Resolução nº. 1.129/08 do Conselho Federal de Contabilidade, de 21 de novembro de 2008, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.2, visando dispor sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Nesta norma está previsto que o sistema de custo é um subsistema de informação do sistema contábil e, nele, será registrado, processado e evidenciado os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

A *International Public Sector Accounting Standards* que dispõe sobre as normas internacionais de contabilidade

aplicada ao setor público menciona na IPSAS 1 que “as despesas devem ser subclassificadas, a fim de destacar os custos e as apropriações de custos de programas específicos, atividades ou outros segmentos relevantes à entidade que será retratada pelas demonstrações contábeis”. (IPSAS, 2010)

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, aprovou o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), através da NBC T 16.11, estabelecendo a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e menciona sua obrigatoriedade em todas as entidades do setor público.

Silva (2007, p. 3) afirma que “a produção de informações para o planejamento é um fator importante a ser considerado na implantação da Contabilidade de Custos” e complementa que é necessária “para o entendimento integral do processo e das etapas inter-relacionadas, que se iniciam com a definição de objetivos e terminam com a alocação dos recursos para que as metas estabelecidas sejam alcançadas”.

Silva (2007, p. 4) também elenca outros benefícios da Contabilidade de Custos no setor público, pois será o maior pilar de apoio para auxiliar os administradores nas seguintes ações:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, subatividades atividades ou sobreatividades.
- e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo.
- f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;

- g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
- h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;
- i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Slomski (2006) defende a apuração de custos na administração pública devido à necessidade dos gestores em conhecer os custos de suas entidades, com o intuito de poderem tomar as melhores decisões, escolhendo entre produzir ou comprar produtos e serviços, produzir ou terceirizar e/ou privatizar serviço.

Mauss e Souza (2008) justificam a utilização da contabilidade de custos no setor público: poderá servir de base para mensurar a eficiência da gestão pública; possibilitará a economicidade; pode auxiliar nas decisões sobre quais serviços serão prestados pelo setor público e quais serão terceirizados; onde reduzir ou eliminar gastos; para indicar quando trocar um equipamento, cujo custo exceda o seu benefício produzido; entre outros benefícios. Portanto, a gestão de custos no serviço público, além de estar prevista e exigida por Lei, pode auxiliar os gestores na tomada de decisões voltadas à prestação de contas do serviço público, no uso eficiente dos recursos públicos para o atendimento das necessidades públicas e da responsabilidade social, na avaliação do desempenho, através da apuração da eficiência econômica da atividade pública e como modelo de gestão pública por resultados.

Segundo Magalhães et. al (2010, p.239):

As informações referentes aos custos podem servir como base para o estabelecimento de padrões, orçamentos e formas de previsão para os gastos das instituições e, também, para

acompanhar se o realizado está de acordo com valores pré-estabelecidos. Assim, o custo pode ter a função de contribuir para o autoconhecimento da instituição e no estabelecimento de padrões de comparação com outras instituições públicas.

Em épocas de recursos públicos escassos e que precisam ser bem aplicados, segundo Bonacim e Araujo (2010, p. 928), “a gestão de custos ganha um contexto fundamental, principalmente se considerarmos que recursos escassos bem gerenciados podem render mais”. E, o início deste gerenciamento é feito por meio do orçamento, momento em que são planejadas as receitas, as quais geralmente são consentidas por lei, e as despesas.

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

O planejamento financeiro traduz as projeções de receitas e de despesas para um dado período estabelecido, muitas vezes se confundindo com o próprio orçamento quando considerado anual, pois um orçamento pode também se referir à cotação de determinado produto ou serviço.

Segundo Horngren, Datar e Foster (2008, p. 166), “um orçamento é (a) a expressão quantitativa de um plano de ação proposto pela administração por um período específico e (b) um auxílio na coordenação do que precisa ser feito para implantar aquele plano”. De acordo com Cruz e Platt Neto (2007, p. 52-54), “(...) nos entes estatais, a receita geralmente depende de consentimento legal anterior”, os recursos são alocados por centros de responsabilidades e “o orçamento é uma referência para identificação das políticas de governo implantadas através de projetos e atividades e o vínculo com o planejamento de médio e longo prazo”.

O orçamento financeiro para Horngren, Datar e Foster (2008, p. 171), “é a parte do orçamento geral composto do

orçamento de dispêndios de capital, do orçamento de caixa, do balanço e da demonstração de fluxos de caixa orçados”.

O orçamento público foi previsto na lei nº 4.320 e nos artigos 165 a 167 da Constituição Federal. Para Lima e Castro (2000, p. 19), “orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade”. Silva (1997, p. 3) descreve o orçamento público como “um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do governo, em cuja elaboração se observou os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificação e outros”.

O art. 165 da Constituição Federal determina que as leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias (LDO) e os orçamentos anuais (LOA). O parágrafo primeiro determina que “o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e às relativas aos programas de duração continuada” (BRASIL, 1988).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é definida no parágrafo segundo, determinando que “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento” (BRASIL, 1988). Já, a lei orçamentária anual é conceituada no parágrafo quinto, incisos I, II e III, mais especificamente, os

orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social respectivamente (BRASIL, 1988).

Assim, pode dizer-se que, entre o planejamento estratégico (PPA) e as ações cotidianas do ano seguinte (LOA), há um elo que é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). O objetivo desta lei, segundo Metzner e Amboni (2005, p. 48), “é fazer a conexão entre o planejamento de longo prazo, representado pelo PPA, com as ações cotidianas do ano subsequente, indicadas no orçamento anual, definindo metas e prioridades, projetando as despesas em função das previsões das receitas” (METZNER; AMBONI, 2005).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Na fundamentação teórica, apresentada no capítulo anterior, foram abordados: os aspectos organizacionais no ensino superior; os conceitos de custos e despesas; as classificações dos custos (direto, indireto, fixo e variável); os sistemas de custeio, como custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividades; a base legal da gestão de custos; e o orçamento público.

Esses conhecimentos têm por finalidade embasar o presente estudo e orientar a metodologia da pesquisa, a fim de estudar e analisar o problema proposto. Para conduzir a pesquisa, foram utilizados os procedimentos metodológicos a seguir caracterizados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa foi desenvolvida a partir de uma metodologia qualitativa e quantitativa. Para Raupp e Beuren (2004, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado” enquanto que a abordagem quantitativa “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

Marconi e Lakatos (2012, p. 136) definem que “pessoas e coisas podem ser descritas em termos quantitativos ou qualitativos”. Assim, o estudo quantitativo foca “em termos de grandeza ou quantidade do fator presente em uma situação. Os caracteres possuem valores numéricos, isto é, são expressos em números”. Já, a abordagem qualitativa é baseada “na presença ou ausência de alguma qualidade ou característica e também na classificação de tipos diferentes de dada propriedade”.

Utilizaram-se na pesquisa documental os relatórios gerados do Sistema de Gerenciamento Orçamentário e Financeiro da UDESC (SIGEOF), relatórios do Sistema de

Gerenciamento de Recursos Humanos do Estado (SIGRH) e planilhas gerenciais dos setores Recursos Humanos, Coordenadoria de Finanças e Contas e Secretarias de Ensino de Graduação e de Pós-Graduação do Centro de Ensino estudado. As entrevistas informais foram realizadas, à medida que dúvidas surgiam na interpretação dos relatórios e planilhas gerenciais.

O Quadro 1 dispõe dos objetivos específicos da pesquisa e a metodologia adotada na pesquisa.

Quadro 1 - Relação entre objetivo e metodologia

Objetivos Específicos	Metodologia
a) Identificar e mensurar os custos institucionais de Reitoria e Centro de Artes	Coleta de dados com metodologia de pesquisa documental, entrevistas, descritiva e interpretativa, complementada pelo conhecimento da mestranda;
b) Descrever os centros de custos envolvidos na análise;	Descritiva e interpretativa (qualitativa e quantitativa);
c) Analisar o custo por vaga e o custo da matrícula efetiva nos cursos de graduação e pós-graduação.	Descritiva e interpretativa (qualitativa e quantitativa);

Fonte: Elaborado pela autora, 2014.

Assim, as metodologias expostas no Quadro 1 foram fundamentais para a identificação, descrição, análise e classificação dos custos, com o intuito de propor uma estrutura de cálculo de custo por vaga nos cursos de graduação e pós-graduação de um Centro de Ensino de uma Universidade Pública do Estado de Santa Catarina.

3.2 CONTEXTO DA PESQUISA

A escolha da unidade de análise está relacionada à definição da pergunta de pesquisa. Assim, a unidade analisada é a Universidade do Estado de Santa Catarina e mais especificamente o Centro de Artes, que atua no ensino superior desde 1985. A escolha desta unidade de análise se justifica pelo interesse no aprofundamento, visando ao conhecimento do custo da vaga e da matrícula efetiva, ou seja, a matrícula realizada no ano, do aluno de graduação e de pós-graduação do Centro de Artes. Tal estudo somente foi possível devido ao prévio conhecimento da pesquisadora sobre a unidade de análise, a qual fez uma busca na documentação existente, como relatórios de sistemas, planilhas de controles e entrevistas.

O cálculo do custo da vaga e da matrícula efetiva do aluno teve como ano base o de 2013. Esta opção se deveu ao fato de ser este o último ano completo, anterior à pesquisa e, portanto, os dados estão atualizados. Assim, escolheu-se um ano recente para melhor refletir a realidade da Universidade, além da intuição quanto à facilidade na obtenção dos dados.

3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para a coleta de dados, a técnica de pesquisa utilizada foi a da pesquisa documental e entrevistas (informais). De acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 89), “(...) a pesquisa documental é baseada em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Para Marconi e Lakatos (2012, p. 48-49), “a característica da pesquisa documental é a de que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Silva (2003, p. 61) caracteriza a pesquisa documental “(...) por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado; suas fontes são muito mais diversificadas e dispersas”. Esse autor complementa que “a investigação documental é realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados, como: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais, folclore, etc.”.

A análise dos dados, segundo Porton e Beuren (2004, p. 136), “significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação”. Já na fase de interpretação dos dados, complementam que “(...) deverá haver uma correlação dos dados coletados com a base teórica que sustentou a pesquisa”.

Assim, para a descrição e interpretação dos dados foi utilizado o método de custeio por absorção, referenciado na fundamentação teórica, por ser um método inicial na implantação de sistema de custo, tendo em vista que a Universidade, objeto de estudo, não possui um sistema implantado; entendendo que o método ABC seria para uma etapa futura a ser implantada pela Universidade. Com a implantação do custeio por absorção será possível auxiliar no planejamento operacional de médio e longo prazo, mensurar a eficiência e o processo, gestão da capacidade da Universidade para crescimento horizontal e vertical e assessorar a prestação de contas à sociedade.

Para possibilitar a apuração do custo da vaga e o custo da matrícula efetiva do aluno do Centro de Artes, foi necessário conhecer sua estrutura e o organograma da Instituição. Os dados foram coletados por meio de pesquisa documental e entrevistas, os quais são caracterizados respectivamente como dados secundários e primários. Os documentos pesquisados foram regimentos, estatutos,

organogramas, relatórios de sistemas orçamentário, contábil e financeiro, relatório de sistema de recursos humanos e planilhas gerenciais.

Com o intuito de calcular o custo, utilizaram-se também os relatórios obtidos através da Coordenadoria de Recursos Humanos do CEART, que informou quanto à lotação, categoria/nível dos docentes e técnicos administrativos do Centro de Artes, e os valores da folha de pagamento dos servidores do CEART foram obtidos, através do sistema SIGRH da Coordenadoria de Recursos Humanos da Universidade.

As informações foram coletadas, à medida que o aprofundamento do assunto se impunha, visando alcançar os objetivos traçados nesta pesquisa. Para o Sistema de Gerenciamento Orçamentário e Financeiro, foi disponibilizada uma senha de visualização dos relatórios à pesquisadora, com o intuito de facilitar a busca dos dados necessários *full time*.

As entrevistas aconteceram à proporção que algum dado obtido não estivesse claro, ou quando as dúvidas surgissem durante o modelo proposto de cálculo.

Os rateios foram realizados de acordo com os indicadores para possibilitar a implementação da proposta de cálculo do custo da vaga do aluno. Assim, os principais rateios realizados com os custos da Reitoria foram o rateio da folha de pagamento e o do custeio de 2013, utilizando como indicador o número total de servidores no Centro de Ensino.

No Centro de Artes, fez-se necessário identificar os docentes e técnicos em cada Departamento, para alocação dos custos diretos com pessoal por centro de custo, e a folha de pagamento das Direções Geral e Administrativa foram rateadas, utilizando-se como indicador a distribuição igual a todos os departamentos; nas Direções de Pesquisa e Extensão, o indicador utilizado foi o da quantidade de professores efetivos no departamento e, na Direção de Ensino, a quantidade de vagas de graduação por departamento.

Os custos diretos, tais como: material de consumo, serviços de terceiros de pessoa jurídica e pessoa física, passagens e diárias foram colhidas das planilhas gerenciais de cada centro de custo. Os gastos referentes à manutenção administrativa foram rateados, posteriormente, de acordo com cada indicador da despesa.

3.4 BASES REFERENCIAIS COMPLEMENTARES E PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

Buscamos alguns autores como bases atinentes aos conceitos expostos no referencial teórico. Para facilitar a visualização dos autores utilizados, elaborou-se o Quadro 2 com as bases referenciais da pesquisa.

Quadro 2 - Relação entre Conceitos e Autores

Conceitos	Autores e Legislações
Categoria das Organizações de Ensino Superior	Balbridge et al.(1971) apud LOPES (1999); LOPES (1999) Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006
Universidade	Cohen, March e Olsen (1971); Lopes (1999); Cunha (2000); Moacyr (1937) apud Fávero (2006); Fávero (2006). Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988 e Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, de 20 de dezembro de 1996.
Centros Universitários	Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006 e Resolução CNE/CES nº 1 de 2010.
Faculdades	Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia	Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008 e Lei nº 12.677, de 25 de junho de 2013.
Centro Federal de Educação Tecnológica	Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008.
Caracterização das Instituições de Ensino Superior	Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007.
Pública	Martins (2000); Alperstedt, Martignago e Fiates (2006); Stallivieri (2007). Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006; Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, de 20 de dezembro de 1996; Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007.
Privada	Cunha (2000); Martins (2000); Stallivieri (2007). Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006 e Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007.
Filantrópica	Lima e Pereira (2012) Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988; Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010; Lei nº 12.101, de 29 de novembro de 2009.
Comunitárias	Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007 e Lei nº 12.020, de 27 de agosto de 2009.
Confessionais	Tavares (2009). Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, de 20 de dezembro de 1996.
Particulares	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, de 20 de dezembro de 1996.
Gestão de Custos	Maher (2001); Horngren, Datar e Foster (2008); Martins (2008); Mauss e Souza (2008); Leone (2009); Martins e Rocha (2010). Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964;

	Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967; Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
Custo Direto Custo Indireto	Maher (2001); Cruz e Platt Neto (2007); Horngren, Datar e Foster (2008); Martins (2008); Mauss e Souza (2008); Leone (2009); Martins e Rocha (2010).
Custo Fixo Custo Variável	Maher (2001); Cruz e Platt Neto (2007); Horngren, Datar e Foster (2008); Mauss e Souza (2008); Martins e Rocha (2010).
Despesa	Maher (2001); Cruz e Platt Neto (2007); Horngren, Datar e Foster (2008); Martins (2008);- Martins e Rocha (2010).
Sistemas de Custos	Mauss e Souza (2008); Nakagawa (2009); Bonacim e Araújo (2010).
Custeio por Absorção	Maher (2001); Martins (2008); Mauss e Souza (2008); Leone (2009); Bonacim e Araújo (2010); Martins e Rocha (2010).
Custeio Variável	Maher (2001); Martins (2008); Mauss e Souza (2008); Nakagawa (2009); Martins e Rocha (2010).
Custeio Baseado em Atividades	Maher (2001); Martins (2008); Mauss e Souza (2008); Nakagawa (2009); Bonacim e Araujo (2010); Martins e Rocha (2010).
Custos no Setor Público	Slomski (2006); Cruz e Platt Neto (2007); Silva (2007); Mauss e Souza (2008); Bonacim e Araujo (2010); Magalhães et. al (2010); Ribeiro Filho (2012). Resolução nº. 1.129 do Conselho Federal de Contabilidade, de 21 de novembro de 2008; Resolução nº 1.366 do Conselho Federal de Contabilidade, de 25 de novembro de 2011; International Public Sector Accounting Standards (2010).

Orçamento Público	Silva (1997); Lima e Castro (2000); Metzner e Amboni (2005); Cruz e Platt Neto (2007); Giacomoni (2007); Cruz (2008); Horngren, Datar e Foster (2008). Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964; Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.
--------------------------	---

Fonte: Elaborado pela autora, 2014.

A bibliografia específica existente em língua portuguesa sobre custos aplicados à gestão de instituições públicas de ensino é restrita. O tema foi pesquisado inicialmente na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações com a busca “custo por aluno na universidade”. O resultado desta busca foi de 37 documentos encontrados, sendo que parte deles se referia a custos aplicados à educação de modo genérico e também à universidade. Assim, apenas três trabalhos estão relacionados à pesquisa, pois um deles foi citado em duplicidade.

Entre os 37 trabalhos encontrados, 10 estavam voltados ao Ensino Fundamental/Básico, porém um apareceu em duplicidade no resultado de busca; duas pesquisas relacionadas ao Ensino Médio; duas com Escola no Campo/Agrotécnica; um com Esporte Escolar; um com Bioética, cinco com Laptop Educacional/Ensino Virtual/Avaliação Remota/Informática; 10 relacionados a Curso Superior e Tecnológico, porém não continham o tema custo; e um com Método Estatístico como Instrumento de Qualidade.

Quanto aos três trabalhos encontrados relacionados com a área, foram: Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa; Uma contribuição ao conceito metodológico da aplicabilidade do custeio ABC - "Activity-Based-Costing" - tendo como base o sistema célula de custo em instituição de ensino: estudo de caso; e O financiamento da Universidade

Estadual de Goiás (UEG): o programa bolsa universitária e o custo do aluno.

Posteriormente, fez-se a busca dos termos em inglês, espanhol e português na base dados da CAPES, através do Portal de Periódicos CAPES. A consulta para o termo *undergraduate applied cost* obteve o resultado de 24.832 para Portal de Periódicos, porém, selecionando a opção refinar a busca “*cost*”, o resultado foi de 15 trabalhos, sendo que apenas três foram realizados na área de custos em ensino superior.

A consulta realizada com o termo *costs applied in university* obteve o resultado de 323.098 para Portal de Periódicos. Selecionando a opção refinar a busca na opção “*cost*”, o resultado foi de 511 trabalhos para o Portal de Periódicos, sendo a maioria dos trabalhos realizados na área da saúde. Com a ferramenta novamente refinar a busca, selecionou-se as opções *Economics*(42), *Efficiency*(16), *Higher Education*(14), *Universities*(8). O resultado desta refinação de busca foi de 71 trabalhos para o Portal de Periódicos CAPES, sendo a maioria dos trabalhos ainda na área da saúde. Com este resultado, refinou-se a busca mais uma vez com as opções *Cost-effectiveness*(13) e *Educational Finance*(6) e o resultado foi de 15 trabalhos para o Portal de Periódicos. Destes, apenas 9 trabalhos são da área da pesquisa em questão.

Com o termo *university applied costs* a consulta obteve o resultado de 1.594 trabalhos no Portal de Periódicos. Selecionando a opção refinar a busca nas opções *Costs*(6), *Cost*(3), *Universities And Colleges*(8), *Cost-benefit Analysis*(4), *Cost-effectiveness Analysis*(2), o resultado foi de 20 trabalhos para Portal de Periódicos CAPES, sendo que nenhum dos trabalhos tinha relação com o tema pesquisado.

Com o termo *costo aplicado para la universidad* a consulta obteve 643 resultados para Portal de Periódicos. Com a busca refinada, selecionou-se as opções *Planning*(1), *Institutional Framework*(1) e *Software*(6) e o resultado foi 8

trabalhos no Portal de Periódicos, sendo que nenhum deles estava relacionado ao tema de estudo.

Na internet, foi encontrada a dissertação de Menegat (2006), que pesquisou sobre a Utilização dos Sistemas de Custos pelas Instituições de Ensino Superior do Sistema ACADEMIA/SC. A partir desta pesquisa, foi elaborado um questionário adaptado à realidade do setor público, em que se pesquisou sobre a Utilização de Sistemas Custos em Universidades Públicas Federais e Estaduais Brasileiras. Surpreendentemente, o resultado da pesquisa revelou que nenhuma Universidade Pública faz uso do sistema de custos, considerando o conjunto de respondentes. Diante deste resultado, observou-se um campo a ser estudado e explorado.

Peter et al. (2003, p. 3) corroboram afirmando que “a bibliografia sobre custos na área de educação ainda é bastante reduzida. Alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das Universidades públicas têm tratado do assunto sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente, as públicas”.

3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Devido aos sistemas utilizados na Instituição pesquisada, uma das limitações deste estudo, deu-se na obtenção de relatórios. O sistema gerencial de informações orçamentárias e financeiras (SIGEOF) não produz um relatório único de gasto por rubrica em todos os projetos atividades. Por sua vez, o sistema integrado de planejamento e gestão fiscal (SIGEF) começou a ser alimentado por centro de custo, a partir de 2013, ou seja, o ano estudado foi o ano de implantação deste complemento, que é fundamental para o cálculo do custo.

Outra limitação encontrada foi a das informações para alocação do custeio com folha de pagamento dos centros de custo. A Universidade não utiliza a alocação do professor ao

Departamento vinculado no sistema SIGRH, ou seja, estas informações foram consultadas na Coordenadoria de Recursos Humanos do Centro e calculado, através de planilha excel, o custeio da folha de cada centro de custo.

Uma questão a ser enfatizada é a de que o cálculo do custo não se replica de forma análoga a outros Centros de Ensino da UDESC, pois a estrutura da Pós-Graduação no Centro de Artes é vinculada ao Departamento, sendo que o rateio dos custos indiretos foi feito, primeiramente, aos Departamentos e, posteriormente, alocado parte dele à Pós-Graduação.

Além disso, embora não se trate de uma pesquisa ação, a pesquisadora é Diretora Administrativa do Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina e, nesta posição, possui o olhar do custo dentro da universidade segundo a ótica da Universidade e do Centro, o que de algum modo pode comprometer a análise do custo no processo.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO

Na descrição do estudo de caso são apresentados os resultados obtidos com a pesquisa. É iniciada com a caracterização da instituição estudada.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ESTUDADA

A caracterização da Instituição estudada é iniciada com a apresentação da Universidade do Estado de Santa Catarina, posteriormente, com o Centro de Artes e a Reitoria.

4.1.1 A Universidade do Estado de Santa Catarina

Instituída pelo Decreto nº 2.802, em 20 de maio de 1965, a Universidade para o Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina – UDESC incorporou as unidades até então existentes: a Faculdade de Engenharia (criada em 1956), a Faculdade de Educação (criada em 1963) e a Escola Superior de Administração e Gerência (criada em 1964). À Escola Superior de Medicina Veterinária, em Lages, foi autorizado o funcionamento em 1973 e, neste mesmo ano, foi criada a Escola Superior de Educação Física. O Centro de Artes entrou em funcionamento em 1985, incorporando o Curso de Educação Artística, até então oferecido pela Faculdade de Educação.

Em 1985, o Conselho Federal de Educação efetuou o reconhecimento da UDESC, através da Portaria Ministerial nº 893, de 11 de novembro de 1985, publicada no Diário Oficial da União em 26 de novembro de 1985. Ainda em 1985, houve a aprovação do Estatuto e do Regimento Geral da UDESC, por meio do Parecer nº 632/85 do Conselho Federal de Educação, tendo sido homologado pelo Ministro da Educação em 25 de novembro de 1985.

A UDESC foi transformada em Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina em 1º de outubro de 1990, por meio da Lei nº 8.092, pela qual a Universidade foi caracterizada como ente jurídico, com patrimônio e receitas próprios, autonomia didático-científica, administrativa, financeira, pedagógica e disciplinar. A estrutura *multicampi* e a atuação vocacionada para o perfil socioeconômico e cultural das regiões onde a Universidade se insere prevaleceram, visando ao fortalecimento das vocações regionais.

Em Florianópolis está o *Campus I* (criado em 1965), que congrega cursos voltados à Educação e ao Setor Terciário da Economia e da Prestação de Serviços. Assim, este *campus* contempla a Reitoria e os seguintes Centros de Ensino: o Centro de Artes – CEART; o Centro de Ciências da Saúde e do Esporte – CEFID; o Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas – ESAG; o Centro de Ciências Humanas e da Educação – FAED; e o Centro de Educação à Distância – CEAD.

No Norte Catarinense está o *Campus II* (criado em 1965), localizado nas cidades de Joinville e São Bento do Sul. Possui cursos nas áreas de conhecimentos voltadas ao Setor Industrial, atividade de destaque no Norte Catarinense. Fazem parte deste *campus* o Centro de Ciências Tecnológicas - CCT e o Centro de Educação do Planalto Norte – CEPLAN.

No Planalto Serrano está o *Campus III* (criado em 1965), localizado em Lages. Por ser uma região agropecuária, direciona sua atuação às Ciências Agrárias com o Centro de Ciências Agroveterinárias – CAV.

No Oeste Catarinense está o *Campus IV* (criado em 2004), com cursos nas cidades de Chapecó, Palmitos e Pinhalzinho. Através dele é buscado o desenvolvimento da região com a formação de profissionais nas áreas de alimentos e zootecnia, uma vocação do Oeste do Estado, como também a contribuição ao aprimoramento da área da saúde na região com

o curso de enfermagem. Este *campus* conta com o Centro de Educação Superior do Oeste – CEO.

No Vale do Itajaí está o *Campus V* (criado em 2006), com cursos em Ibirama e Balneário Camboriú (criado em 2010). Em Ibirama está localizado o Centro de Educação Superior do Vale do Itajaí – CEAVI e, em Balneário Camboriú, o Centro de Educação Superior da Foz do Itajaí – CESFI. No Sul Catarinense está o *Campus VI* (criado em 2006) em Laguna, onde é promovido o dinamismo da região com os cursos de Arquitetura e Engenharia da Pesca. Nele está localizado o Centro de Educação Superior da Região Sul – CERES.

A UDESC oferece atualmente um total de 46 cursos de graduação presenciais e um curso à distância, sendo que o CEART é o Centro de Ensino com o maior número de cursos, onze no total.

4.1.2 O Centro de Artes

O ensino de Arte nas escolas se tornou obrigatório em 1971, e a Universidade do Estado de Santa Catarina foi solicitada a suprir esta necessidade educacional do mercado de trabalho. Assim, em 1972, a UDESC passou a oferecer Cursos Complementares para professores e, em 1974, lançou vagas no primeiro Vestibular para o Curso de Educação Artística da Universidade. Na época, o Curso oferecia um Núcleo Comum (com a duração de três semestres) e Habilitações (mais três semestres) em Música, Artes Plásticas e Desenho. Os cursos eram pagos e tiveram suas atividades iniciadas no centro de Florianópolis (no antigo prédio da Faculdade de Educação – FAED) e, posteriormente, na Praça Getúlio Vargas.

A mudança para o bairro do Itacorubi ocorreu em 1985. No início, a comunidade acadêmica do Curso de Licenciatura Artística utilizava as salas da ESAG (Centro de Ciências da Administração e Sócio-Econômicas da UDESC), alguns

espaços na Reitoria, bem como três blocos de madeira: um para a administração e os outros dois destinados a oficinas. Foi realizada uma grande reforma curricular, ampliando-se a carga horária de três para quatro anos e o fortalecimento de diversas linguagens.

Ainda em 1985, a UDESC é reconhecida como Universidade e a criação da habilitação em Artes Cênicas possibilitou tornar o Curso num Centro (o Centro de Artes – CEART). O ensino passou a ser gratuito. Realizaram-se os primeiros concursos públicos para a admissão de docentes. Houve revisão curricular e uma nova ampliação. Novos professores com mestrado foram admitidos, ocorrendo a primeira atribuição de carga horária para pesquisa em 1989. Na mesma ocasião, para atender o novo currículo, o laboratório de fotografia e a oficina de tapeçaria foram criados. Vale destacar que, até então, nada era informatizado.

No início de 1994, o Curso de Bacharelado em Música, opção Piano e opção Violino, passou a vigorar. Em 1995, foi construído o primeiro bloco de alvenaria, o da Música. Em seguida, ocorreu a criação do Bacharelado em Artes Plásticas. Os TCCs (Trabalhos de Conclusão de Curso) foram acrescentados à grade curricular, a Pesquisa foi incrementada e a Capacitação Docente passou a ser mais valorizada. Novos professores com titulação foram admitidos; houve aumento das Bolsas de Iniciação Científica e Cursos de Especialização com professores do CEART foram oferecidos. Naquela ocasião, o CEART já se instalava num prédio com salas básicas equipadas para a projeção de imagens em retroprojektor ou projetores de slides; inicia-se, assim, a informatização. Em 1996, teve início o curso de Moda.

Atualmente, os cursos de graduação (Artes Cênicas, Artes Visuais, Design, Moda e Música) são independentes e o Centro de Artes tem cursos de pós-graduação em Artes Cênicas (mestrado e doutorado), Música (mestrado), Artes Visuais (mestrado e doutorado) e Design (mestrado), sendo todos

reconhecidos pela CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior). O CEART conta com 1.000 alunos, em média, e oferece grande infraestrutura, com diversos prédios distribuídos em aproximadamente 11 mil m² de área construída. A produção acadêmica é relevante e, em seu corpo docente, o CEART conta com 93 docentes efetivos, sendo 64 doutores, 22 mestres e 7 especialistas e 39 docentes substitutos, sendo 4 doutores, 27 mestres, 3 especialistas e 5 graduados e, ainda, 2 professores doutores visitantes.

Além disso, os concursos públicos têm possibilitado ao CEART servidores técnicos qualificados. Desta forma, os serviços prestados vêm melhorando progressivamente, permitindo o aprimoramento das atividades desenvolvidas no Centro de Artes. Vale, também, destacar que o CEART conquistou (em 2009) a Medalha do Mérito “Cruz e Sousa”, prêmio concedido anualmente a entidades que tenham contribuído para o enriquecimento do patrimônio artístico catarinense.

No Quadro 3 apresentam-se os departamentos e cursos oferecidos pelo Centro de Artes para facilitar a compreensão.

Quadro 3 - Cursos Oferecidos por Departamento

Departamento	Curso por título
Departamento de Artes Cênicas	Teatro (licenciatura)
Departamento de Artes Visuais	Artes Visuais (licenciatura) Artes Visuais (bacharelado)
Departamento de Design	Design Gráfico (bacharelado) Design Industrial (bacharelado)

Departamento de Moda	Moda - Hab. Design de Moda (bacharelado)
Departamento de Música	Música (licenciatura) Música - Opção Piano (bacharelado) Música - Opção Violão (bacharelado) Música - Opção Violoncelo (bacharelado) Música - Opção Violino ou Viola (bacharelado)

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Além dos cursos mencionados no Quadro 3, o Centro de Artes ainda detém alguns cursos em extinção, são eles: Bacharelado em Moda – Habilitação Estilismo, Bacharelado e Licenciatura em Teatro, Licenciatura em Educação Artística – Habilitação Artes Plásticas e Bacharelado em Artes Plásticas.

No ano de 2013, o número de vagas oferecidas e o número de alunos matriculados, em cada curso de graduação, estão demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 - Vagas Oferecidas e Matrículas Efetivas por Curso

Curso	Alunos matriculados		Vagas Curso em 2013.1	Vagas Curso em 2013.2
	2013.1	2013.2		
Artes visuais - bacharelado	133	117	112	112
Artes visuais - licenciatura	90	81	80	80
Artes Plásticas	13	5	0	0
Educação Artística - Artes	4	3	0	0

Plástica				
Total DAV	240	206	192	192
Design Gráfico	94	91	80	80
Design Industrial	95	79	80	80
Total Design	189	170	160	160
Educação Artística - Artes Cênicas	1	0	0	0
Teatro Licenciatura/Bacharelado	95	86	0	0
Teatro - Licenciatura	79	74	135	135
Total DAC	175	160	135	135
Moda - Design Moda	201	197	190	190
Moda - estilo	13	5	0	0
Total Moda	214	202	190	190
Educação Artística - Música	0	0	0	0
Música - licenciatura	145	140	120	120
Música - Piano	24	24	28	28
Música - Violão	11	9	12	12
Música - Viola*	5	2	8	8
Música - Violino*	13	9	12	12
Música - Violoncelo	6	6	8	8
Total Música	204	190	188	188

Fonte: Secretaria de Ensino do Centro de Artes e Relatório de Gestão UDESC, 2013.

Os cursos de Bacharelado em Música, Opção Viola e Bacharelado em Música, Opção Violino oferecidos pelo Centro de Artes possuem, no total, cinco vagas para os dois cursos. Assim, o candidato escolhe o curso que irá cursar quando faz a matrícula.

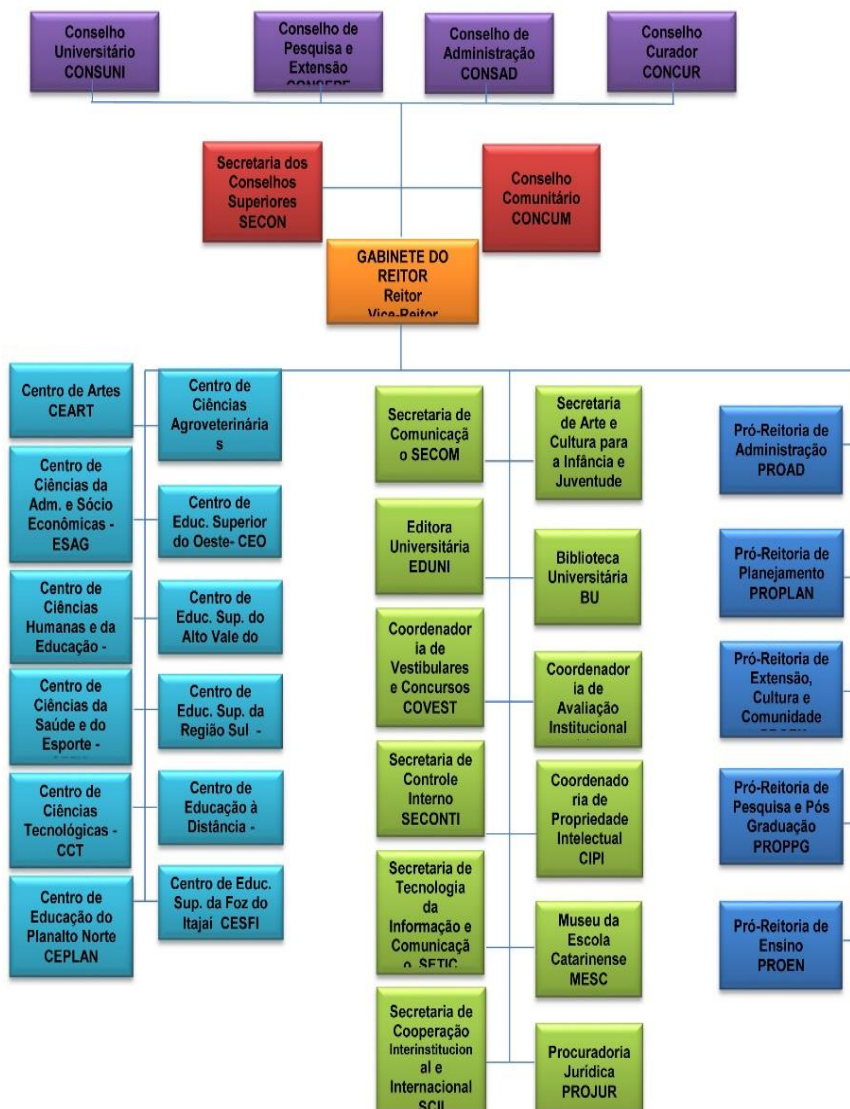
A implantação operacional das diretrizes da “Política Institucional de Pós-Graduação” pela Universidade culminou em diversas ações que possibilitaram ao término de 2012, a

UDESC de obter posição de destaque em nível estadual e nacional, com 28 cursos de pós-graduação credenciados. Apenas no Centro de Artes há seis destes cursos, a saber: Mestrado Acadêmico em Design Industrial (2011); Mestrado Acadêmico em Teatro (2002); Doutorado em Teatro (2008); Mestrado Acadêmico em Artes Visuais (2005); Mestrado Acadêmico em Música (2007) e Doutorado em Artes Visuais (2012).

4.1.3 A Reitoria

A Reitoria da Universidade do Estado de Santa Catarina está localizada no Campus I (Grande Florianópolis). Sua estrutura é composta pelo Gabinete do Reitor, Pró-Reitorias de Ensino, Pesquisa e Pós-graduação, Extensão e Administração; Secretarias de Comunicação, Controle Interno, Tecnologia da Informação e Comunicação, Cooperação Interinstitucional e Internacional e Arte e Cultura para a Infância e Juventude; Coordenadorias de Projetos e Inovação, Vestibulares e Concursos e Avaliação Institucional; Procuradoria Jurídica; Editora Universitária; Biblioteca Universitária e Museu da Escola Catarinense; Secretaria dos Conselhos Superiores; Conselho Comunitário; e os Conselhos Universitários (CONSUNI), de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE), de Administração (CONSAD) e Curador (CONCUR). Todos os Centros de Ensino estão vinculados diretamente ao Gabinete do Reitor. Na Figura 1 está ilustrada a estrutura da Universidade.

Figura 1 – Organograma da UDESC



Fonte: Relatório de Gestão da UDESC (<http://www.udesc.br/?id=430>), 2013.

Observa-se, na figura, que todos os Centros de Ensino estão vinculados à estrutura da Reitoria. O orçamento dos Centros de Ensino da UDESC é discutido anualmente com a Reitoria, representada nesta discussão pela Pró-Reitoria de Planejamento, que verifica a proposta recebida do Centro e a analisa diante da Lei Orçamentária Anual (LOA) enviada ao Governo do Estado.

Raramente os Centros conseguem a aprovação do orçamento proposto, devido ao limite orçamentário e financeiro disponibilizado à UDESC. A sua execução também é complexa, pois depende de licitações (que, às vezes, não ocorrem) e há muitos trâmites administrativos e burocráticos.

4.2 CÁLCULO DO CUSTO DA VAGA E CUSTO DA MATRICULA EFETIVA

A divisão do orçamento da Universidade entre Centros de Ensino e Reitoria, atualmente, não se utiliza de indicadores de resultado, alunos ou vagas para esta divisão. As divisões do orçamento são realizadas com base no orçamento executado no ano anterior, ou seja, de forma subjetiva.

A proposta de uma metodologia para o cálculo do custo da vaga e da matrícula efetiva de alunos de graduação e pós-graduação na Universidade poderá contribuir para a tomada de decisões dos gestores, sendo que, atualmente, elas são realizadas com base na experiência e intuição.

4.2.1 Análise e Rateio do Custeio da Reitoria

Para a metodologia proposta, pesquisou-se o valor da despesa de custeio utilizado na Reitoria no ano de 2013. As despesas de custeio estão relacionadas aos itens básicos de manutenção de uma instituição, tais como pessoal, material de consumo, serviços de terceiros e encargos diversos; enquanto a despesa de capital é a despesa que resulta no acréscimo do

patrimônio, ou seja, um investimento. Esta última não foi considerada no presente trabalho, devido à recente implantação da contabilização da despesa com depreciação, a qual ainda não foi finalizada em todos os grupos de material permanente. No ano estudado, o quadro de pessoal da Reitoria apresentava 17 professores efetivos e 230 técnicos universitários, totalizando 247 servidores efetivos. Tais dados foram obtidos através do Relatório de Gestão 2013 Prestando Contas, publicado no site da UDESC. Os docentes que estão atuando na Reitoria e pertencem a um Centro de Ensino foram considerados como “Reitoria” no trabalho, devido à alocação destes pelo relatório emitido no sistema SIGRH. Considerando estes servidores, a folha anual da Reitoria, no ano de 2013, foi de R\$ 20.953.990,73. Para o cálculo deste valor, foi pesquisado o salário bruto do mês de outubro de 2013 na Coordenadoria de Recursos Humanos da UDESC e multiplicado o índice 13,33, que representa 12 meses acrescidos do 13º salário e 1/3 de férias. A escolha do mês de outubro se deu por causa da não interferência do 13º salário e 1/3 de férias e após a atualização do valor referencial de vencimento (VRV) de 2013. Este valor é reajustado, anualmente, na data-base da Universidade.

O rateio deste custeio aos Centros de Ensino foi através do indicador “quantidade de servidores no Centro de Ensino”, por considerar que a Reitoria está disponível a todos os Centros de Ensino da Universidade, sendo que a quantidade de servidores de cada Centro de Ensino influencia e reflete o dispêndio de recurso da Reitoria para este Centro. Assim, o Centro de Artes recebeu R\$ 2.989.755,15 para posterior rateio entre seus centros de custo referente à folha da Reitoria no ano de 2013. A quantidade de servidores dos Centros de Ensino de 2013 também foi retirada do Relatório de Gestão 2013 Prestando Contas.

Tabela 2 - Rateio do Custo com Folha de Pagamento da Reitoria por Centro

Indicador:	Centro de Ensino	Quantitativo de Servidores em Atividade	Folha pagamento Reitoria	Quantitativo de Servidores em Atividade	Folha pagamento rateado p/ Reitoria
TOTAL DE SERVIDORES POR CENTRO DE ENSINO DA UDESC - 2013	CAV	255	R\$ 2.728.941,59	255	R\$ 393.950,07
	ESAG	128	R\$ 1.369.821,66	128	R\$ 197.747,49
	FAED	149	R\$ 1.594.558,03	149	R\$ 230.190,43
	CCT	348	R\$ 3.724.202,64	348	R\$ 537.625,98
	CEART	191	R\$ 2.044.030,76	191	R\$ 295.076,33
	CEFID	182	R\$ 1.947.715,18	182	R\$ 281.172,21
	CEAD	89	R\$ 952.454,12	89	R\$ 137.496,30
	CEAVI	77	R\$ 824.033,34	77	R\$ 118.957,47
	CEO	134	R\$ 1.434.032,05	134	R\$ 207.016,90
	CEPLAN	70	R\$ 749.121,22	70	R\$ 108.143,16
	CERES	62	R\$ 663.507,37	62	R\$ 95.783,94
	CESFI	26	R\$ 278.245,03	26	R\$ 40.167,46
	REITORIA	247	R\$ 2.643.327,74	-	-
	Total	1958	R\$ 20.953.990,73	1711	R\$ 2.643.327,74

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

A consideração a ser acrescentada nos dados da Tabela 2 é que a Coordenadoria de Recursos Humanos da Reitoria não contabilizou, no ano estudado, para fins de servidores por centro, os servidores afastados por licença sem vencimentos. Além disso, há os casos dos servidores lotados no ano de 2013 na Reitoria e que em anos anteriores ou futuros poderão retornar a seus Centros de Ensino.

As Instituições vinculadas ao Governo de Santa Catarina realizam as operações contábeis, financeiras,

orçamentárias e o planejamento no sistema denominado SIGEF – Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal. Este sistema foi implantado na UDESC em 2009, porém ainda está em construção para melhor dar a informação e subsidiar as decisões dos gestores. A Universidade iniciou, em 2013, a identificação neste sistema do grupo de despesa (centro de ensino a que se refere à despesa). Por ser uma implantação recente, os usuários estão em fase de adaptação e, por este motivo, optou-se pela pesquisa dos dados no sistema gerencial da Instituição.

A UDESC possui um sistema onde são registradas todas as operações orçamentárias e financeiras da Instituição, sendo tal sistema denominado Sistema Gerencial Orçamentário e Financeiro da UDESC – SIGEOF. Através dele foi possível pesquisar os relatórios por Projeto Atividade e Elemento de Despesa da Reitoria. Somando-se todos os relatórios gerados, o custeio da Reitoria, no ano de 2013, totalizou R\$ 9.567.945,10, considerando apenas a fonte de recurso 0100 Receitas Cotas. Esta fonte de recurso se refere ao repasse mensal do Governo do Estado de Santa Catarina à UDESC. Para o cálculo do custeio não foi considerada a rubrica material permanente, por não se tratar de custeio à Universidade e sim investimento. Os elementos de despesas e projetos atividades utilizados para a composição do custeio, nesta pesquisa, estão relacionados no Quadro 4.

Quadro 4 - Projetos Atividades e Elementos de Despesa

4862 - Aquisição, Desenvolvimento e Manutenção de Software
339039 - Outros Serviços Terceiros Pessoa Jurídica 449039 – Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação do CIASC
4975 – Aquisição de Serviços e Equipamentos de Telecomunicações
339030 - Material de consumo

339039 - Outros Serviços Terceiros Pessoa Jurídica
5004 - Encargos com Estagiários
5310 - Gestão Administrativa, Financeira e Pedagógica - UDESC
339008 - Outros benefícios assistenciais 339036 - Outros Serviços Terceiros Pessoa Física - Bolsas de Graduação (monitoria, extensão, pesquisa e apoio discente) 339091 – Sentenças Judiciais
5852 – Capacitação de Servidores Públicos - UDESC
339039 - Outros Serviços Terceiros Pessoa Jurídica
11038 - Contratação de serviços p/operacionalização da administração - UDESC
339014 - Diárias - Civil 339037 - Locação de mão-de-obra 339030 - Material de consumo 339039 - Outros Serviços Terceiros Pessoa Jurídica 339033 - Passagens e desp. Locomoção 339139 - Pessoa Jurídica - Pagamento para Empresa Pública
11039 - Serviços e materiais administrativos - UDESC
339049 – Auxílio-transporte 339093 - Indenizações e Restituições 339130 - Material de Consumo - Pagamento para empresas públicas 339030 - Material de consumo 339047 - Obrig. tribut. e contrib. 339036 - Outros Serviços Terceiros Pessoa Física 339039 - Outros Serviços Terceiros Pessoa Jurídica

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Assim como realizado o rateio do custo com a folha de pagamento da Reitoria, o rateio do custeio da Reitoria do ano de 2013 aos Centros de Ensino da UDESC, também, utilizou como indicador a quantidade de servidores no Centro de Ensino. Na Tabela 3 estão demonstrados os valores que cada Centro recebeu com o rateio do custeio da Reitoria.

Tabela 3 - Rateio do Custeio de 2013 da Reitoria

Indicador:	Quantitativo de Servidores em Atividade	Total	Custeio Reitoria	Quantitativo de Servidores em Atividade	Custeio rateado p/ Reitoria
TOTAL DE SERVIDORES UDESC - 2013	CAV	255	R\$ 1.246.080,69	255	R\$ 179.884,24
	ESAG	128	R\$ 625.483,64	128	R\$ 90.294,83
	FAED	149	R\$ 728.102,05	149	R\$ 105.108,83
	CCT	348	R\$ 1.700.533,65	348	R\$ 245.489,08
	CEART	191	R\$ 933.338,87	191	R\$ 134.736,82
	CEFID	182	R\$ 889.359,55	182	R\$ 128.387,97
	CEAD	89	R\$ 434.906,60	89	R\$ 62.783,13
	CEAVI	77	R\$ 376.267,50	77	R\$ 54.317,99
	CEO	134	R\$ 654.803,19	134	R\$ 94.527,40
	CEPLAN	70	R\$ 342.061,37	70	R\$ 49.379,99
	CERES	62	R\$ 302.968,64	62	R\$ 43.736,56
	CESFI	26	R\$ 127.051,36	26	R\$ 18.341,14
	REITORIA	247	R\$ 1.206.987,97	-	-
	Total	1958	R\$ 9.567.945,10	1711	R\$ 1.206.987,97

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Com o rateio exposto na Tabela 3, o Centro de Artes recebeu o valor de R\$ 1.036.952,34 para posterior alocação aos seus centros de custo. Acrescentando o valor recebido da folha de pagamento da Reitoria, o Centro de Artes recebeu o montante de R\$ 3.376.059,43 para alocação no custo das vagas e das matrículas efetivas.

4.2.2 Análise e Rateio do Custo do Centro de Artes

Para permitir o estudo do custo da vaga e custo da matrícula do aluno do Centro de Artes, foi necessário conhecer

a estrutura organizacional deste Centro, identificando as atividades desempenhadas nas Direções e sua relação com a atividade fim (ensino/Departamentos), buscando propor uma base de rateio aos custos indiretos, ou seja, aqueles que não estão ligados diretamente aos departamentos.

4.2.2.1 Administração do Centro

Os setores da administração são responsáveis pelo funcionamento do CEART, contribuindo na atividade meio, ou seja, são atividades facilitadoras da atividade fim. Na Tabela 4 estão citados os setores vinculados à Direção de Administração do CEART e a quantidade de técnicos em cada setor no ano de 2013.

Tabela 4 - Setores Vinculados à Direção Administrativa

Direção de Administração	Quantidade de Servidores
Coordenadoria de Finanças e Contas	2 técnicos
Coordenadoria de Recursos Humanos	2 técnicos
Coordenadoria de Serviços Gerais	6 técnicos
Coordenadoria de Informática	4 técnicos
Chefia de Compras	4 técnicos
Chefia de Almoxarifado	1 técnico
Chefia de Patrimônio	1 técnico

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

A Coordenadoria de Finanças e Contas é responsável pela elaboração da proposta orçamentária (juntamente com a Direção de Administração) e execução orçamentário-financeira de todas as fontes de recebimento de recursos. A Coordenadoria de Recursos Humanos é responsável pela parte administrativo-burocrática dos servidores, isto é, pelo atendimento ao servidor, auxiliando quanto aos direitos e

deveres, controle de pessoal, aposentadorias, pensões, cadastros, documentação, arquivo pessoal, desenvolvimento pessoal e movimentação, e incentiva a criação e manutenção de um bom ambiente de trabalho.

A Coordenadoria de Serviços Gerais responde por serviços diversificados, dentre eles: vigilância, transportes, limpeza, manutenções, reparos, recepção, chaves, protocolo, copa, gestão de contratos de serviços, empréstimo de salas e espaços, assim como toda emergência do Centro. Além disso, as chefias de patrimônio e almoxarifado estão ligadas à Coordenadoria de Serviços Gerais no organograma do Centro.

À Chefia de Almoxarifado cabe o armazenamento e a gestão dos itens de material de consumo do CEART. A Chefia de Patrimônio é responsável pela guarda e controle de todos os bens móveis permanentes do Centro de Artes, sendo que as principais atividades desenvolvidas pelo setor envolvem entradas e movimentações de patrimônio, empréstimos de equipamentos, aquisições e doações por convênios, entradas por doação e baixas de patrimônio.

A Coordenadoria de Informática é responsável pelo atendimento das demandas do CEART na área de Tecnologia de Informação e Comunicação, respeitando as políticas institucionais da área de TIC. Para isso, está sempre em busca de novos conhecimentos e tecnologias, oferecendo subsídios à Direção Geral no planejamento de novos investimentos, primando continuamente pelo desenvolvimento do Ensino, da Pesquisa e da Extensão. Ainda, amplia sistemas insituacionais para facilitar a operacionalização dos setores, visando possibilitar a emissão de relatórios gerenciais para subsidiar as decisões dos gestores.

A Chefia de Compras responde pelos trâmites que envolvem compra direta ou não, através de licitações, dispensa e inexigibilidade de licitações, auxiliando o solicitante a suprir suas necessidades no âmbito técnico e acadêmico. Apesar de o CEART ser um centro com atividades diversificadas, as

compras são feitas seguindo a Lei Federal nº 8.666 de 21 de junho de 1993. O Setor também é responsável pela compra de todas as passagens do Centro e reserva de hospedagens.

Considerando que os setores da administração são necessários ao desempenho do ensino na Universidade, seus custos foram considerados para o cálculo do custo da vaga do aluno no CEART. Como estes setores são responsáveis pela manutenção do centro, incluindo custos de serviços terceirizados, como locação de mão-de-obra (limpeza, zeladoria e vigilância), contratos de chaveiro, jardinagem, telefonia e rede elétrica, entre outros, os custos relativos a estes contratos foram alocados na Direção de Administração para posterior rateio entre os centros de custo. O rateio foi realizado com base em alguns indicadores, dependendo do custo a ser rateado, tais como: número de docentes e técnicos administrativos por departamento, divisão igualitária aos departamentos ou quantidade de técnicos por departamento.

Dentre os custos apurados na Direção Administrativa do Centro, o gasto com pessoal apresentou o valor de R\$ 1.200.853,03; a contratação de serviços para operacionalização da administração R\$ 962.955,61; serviços e materiais administrativos no valor de R\$ 154.978,39; encargos com estagiários R\$ 5.537,80 e serviços de telecomunicações R\$ 15.350,41; totalizando R\$ 2.339.675,24. Para o cálculo do gasto com pessoal, foi utilizada a planilha gerencial de lotação de servidor por departamento/direção da Coordenadoria de Recursos Humanos do CEART, acrescentando nesta planilha o valor do salário bruto de cada servidor, multiplicando-se pelo fator 13,33, a fim de considerar os 12 meses, 1/3 de férias e o 13º salário.

Os valores de contratação de serviços para a operacionalização da administração, serviços e materiais administrativos, encargos com estagiários e serviços de telecomunicações foram obtidos do relatório fornecido pelo sistema SIGEOF, sendo sempre observado se havia algum

custo direto compreendido neste relatório e, em havendo, o valor foi descontado para fins de alocação como custo direto nos departamentos, pós-graduações e/ou demais direções.

4.2.2.2 Direção de Ensino

A Direção de Ensino detém a atribuição de coordenar, supervisionar e avaliar as atividades de ensino de graduação do CEART. Este é um órgão administrativo, mas que está relacionado diretamente ao ensino e, conseqüentemente, aos Departamentos. Esta direção conta com três setores de Apoio, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5 - Setores Vinculados à Direção de Ensino

Direção de Ensino	Quantidade de Servidores
Secretaria de Ensino de Graduação	4 técnicos
Coordenação de Estágios	1 técnico
Coordenação de Ensino de Graduação	2 técnicos

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Com a metodologia de distribuição do orçamento do CEART aos centros de custos definidos no Centro, foi possível identificar os custos diretos de 2013 por meio de planilhas gerenciais de controle. Na Direção de Ensino estes custos diretos são: passagens R\$ 1.556,36; pessoa física R\$ 1.270,00; pessoa jurídica R\$ 1.439,90; folha de pagamento dos técnicos vinculados à Direção de Ensino R\$ 539.058,80; e função do Diretor de Ensino R\$ 37.275,88; totalizando o custo direto da Direção de Ensino em R\$ 580.521,04. Como possui uma relação direta com o ensino, para distribuição do custo desta direção, utilizou-se o número de matrículas de alunos de graduação existentes no ano de 2013 em cada departamento e se distribuiu o custo proporcionalmente ao departamento. Na

Tabela 6 evidenciam-se os custos diretos de 2013 da Direção de Ensino.

Tabela 6 - Custos Diretos da Direção de Ensino

Custos Diretos	Valores
Passagens	R\$ 1.556,36
Pessoa Física	R\$ 1.270,00
Pessoa Jurídica	R\$ 1.360,00
Folha de Pagamento Técnicos	R\$ 539.058,80
Função do Diretor de Ensino	R\$ 37.275,88
TOTAL	R\$ 580.521,04

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Os projetos de ensino (PRAPEG) foram analisados de acordo com o professor responsável por eles, alocando o custo executado do projeto ao departamento. Em 2013, foram executados R\$ 48.382,02 referentes ao Edital PRAPEG. Deste valor, 16,30% foi alocado ao departamento de Artes Visuais, 17,92% ao departamento de Design, 20,67% ao departamento de Artes Cênicas; 26,09% ao departamento de Moda e 38,03% ao departamento de Música. Na Tabela 7 está exposto o custo do PRAPEG para cada departamento.

Tabela 7 - Valores Executados no PRAPEG

Departamento	PRAPEG Executado	Percentual
Artes Cênicas	R\$ 10.000,00	20,67%
Artes Visuais	R\$ 7.884,69	16,30%
Design	R\$ 8.672,33	17,92%

Moda	R\$ 12.625,00	26,09%
Música	R\$ 18.400,00	38,03%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

O salário dos diretores de ensino, pesquisa e pós-graduação e extensão foram alocados aos departamentos e/ou pós-graduação a que estes docentes estão vinculados, devido à continuidade das atividades que os diretores possuem, mesmo no cargo de direção, com projetos de ensino, pesquisa e pós-graduação e extensão, ministração de disciplinas na graduação e/ou pós-graduação, ou seja, ainda, eles continuam vinculados às atividades dos departamentos e/ou pós-graduação. Assim, foi alocado ao custo direto das direções apenas o valor correspondente à função de confiança do respectivo diretor.

4.2.2.3 Direção de Pesquisa e Pós-Graduação

A Direção de Pesquisa e Pós-Graduação tem o objetivo de incentivar a pesquisa científica, tecnológica, cultural e artística, visando à inovação e ao desenvolvimento, além do crescimento e a consolidação da pós-graduação. Também é um órgão administrativo e está ligado diretamente à pesquisa e pós-graduação do CEART. Esta direção conta com dois setores de apoio, que estão demonstrados na Tabela 8.

Tabela 8 - Setores Vinculados à Direção de Pesquisa e Pós-Graduação

Direção de Pesquisa e Pós-Graduação	Quantidade de Servidores
Secretaria da Pesquisa	1 técnico
Núcleo de Revistas	2 técnico

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Os custos diretos identificados nesta Direção, segundo as planilhas gerenciais, foram: diárias R\$ 210,00; pessoa física R\$ 1.200,00; pessoa jurídica R\$ 500,50; passagens do edital Prodip (Programa de apoio à divulgação de produção intelectual) R\$ 9.984,02; diárias do edital Prodip R\$ 4.915,13; folha de pagamento dos técnicos de apoio R\$ 285.773,07; e função de confiança do Diretor de Pesquisa e Pós-graduação R\$ 37.275,88, totalizando o custo da Direção de Pesquisa e Pós-graduação R\$ 399.858,60. Assim, os custos diretos da Direção de Pesquisa e Pós-Graduação foram rateados aos Departamentos com o valor proporcional ao número de professores efetivos vinculados, por entender que a Direção de Pesquisa e Pós-Graduação está à disposição de todos os docentes efetivos que queiram realizar pesquisas. Na Tabela 9 estão demonstrados os custos diretos identificados na Direção de Pesquisa e Pós-Graduação do CEART.

Tabela 9 - Custos Diretos da Direção de Pesquisa e Pós-Graduação

Custos Diretos	Valores
Diárias	R\$ 210,00
Pessoa Física	R\$ 1.200,00
Pessoa Jurídica	R\$ 500,50
Folha de Pagamento Técnicos	R\$ 285.773,07
Função do Diretor de Pesquisa	R\$ 37.275,88
PRODIP Passagens	R\$ 9.984,02
PRODIP Diárias	R\$ 4.915,13
TOTAL	R\$ 399.858,60

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

A partir de 2013, os projetos de pesquisa estão sendo disponibilizados diretamente na conta do professor pesquisador, devido ao convênio realizado entre a Universidade e a FAPESC. Portanto, este custo não foi tratado no objeto desta pesquisa.

As bolsas de iniciação científica e monitoria estão incluídas no custo da Reitoria, devido ao empenho unificado deste custo a todos os Centros de Ensino da UDESC.

4.2.2.4 Direção de Extensão

A Direção de Extensão pode ser considerada como instrumentalizadora de um processo dialético entre a teoria e a prática, possibilitando o intercâmbio de saberes entre acadêmicos e a população. É um trabalho curricular e interdisciplinar que tem por função produzir e sociabilizar o conhecimento pela inserção na realidade, facultando ao aluno uma vivência que complemente sua formação, com a articulação entre tempo acadêmico e a sociedade.

É um órgão administrativo, tendo interação direta com os professores dos departamentos, os quais elaboram e executam os projetos de extensão. Esta direção possui dois setores de apoio, conforme Tabela 10.

Tabela 10 - Setores Vinculados à Direção de Extensão

Direção de Extensão	Quantidade de Servidores
Secretaria da Direção de Extensão	2 técnicos
Núcleo de Produção Cultural	2 técnicos

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

A Secretaria da Direção de Extensão auxilia os docentes na elaboração e execução dos projetos de extensão, administra

as bolsas de apoio discente, de extensão e de auxílio estudantil. O Núcleo de Produção Cultural assessora na organização dos eventos realizados pelos docentes do CEART.

Os custos diretos identificados nas planilhas gerenciais do CEART foram: passagens no valor de R\$ 1.837,04; diárias R\$ 1.569,00; pessoa física R\$ 500,00; pessoa jurídica R\$ 1.439,90; folha de pagamento com os técnicos R\$ 291.355,85; e função de confiança do Diretor de Extensão R\$ 37.275,88; totalizando os custos diretos da Direção de Extensão em R\$ 333.977,67. Para distribuição do custo da Direção de Extensão, tomou-se como indicador o número de professores efetivos de cada departamento, por entender que a Direção de Extensão está à disposição de todos os docentes efetivos que queiram realizar extensão, assim como a Direção de Pesquisa e Pós-Graduação. Na Tabela 11 constam os custos diretos identificados na Direção de Extensão.

Tabela 11 - Custos Diretos da Direção de Extensão

Custos Diretos	Valores
Passagens	R\$ 1.837,04
Diárias	R\$ 1.569,00
Pessoa Física	R\$ 500,00
Pessoa Jurídica	R\$ 1.439,90
Folha de Pagamento Técnicos	R\$ 291.355,85
Função do Diretor de Extensão	R\$ 37.275,88
TOTAL	R\$ 333.977,67

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Os recursos destinados aos projetos de extensão, via Edital PAEX, foram identificados pelos professores dos departamentos ao qual o projeto de extensão está vinculado, para distribuição do custo relacionado ao projeto no respectivo departamento. Assim, de um total de R\$ 138.873,76 foi

alocado ao departamento de Design 3,82%; ao de Artes Visuais 7,40%; ao de Artes Cênicas 28,15%; ao de Música 28,92% e, ao departamento de Moda, 31,71%. O valor que cada departamento recebeu de custo relacionado ao PAEX está na Tabela 12.

Tabela 12 – Valores Executados no PAEX

Departamento	PAEX Executado	Percentual
Artes Cênicas	R\$ 39.089,80	28,15%
Artes Visuais	R\$ 10.281,39	7,40%
Design	R\$ 5.310,00	3,82%
Moda	R\$ 44.032,35	28,92%
Música	R\$ 40.160,22	31,71%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Portanto, os custos dos órgãos administrativos, que estão relacionados direta ou indiretamente com o ensino, foram distribuídos, primeiramente, aos departamentos e, posteriormente, alocado parte deste custo à pós-graduação, sendo utilizada para esta alocação a quantidade de docentes disponíveis na graduação e na pós-graduação.

As entidades públicas são consideradas organizações sem fins lucrativos. Sua remuneração não é devido aos serviços que prestam, ou seja, não vendem serviços. Conclui-se, portanto, que as organizações públicas não possuem despesas, pois elas são gastos ligados à obtenção de receitas. Partindo desse conceito, todos os gastos podem ser considerados como custos. (MAUSS; SOUZA, 2008)

Assim, utilizou-se o método de Custeio por absorção. Martins (2008, p. 37) define que ele “consiste na apropriação

de todos os custos de produção aos bens elaborados e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. O custeio por absorção, de acordo com Leone (2009, p. 242), “é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.”

No Custeio por Absorção, os custos são atribuídos aos produtos por meio de centros de custos. Os centros de custos de produção, segundo Martins e Rocha (2010, p.88), “são aqueles nos quais os recursos são utilizados para realizar atividades que incidem diretamente sobre materiais e equipamentos, convertendo-os em produtos – bens ou serviços – destinados a clientes externos”. No caso estudado, são considerados centros de custos: as direções, os departamentos e os programas de pós-graduação.

O custeio pleno considera todos os custos de produção e gastos fixos da administração e vendas aos produtos (MARTINS; ROCHA, 2010). Portanto, o método de custeio utilizado nesta pesquisa foi o custeio por absorção pleno.

4.2.2.5 Departamento de Artes Cênicas

Implantado desde 10 de abril de 1986, o Departamento de Artes Cênicas (DAC) oferece, atualmente, o curso de Licenciatura em Teatro. Seu intuito é a formação de profissionais para atuar nas diversas áreas cênicas, fomentando a criação e a produção de espetáculos em diferentes expressividades. O currículo do curso sofreu algumas alterações em 1998, 2006/7, 2007/8, 2009, o mais recente em 2012, não possibilitando mais a dupla habilitação (licenciatura e bacharelado). O curso de Licenciatura em Teatro proporciona 40 vagas anuais, sendo a entrada sempre no primeiro semestre

letivo. A duração é de quatro anos e meio, ou seja, nove semestres.

Em 2013, neste departamento foram realizadas 175 matrículas no primeiro semestre e 160 no segundo. Possui 25 docentes, sendo 18 efetivos e 7 colaboradores. Na secretaria do departamento, há dois técnicos e outros dois alocados nos laboratórios do departamento.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados aos Departamentos foi realizado com base na resolução que estabelece normas para a ocupação docente na Universidade. Diante da resolução, percebeu-se que os docentes vinculados à graduação e pós-graduação utilizam $1/3$ da carga horária na graduação e $2/3$ na pós-graduação. Há docentes que só estão vinculados à graduação, ou seja, utilizam 100% da carga horária na graduação. E há aqueles que estão ligados a mais de um programa de pós-graduação, utilizando-se, assim, a proporção de $1/3$ para cada pós-graduação (no caso de vinculação em apenas dois programas).

Assim, a folha de pagamento do Departamento de Artes Cênicas totalizou R\$ 1.995.229,42 dos docentes e R\$ 170.546,02 dos técnicos. Os custos diretos realizados nas rubricas passagens, diárias, pessoa física e pessoa jurídica foram de R\$ 23.962,68 para o departamento. Os custos diretos do Departamento de Artes Cênicas totalizaram R\$ 2.238.827,92.

Quanto aos custos indiretos alocados ao departamento, foram rateados os custos da operacionalização da administração do CEART e os custos das direções (geral, ensino, extensão, pesquisa e pós-graduação e administração), de acordo com cada indicador pré-estabelecido. Estes custos foram alocados, primeiramente, aos cinco departamentos e, posteriormente, foram alocados o percentual correspondente à graduação e à pós-graduação, utilizando-se como indicador a quantidade de docentes respectivamente. Foram alocados R\$ 534.018,84.

Além disso, foi rateado entre os departamentos e programas de pós-graduação, o custo da Reitoria em 2013. Para o departamento de Artes Cênicas foi alocado o valor de R\$ 486.125,56; utilizado, como indicador, a quantidade de servidores que cada departamento possui. O custo total do Departamento de Artes Cênicas foi de R\$ 3.258.972,32. Na Tabela 13 são demonstrados os Custos do Departamento de Artes Cênicas.

Tabela 13 - Custos do Departamento de Artes Cênicas

CÁLCULO CUSTO GRADUAÇÃO	Valores
Passagens	R\$ 5.432,09
Diárias	R\$ 4.483,50
Pessoa Física	R\$12.446,53
Pessoa Jurídica	R\$1.600,56
Folha Pagamento Profs. Efetivos Depto	R\$ 1.525.076,32
Folha Pagamento Profs. Colab. Depto	R\$ 470.153,10
Folha Pagamento Téc. Depto	R\$ 170.546,02
PAEX executado	R\$ 39.089,80
PRAPEG executado	R\$ 10.000,00
Custos Diretos do Departamento	R\$ 2.238.827,92
Custos Indiretos do Centro Alocados ao Departamento	R\$ 534.018,84
Soma CD + CI do Departamento	R\$ 2.772.846,76
Rateio dos Custos da Reitoria ao Departamento	R\$ 486.125,56
TOTAL (CD + CI + Custo Reitoria)	R\$ 3.258.972,32

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Assim, dividindo o valor total da Tabela 9 pelo número de vagas oferecidas e, posteriormente, pela média das matrículas efetivas no Departamento de Artes Cênicas, em

2013, (conforme Tabela 1) tem-se o custo da vaga do aluno de graduação de Artes Cênicas no valor de R\$ 24.140,54/ano e o custo do aluno matriculado no valor de R\$ 19.456,55/ano.

Vinculado ao departamento de Artes Cênicas, há o Programa de Pós-Graduação em Teatro (PPGT). Este programa possui dois cursos com níveis de formação hierarquizados, que são o Mestrado e o Doutorado. O curso de Mestrado foi implantado, em 2002, e o de Doutorado em 2009.

No ano de 2013, no mestrado em teatro foram realizadas 33 matrículas no primeiro semestre e 30 no segundo semestre, sendo oferecidas 20 vagas com entrada anual. No doutorado em teatro foram feitas 32 matrículas no primeiro semestre e 31 no segundo semestre, sendo oferecidas 10 vagas também com entrada anual. Para esta pesquisa, não foram consideradas as matrículas dos alunos especiais. Na secretaria do programa de pós-graduação em teatro há dois servidores.

A folha de pagamento do Programa de Pós-graduação em Teatro totalizou R\$ 1.798.247,04 dos docentes e R\$ 109.527,54 dos técnicos. Os custos diretos realizados nas rubricas passagens, diárias, pessoa física e pessoa jurídica foram R\$ 16.109,34.

A UDESC realiza convênios com entidades para recebimento de recursos externos. No caso da pós-graduação, vem sendo realizado o convênio com a CAPES (Programa de Apoio à Pós-graduação) visando o fomento ao crescimento e à consolidação dos cursos oferecidos pela instituição. Em 2013, o programa de pós-graduação em teatro executou R\$ 124.804,36. Assim, adicionando o custeio direto com recursos PROAP, custeio direto com recursos do Centro e folhas de pagamento (docentes e técnicos), os custos diretos do Programa de Pós-Graduação em Teatro totalizaram R\$ 2.048.688,28. A Tabela 14 contempla os custos alocados ao Programa de Pós-Graduação em Teatro no ano de 2013.

Tabela 14 — Custos do Programa de Pós-graduação em Teatro

CÁLCULO CUSTO PÓS-GRADUAÇÃO	Pós-graduação em Teatro
Custeio Direto com recurso PROAP	R\$ 124.804,36
Folha Pagamento Técnicos Pós-Graduação	R\$ 109.527,54
Folha Pagamento Professores Pós-Graduação	R\$ 1.798.247,04
Custeio Direto com recurso Centro	R\$ 16.109,34
Custos Diretos Pós-graduação	R\$ 2.048.688,28
Rateio CI CEART	R\$ 207.673,99
Rateio CI Reitoria	R\$ 189.059,33
Custos Indiretos Pós-graduação	R\$ 396.733,32
TOTAL CD + CI PÓS-GRADUAÇÃO	R\$ 2.445.421,60
Matrículas Efetivas nos cursos de pós-graduação	63
Custo aluno pós matriculado anual	R\$ 38.816,22
Vagas oferecidas nos cursos de pós-graduação	80
Custo vaga pós-graduação anual	R\$ 30.567,77
Diferença custo matrícula efetiva – custo vaga/por aluno	R\$ 8.248,45

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Quanto aos custos indiretos alocados ao Programa, foram rateados os de operacionalização da administração do CEART e os custos das direções (geral, ensino, extensão, pesquisa e pós-graduação e administração), de acordo com cada indicador pré-estabelecido. Estes custos foram rateados, primeiramente, entre os cinco departamentos e, posteriormente, foram alocados os valores respectivos aos programas de pós-graduação, conforme o indicador quantidade de docente do programa x quantidade de docente no Departamento. Com este critério, o valor alocado referente aos custos indiretos do CEART de foi de R\$ 207.673,99.

Além disso, foi utilizado o mesmo critério e indicador para o rateio do custo da Reitoria em 2013. Assim, para o Programa de Pós-Graduação em Teatro foi alocado o valor de R\$ 189.059,33 como custo indireto da Reitoria. Portanto, o custo total do Programa em Teatro foi de R\$ 2.445.421,60. Assim, o custo da vaga para este Programa é de R\$ 30.567,77/ano e o custo do aluno matriculado é de R\$ 38.816,22/ano.

4.2.2.6 Departamento de Artes Visuais

O Departamento de Artes Visuais da UDESC vem construindo sua história desde 1985, através de evoluções sistemáticas dos currículos de seus cursos, para melhor qualificar profissionais para a pesquisa, crítica e o ensino das artes visuais. Atualmente, são oferecidos dois cursos de graduação através deste departamento: bacharelado e licenciatura em Artes Visuais, ambos com quatro anos de duração. Nestes cursos é proporcionada uma forma pedagógica diferenciada das outras áreas do saber, pois seu projeto pedagógico (implantado em março de 2008) enfatiza três eixos. Um primeiro eixo de natureza filosófico-conceitual, constituído pela linha de Teoria e História da Arte; um segundo de natureza poética compreende os Processos Criativos Contemporâneos, enquanto um terceiro eixo abrange os saberes educacionais, envolvendo, particularmente, o Ensino de Artes Visuais.

O curso de Bacharelado em Artes Visuais dispõe de 28 vagas anuais, sendo a entrada sempre no primeiro semestre letivo. A duração é de quatro anos, ou seja, oito semestres. No curso de Licenciatura em Artes Visuais são oferecidas 20 vagas anuais, sendo a entrada também sempre no primeiro semestre letivo com duração de quatro anos.

Em 2013, neste departamento, foram realizadas 240 matrículas no primeiro semestre e 206 no segundo. Possui 30

docentes, sendo 21 efetivos e 9 colaboradores. Na secretaria do departamento há dois técnicos, um na recepção do prédio do Departamento e outro técnico alocado no laboratório de fotografia do departamento.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados ao Departamento de Artes Visuais totalizou R\$ 3.019.564,83 e dos técnicos R\$ 225.855,39. Os custos diretos realizados nas rubricas passagens, diárias, pessoa física, pessoa jurídica, material de consumo e convênio interno foram de R\$ 16.636,68 para o departamento. Os custos diretos totalizaram R\$ 3.280.222,98.

Quanto aos custos indiretos alocados ao departamento, foram rateados os da operacionalização da administração do CEART e os custos das direções (geral, ensino, extensão, pesquisa e pós-graduação e administração), de acordo com cada indicador pré-estabelecido e critério mencionado no Departamento anterior. Assim, os custos indiretos do CEART alocados foram de R\$ 650.813,75. Além disso, foi incluído o valor de R\$ 648.203,41, referente ao rateio do custo da Reitoria em 2013. O custo total do Departamento de Artes Visuais foi de R\$ 4.579.240,14. Na Tabela 15 podem ser observados os custos alocados ao Departamento de Artes Visuais.

Tabela 15 - Custos do Departamento de Artes Visuais

CÁLCULO CUSTO GRADUAÇÃO	Valores
Passagens	R\$ 792,94
Diárias	R\$ 5.086,01
Pessoa Física	R\$ 1.600,00
Pessoa Jurídica	R\$ 913,00
Material de Consumo	R\$ 2.094,73
Convênio interno	R\$ 6.150,00
Folha Pagamento Profs. Efetivos Depto	R\$ 2.439.592,93

Folha Pagamento Profs. Colab. Depto	R\$ 579.971,90
Folha Pagamento Téc. Depto	R\$ 225.855,39
PAEX executado	R\$ 10.281,39
PRAPEG executado	R\$ 7.884,69
Custos Diretos do Departamento	R\$ 3.280.222,98
Custos Indiretos do Centro Alocados ao Departamento	R\$ 650.813,75
Soma CD + CI do Departamento	R\$ 3.931.036,73
Rateio dos Custos da Reitoria ao Departamento	R\$ 648.203,41
TOTAL (CD + CI + Custo Reitoria)	R\$ 4.579.240,14

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Portanto, o custo da vaga para este departamento é de R\$ 23.850,21/ano e o custo do aluno matriculado é de R\$ 20.534,71/ano.

Vinculado ao departamento de Artes Visuais, há o Programa de Pós-Graduação em Artes Visuais (PPGAV), que também detém dois cursos: Mestrado e Doutorado. O curso de Mestrado foi implantado, em 2005, e o de Doutorado em 2013. A proposta do Programa é dar continuidade e promover novos avanços às pesquisas em arte no campo da produção, significação e do ensino.

No ano de 2013, no mestrado em artes visuais, foram realizadas 32 matrículas no primeiro semestre e 40 no segundo semestre, sendo oferecidas 18 vagas com entrada anual. O doutorado em artes visuais iniciou no segundo semestre de 2013, efetivando 09 matrículas, sendo oferecidas 10 vagas também com entrada anual. Para esta pesquisa não foram consideradas as matrículas dos alunos especiais. Na secretaria do programa de pós-graduação em artes visuais há dois servidores.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados ao Programa de Pós-Graduação em Artes Visuais totalizou R\$ 1.131.428,45 e o dos técnicos R\$

244.212,4. Os custos diretos realizados nas rubricas passagens, diárias, pessoa física e pessoa jurídica foram de R\$ R\$ 9.514,29 no programa de pós-graduação.

Assim como a Pós-Graduação em Teatro, os cursos de Pós-Graduação em Artes Visuais também recebem recursos externos oriundos do convênio com a CAPES. Em 2013, este Programa utilizou R\$ 38.079,21 nas rubricas passagens, diárias, pessoa jurídica e auxílio financeiro a estudante. Com este recurso, os custos diretos do Programa totalizaram R\$ 1.423.234,53.

Quanto aos custos indiretos alocados à Pós-Graduação em Artes Visuais, foi alocado o valor devido ao posterior rateio deste custo ao Departamento de Artes Visuais, de acordo com critério e indicador pré-estabelecido. Deste modo, foram alocados R\$ 162.703,44 referente ao custo indireto do CEART. Além disso, foi incluído o valor de R\$ 162.050,85, referente ao rateio do custo da Reitoria em 2013. O custo total do Programa de Pós-Graduação em Artes Visuais foi de R\$ 1.747.988,64. Na Tabela 16, podem ser observados os custos alocados ao Programa de Pós-Graduação em Artes Visuais.

Tabela 16 - Custos do Programa de Pós-Graduação em Artes Visuais

CÁLCULO CUSTO PÓS-GRADUAÇÃO	Pós-graduação em Artes Visuais
Custeio Direto com recurso PROAP	R\$ 38.079,21
Folha Pagamento Técnicos Pós-Graduação	R\$ 244.212,40
Folha Pagamento Professores Pós-Graduação	R\$ 1.131.428,45
Custeio Direto com recurso Centro	R\$ 9.514,29
Custos Diretos Pós-graduação	R\$ 1.423.234,35
Rateio CI CEART	R\$ 162.703,44
Rateio CI Reitoria	R\$ 162.050,85
Custos Indiretos Pós-graduação	R\$ 324.754,29

TOTAL CD + CI PÓS-GRADUAÇÃO	R\$ 1.747.988,64
Matrículas Efetivas nos cursos de pós-graduação	46
Custo aluno pós matriculado anual	R\$ 37.999,75
Vagas oferecidas nos cursos de pós-graduação	46
Custo vaga pós-graduação anual	R\$ 37.999,75
Diferença custo matrícula efetiva – custo vaga/por aluno	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Assim, o custo da vaga para este Programa é de R\$ 37.999,65/ano e o custo do aluno, nele matriculado, tem o mesmo valor.

4.2.2.7 Departamento de Design

O curso superior de design, criado pela UDESC em 1996, foi o primeiro a surgir em Santa Catarina, com o objetivo de atender às potencialidades do mercado catarinense. A demanda pelo curso revela a importância do design junto a empresas, como atividade estratégica para agregação de valor aos produtos e serviços gerados.

O design é uma atividade que busca soluções para problemas específicos, tendo o ser humano como figura mais importante em sua abordagem. O designer transfere aos objetos uma linguagem caracterizada pela identidade e diferenciação baseadas num propósito, levando em consideração as necessidades dos consumidores, a partir de aspectos socioeconômicos e socioculturais do contexto.

O curso de Bacharelado em Design forma profissional nas habilitações de design gráfico e design industrial. O aluno é capacitado pelas suas habilidades individuais, através de um currículo flexível com inúmeras possibilidades de ênfases a serem cursadas nos quatro anos do curso.

O curso de Bacharelado em Design Gráfico oferece 20 vagas anuais, sendo a entrada sempre no primeiro semestre letivo. A duração é de quatro anos, ou seja, oito semestres. O curso de Bacharelado em Design Industrial também dispõe de 20 vagas anuais com entrada no primeiro semestre letivo e duração de quatro anos.

Em 2013, neste departamento, foram realizadas 189 matrículas no primeiro semestre e 170 no segundo semestre. Possui 23 docentes, sendo 16 efetivos, 6 colaboradores e 1 visitante. Na secretaria do departamento há um técnico e outro alocado no laboratório de metal-mecânica do departamento.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados ao Departamento de Design totalizou R\$ 2.028.846,04 e dos técnicos R\$ 102.875,21. Os custos diretos realizados foram de somente R\$ 1.197,00 em rubricas diárias para o departamento. Portanto, os custos diretos totalizaram R\$ 2.146.900,58.

Quanto aos custos indiretos da operacionalização da administração do CEART e os custos das direções (geral, ensino, extensão, pesquisa e pós-graduação e administração), foram alocados R\$ 607.246,19, de acordo com o critério e indicador para de rateio. Além disso, foi incluído o valor de R\$ 474.116,17, referente ao rateio do custo da Reitoria em 2013. O custo total do Departamento de Design foi de R\$ 3.228.262,94. Na Tabela 17 são mostrados os custos do Departamento de Design no ano de 2013.

Tabela 17 – Custos do Departamento de Design

CÁLCULO CUSTO GRADUAÇÃO	Valores
Diárias	R\$ 1.197,00
Folha Pagamento Profs. Efetivos Depto	R\$ 1.664.916,24
Folha Pagamento Profs. Colab. Depto	R\$ 259.011,9
Folha Pagamento Profs. Visitantes Depto	R\$ 104.917,9

Folha Pagamento Téc. Depto	R\$ 102.875,21
PAEX executado	R\$ 5.310,00
PRAPEG executado	R\$ 8.672,33
Custos Diretos do Departamento	R\$ 2.146.900,58
Custos Indiretos do Centro Alocados ao Departamento	R\$ 607.246,19
Soma CD + CI do Departamento	R\$ 2.754.146,77
Rateio dos Custos da Reitoria ao Departamento	R\$ 474.116,17
TOTAL (CD + CI + Custo Reitoria)	R\$ 3.228.262,94

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Portanto, considerando os valores detalhados na Tabela 13, o custo da vaga para este departamento é de R\$ 23.850,21/ano e o custo do aluno matriculado é de R\$ 20.534,71/ano.

Vinculado ao departamento de Design, há o Programa de Pós-Graduação em Design (PPGD) implantado em 2011 e que possui o curso de mestrado acadêmico. A área de concentração deste curso é métodos para os fatores humanos, o qual considera os elementos relacionados aos aspectos metodológicos, analíticos ou procedimentais, relacionados aos fatores humanos que permitem as interfaces e interações com os artefatos, principalmente aqueles em que as novas tecnologias se integram às necessidades humanas.

No ano de 2013, no mestrado em design foram efetivadas 19 matrículas no primeiro semestre e 18 no segundo semestre, sendo oferecidas 10 vagas com entrada anual. Para esta pesquisa, não foram consideradas as matrículas dos alunos especiais. Na secretaria do programa de pós-graduação design há apenas um servidor.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados ao Programa de Pós-Graduação em Design totalizou R\$ 653.624,73 e dos técnicos R\$ 68.034,45.

Os custos diretos realizados com recurso do Centro foram de R\$ 6.380,91 nas rubricas passagens, diárias e pessoa fisica.

Assim como na pós-graduação em Teatro e Artes Visuais, o curso de pós-graduação em Design também recebe recurso externo oriundo do convênio com a CAPES. Em 2013, este programa de pós-graduação utilizou R\$ 30.895,96 nas rubricas passagens, diárias, pessoa jurídica e auxílio financeiro a estudante. Deste modo, os custos diretos deste Programa totalizaram R\$ 758.936,05.

Quanto aos custos indiretos alocados ao Programa, estão os custos indiretos do CEART, cujo valor alocado foi de R\$ 127.841,30. Além disso, foi incluído o valor de R\$ 99.813,93, referente ao rateio do custo da Reitoria em 2013. Por fim, o custo total do Programa de Pós-Graduação em Design foi de R\$ 986.521,28. Na Tabela 18 estão expostos os custos do Departamento de Design no ano de 2013.

Tabela 18 - Custos do Programa de Pós-Graduação em Design

CÁLCULO CUSTO PÓS-GRADUAÇÃO	Pós-graduação em Design
Custeio Direto com recurso PROAP	R\$ 30.895,96
Folha Pagamento Técnicos Pós-Graduação	R\$ 68.034,45
Folha Pagamento Professores Pós-Graduação	R\$ 653.624,73
Custeio Direto com recurso Centro	R\$ 6.380,91
Custos Diretos Pós-graduação	R\$ 758.936,05
Rateio CI CEART	R\$ 127.841,30
Rateio CI Reitoria	R\$ 99.813,93
Custos Indiretos Pós-graduação	R\$ 227.655,23
TOTAL CD + CI PÓS-GRADUAÇÃO	R\$ 986.591,28
Matrículas efetivas nos cursos de pós-graduação	18,5
Custo aluno pós matriculado anual	R\$ 53.329,26
Vagas oferecidas nos cursos de pós-graduação	20

Custo vaga pós-graduação anual	R\$ 49.329,56
Diferença custo matrícula efetiva – custo vaga/por aluno	R\$ 3.999,69

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Portanto, o custo da vaga para este Programa é de R\$ 49.329,26/ano e o custo do aluno matriculado, neste ano, é de R\$ 53.329,26/ano.

4.2.2.8 Departamento de Moda

Implantado em 1996, o curso Bacharelado em Moda Habilitação em Design de Moda capacita os estudantes para a leitura da realidade tecnológica e social da cadeia produtiva têxtil e de confecção do vestuário. Explorando teorias e conceitos diferenciados, o curso se distingue pela experimentação de materiais e tendências de moda com técnicas inovadoras.

O profissional de moda pode trabalhar na área têxtil, de confecção, desenvolvimento, indústria ou prestação de serviços. O curso é atualmente uma referência nacional e vem obtendo uma série de prêmios ao longo dos anos. O curso de Bacharelado em Moda disponibiliza 45 vagas anuais, sendo a entrada sempre no primeiro semestre letivo. A duração é de quatro anos, ou seja, oito semestres.

Em 2013, no Departamento de Moda foram matriculados 214 alunos no primeiro semestre e 202 alunos no segundo semestre. Possui 20 docentes, sendo 15 efetivos e 5 colaboradores. Na secretaria do departamento há um técnico e outro alocado no laboratório ateliê de costura do departamento. Este é o único departamento do CEART que ainda não possui um Programa de Pós-Graduação.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados ao Departamento de Moda totalizou R\$ 2.375.995,05 e dos técnicos R\$ 113.290,74. Os custos diretos

realizados no departamento foram de R\$ 18.816,88 nas rubricas passagens, diárias e pessoa jurídica. Os custos diretos totalizaram R\$ 2.564.760,02.

Nos custos indiretos alocados ao departamento estão os custos da operacionalização da administração do CEART e os custos das direções (geral, ensino, extensão, pesquisa e pós-graduação e administração), resultando em R\$ 694.927,41. Além disso, foi incluído o valor de R\$ 472.648,32, referente ao rateio do custo da Reitoria em 2013. O custo total do Departamento de Moda foi de R\$ 3.732.335,75. Na Tabela 19 são apresentados os custos do departamento de Moda de forma detalhada.

Tabela 19 – Custos do Departamento de Moda

CÁLCULO CUSTO GRADUAÇÃO	Valores
Passagens	R\$ 915,74
Diárias	R\$ 1.140,00
Pessoa Jurídica	R\$ 16.761,14
Folha Pagamento Profs. Efetivos Depto	R\$ 2.123.191,47
Folha Pagamento Profs. Colab. Depto	R\$ 252.803,58
Folha Pagamento Téc. Depto	R\$ 113.290,74
PAEX executado	R\$ 44.032,35
PRAPEG executado	R\$ 12.625,00
Custos Diretos do Departamento	R\$ 2.564.760,02
Custos Indiretos do Centro Alocados ao Departamento	R\$ 694.927,41
Soma CD + CI do Departamento	R\$ 3.259.687,43
Rateio dos Custos da Reitoria ao Departamento	R\$ 472.648,32
TOTAL (CD + CI + Custo Reitoria)	R\$ 3.732.335,75

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Assim, o custo da vaga para este departamento é de R\$ 19.643,87/ano e o custo do aluno matriculado, em 2013, é de R\$17.943,92/ano.

4.2.2.9 Departamento de Música

Como um dos cursos mais antigos do Centro de Artes, o Departamento de Música trata da formação, produção e conhecimento em música em nível superior. Investiga-se a música como forma de expressão e manifestação artística, suas práticas e relações com a educação, cultura e sociedade no mundo contemporâneo. Com uma configuração peculiar, decorrente da formação de seus docentes em distintas áreas do conhecimento musical, o departamento de música investe na qualificação acadêmica, buscando otimizar a atuação dos professores no ensino da graduação e pós-graduação, pesquisa e extensão.

O curso de Licenciatura visa à formação de agentes de educação musical na sociedade, promovendo a consolidação do conhecimento musical junto à rede escolar, às instituições culturais e aos grupos artísticos. Este curso dispõe de 30 vagas anuais, com entrada no primeiro semestre letivo e duração de 4 anos.

No curso de Bacharelado em Música há as opções em Piano, Violão, Violino, Viola e Violoncelo. O Bacharel em Música poderá atuar na comunidade como solista, camerista ou instrumentista de orquestra, realizando concertos, recitais e gravações. Ou, ainda, como compositor, arranjador, regente e diretor de espetáculos e grupos musicais. Poderá também atuar em pesquisas acadêmicas na área de Música, contribuindo para a construção de novos conhecimentos.

Para o curso de Música são disponibilizadas 17 vagas anuais, distribuídas em: 3 opção violão, 7 piano, 2 violoncelo e 5 para as opções viola e violino, sendo que o candidato escolhe no ato da matrícula. A entrada para todos os cursos é no

primeiro semestre letivo e a duração é de quatro anos, ou seja, oito semestres.

Em 2013, foram feitas 204 matrículas neste departamento no primeiro semestre e 190 no segundo semestre. Possui 36 docentes, sendo 23 efetivos, 12 colaboradores e 1 visitante. Na secretaria do departamento há dois técnicos.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados ao Departamento de Música totalizou R\$ 2.783.789,79 e dos técnicos R\$ 123.960,34. Os custos diretos realizados foram de R\$ 21.593,57 nas rubricas passagens, diárias, pessoa física e pessoa jurídica para o departamento. Os custos diretos totalizaram R\$ 2.987.903,92

Quanto aos custos indiretos alocados ao departamento, estão os custos da operacionalização da administração do CEART e os das direções (geral, ensino, extensão, pesquisa e pós-graduação e administração), de acordo com o indicador para o rateio. Foram alocados R\$ 713.142,36.

Ainda, há o valor de R\$ 726.790,57, referente ao rateio do custo da Reitoria em 2013. O custo total do Departamento de Música foi de R\$ 4.427.836,85. Na Tabela 20 expõem-se os custos do Departamento de Música no ano de 2013.

Tabela 20 – Custos do Departamento de Música

CÁLCULO CUSTO GRADUAÇÃO	Valores
Passagens	R\$ 2.237,44
Diárias	R\$ 581,00
Pessoa Física	R\$ 1.880,00
Pessoa Jurídica	R\$ 16.895,13
Folha Pagamento Profs. Efetivos Depto	R\$ 2.106.310,8
Folha Pagamento Profs. Colab. Depto	R\$ 572.561,09
Folha Pagamento Profs. Visitantes Depto	R\$ 104.917,90
Folha Pagamento Téc. Depto	R\$ 123.960,34

PAEX executado	R\$ 40.160,22
PRAPEG executado	R\$ 18.400,00
Custos Diretos do Departamento	R\$ 2.987.903,92
Custos Indiretos do Centro Alocados ao Departamento	R\$ 713.142,36
Soma CD + CI do Departamento	R\$ 3.701.046,28
Rateio dos Custos da Reitoria ao Departamento	R\$ 726.790,57
TOTAL (CD + CI + Custo Reitoria)	R\$ 4.427.836,85

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Assim, o custo da vaga para este departamento é de R\$ 23.552,32/ano e o custo do aluno matriculado no ano de 2013 é de R\$ 22.476,33/ano.

Vinculado ao departamento de Música, há o Programa de Pós-Graduação em Música (PPGMUS). Devido ao acompanhamento da inserção e atuação profissional dos egressos, verificou-se o impacto regional causado pelos cursos em Música do CEART nas últimas décadas. Desta constatação surgiu a necessidade da implantação de um curso de pós-graduação stricto sensu em Música, sendo o primeiro no Estado de Santa Catarina. As áreas de concentração são: educação musical, Musicologia/Etnomusicologia e Práticas Interpretativas.

No ano de 2013, no mestrado em música foram realizadas 34 matrículas no primeiro semestre e 31 no segundo semestre, sendo oferecidas 30 vagas com entrada anual. Para esta pesquisa, não foram consideradas as matrículas dos alunos especiais. Na secretaria do programa de pós-graduação em música há apenas um servidor.

O custo calculado com a folha de pagamento dos docentes vinculados ao Programa de Pós-Graduação em Música totalizou R\$ 1.090.251,46 e dos técnicos R\$ 71.747,79. Os custos diretos realizados com recurso do Centro foram nas

rubricas passagens, diárias e pessoa jurídica no valor de R\$ 7.312,35 no programa de pós-graduação.

Assim como nas demais pós-graduações, o curso de Pós-Graduação em Música também recebe recurso externo oriundo do convênio com a CAPES. Em 2013, este programa de pós-graduação utilizou R\$ 51.573,44 nas rubricas passagens, diárias, pessoa jurídica e auxílio financeiro a estudante. Portanto, os custos diretos deste Programa totalizaram R\$ 1.220.885,04.

Quanto aos custos indiretos alocados ao Programa de Pós-Graduação em Música, os custos indiretos do CEART foram de R\$ 115.022,96.

Ainda, há o valor de R\$ 117.224,29, referente ao rateio do custo da Reitoria em 2013. Assim, o custo total do Programa de Pós-Graduação em Música foi de R\$ 1.453.132,29. Na Tabela 21 são apresentados os custos do Programa de Pós-Graduação em Música no ano de 2013.

Tabela 21– Custos do Programa de Pós-Graduação em Música

CÁLCULO CUSTO PÓS-GRADUAÇÃO	Pós-graduação em Música
Custeio Direto com recurso PROAP	R\$ 51.573,44
Folha Pagamento Técnicos Pós-Graduação	R\$ 71.747,79
Folha Pagamento Professores Pós-Graduação	R\$ 1.090.251,46
Custeio Direto com recurso Centro	R\$ 7.312,35
Custos Diretos Pós-graduação	R\$ 1.220.885,04
Rateio CI CEART	R\$ 115.022,96
Rateio CI Reitoria	R\$ 117.224,29
Custos Indiretos Pós-graduação	R\$ 232.247,25
TOTAL CD + CI PÓS-GRADUAÇÃO	R\$ 1.453.132,29
Matrículas efetivas nos cursos de pós-graduação	32,5
Custo aluno pós matriculado anual	R\$ 44.711,76

Vagas oferecidas nos cursos de pós-graduação	60
Custo vaga pós-graduação anual	R\$ 24.218,87
Diferença custo matrícula efetiva – custo vaga/por aluno	R\$ 20.492,89

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Por fim, o custo da vaga para este Programa é de R\$ 24.218,87/ano e o custo da vaga no ano pesquisado é de R\$ 44.711,76/ano.

4.3 INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Após a apresentação dos dados e custos calculados, fez-se um quadro comparativo, objetivando a melhor visualização do custo da vaga e do custo de matrícula efetiva por curso de graduação e pós-graduação no Centro de Artes, conforme as Tabelas 22 e 23.

Tabela 22 - Custo da Vaga e Custo de Matrícula Efetiva por Curso de Graduação

Departamento	Custo da Vaga Anual	Custo de Matrícula Efetiva Anual
Artes Cênicas	R\$ 24.140,54	R\$ 19.456,55
Artes Visuais	R\$ 23.850,21	R\$ 20.534,71
Design	R\$ 20.176,64	R\$ 17.984,75
Moda	R\$ 19.643,87	R\$ 17.943,82
Música	R\$ 23.552,32	R\$ 22.476,33

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Observa-se na Tabela 22, que o custo da vaga de todos os departamentos do Centro de Artes é superior ao custo da matrícula nestes mesmos departamentos. Este fato pode ser compreendido pelo número de vagas oferecidas nos cursos e o número de matrículas realizadas. O cálculo de vagas disponíveis está baseado nas entradas regulares anuais através de vestibular, e o número de matrículas realizadas contempla os alunos “atrasados” que estão cursando e, por vezes, este número é superior ao número de vagas regulares.

Também é possível observar que os cursos oferecidos pelo Departamento de Artes Cênicas apresentam a maior diferença entre o custo da vaga e o custo da matrícula, resultando em R\$ 4.683,98 anuais no custo calculado na graduação. Ou seja, é o departamento que possui a maior diferença entre número de matrículas realizadas e número de vagas oferecidas.

Já, o Departamento de Música apresenta a menor diferença entre o custo da vaga e o custo da matrícula, resultando em R\$ 1.077,99 anuais. Por vezes, é um dos departamentos que possui a menor diferença entre o número de matrículas realizadas, em 2013, e o número de vagas oferecidas.

Na Tabela 23 está evidenciado o custo da vaga e o custo da matrícula nos cursos de pós-graduação do CEART.

Tabela 23 – Custo da Vaga e Custo de Matrícula Efetiva por Curso de Pós-Graduação

Departamento	Custo da Vaga Anual	Custo de Matrícula Efetiva Anual
Artes Cênicas	R\$ 30.567,77	R\$ 38.816,22
Artes Visuais	R\$ 37.999,75	R\$ 37.999,75

Design	R\$ 49.329,56	R\$ 53.329,56
Música	R\$ 24.218,87	R\$ 44.711,76

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

A explicação acima relatada reflete também nos custos da vaga e da matrícula do aluno nos cursos de pós-graduação, porém, neste caso, de modo inverso, onde as matrículas realizadas são menores que o número de vagas oferecidas, provocando o custo de matrícula efetiva ser superior ao custo da vaga na pós-graduação. A exceção é a Pós-Graduação em Artes Visuais, onde no ano do estudo todas as vagas foram preenchidas, igualando o custo da vaga e o custo da matrícula.

É possível observar que, após a Pós-Graduação em Artes Visuais, a Pós-Graduação em Design é a que apresenta a menor diferença entre o custo da vaga e o custo da matrícula, resultando em apenas R\$ 3.999,69 anuais para cada vaga ou matrícula. Ou seja, é a Pós-Graduação que detém a menor diferença entre números de matrículas realizadas e número de vagas oferecidas.

Já, o Programa de Pós-Graduação em Música apresenta a maior amplitude entre o custo da vaga e o custo da matrícula, resultando em R\$ 20.492,89/ano por aluno. Por vezes, é um dos Programas que tem a maior diferença entre o número de matrículas realizadas, em 2013, e o número de vagas oferecidas.

Outra consideração a ser feita é em relação aos Programas que possuem cursos de Mestrado e Doutorado, e Programa que dispõe apenas o Mestrado. Nesta pesquisa, foi possível identificar que a Pós-Graduação em Design detém o mais elevado custo da vaga, sendo que este Programa tem apenas o curso de Mestrado.

Portanto, ao se considerar o custo da vaga na pós-graduação, comparado com o custo da vaga na graduação, percebe-se uma variação entre 25% e mais de 110%, com

exceção do curso de Música, que é menor. Entretanto, quando consideradas as matrículas efetivas do curso, ou seja, o custo do aluno efetivo, esta diferença é muito maior.

Conforme detalhado por curso, o custo por vaga de cada curso de graduação, neste estudo de caso, importou em uma média para o Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina em R\$ 23.200,72/ano e o custo médio de cada estudante matriculado em R\$ 19.679,25/ano. Isto implica dizer que, na média, o custo de uma vaga em um curso no Centro de Artes importa em R\$ 1.933,39/mês. Se consideradas as matrículas existentes, este custo cai marginalmente, importando em 1.639,94/mês.

Portanto, considerando apenas o custeio e a ótica financeira específica, em que pese a possibilidade de um prejuízo à qualidade do curso, uma oferta de vagas superior ao existente haveria de diluir o custo por estudante.

No que se refere aos objetivos específicos, ao se identificar os custos da instituição, o maior impacto na determinação do custo por vaga, analisando-se cada um dos cinco departamentos, é a folha de pagamento dos professores efetivos que supera, na média, 75% do custo direto. O segundo custo relevante identificado reside nos custos indiretos do Centro alocados por departamento, os quais, em média, variam entre 14% e 19% do total de custos do departamento, conforme consta na Tabela 24.

Tabela 24 – Custo Total e Custo Indireto do Centro por Departamento (valores em R\$)

	Total dos Custos do Departamento	Custos Indiretos do Centro Alocado ao Departamento	Custo Indireto/Custo Total
Artes Cênicas	3.258.972,32	534.018,84	16%

Artes Visuais	4.579.240,14	650.813,75	14%
Design	3.228.262,94	607.246,19	19%
Moda	3.732.335,73	694.927,41	19%
Música	4.427.836,85	713.142,36	16%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Considerando a análise dos custos por vaga, é importante observar o impacto dos custos administrativos da Reitoria no custo direto do departamento. Estes custos variam de 18% a 24%, conforme Tabela 25.

Tabela 25 – Custo Direto e Custo da Reitoria por Departamento (valores em R\$)

	Total dos Custos Diretos do Departamento	Custo da Reitoria Alocado ao Departamento	Custo Reitoria/Custo Direto
Artes Cênicas	2.238.827,92	486.125,56	22%
Artes Visuais	3.280.222,98	648.203,41	20%
Design	2.146.900,58	474.116,17	22%
Moda	2.564.760,02	472.648,32	18%
Música	2.987.903,92	726.790,57	24%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

A análise proposta como objetivo específico permite compreender que os custos diretos importam entre 67% e 72% do custo de cada vaga num dado curso oferecido pelo Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina. É essencial destacar que do custo total a folha de pagamento dos

professores efetivos responde por um percentual que varia de 47% e 57% do custo da vaga; enquanto que os custos indiretos respondem entre 28% e 33% do custo da vaga. Há de se ressaltar que o custo administrativo da reitoria responde, na média, por 15% do custo de cada vaga dos cursos oferecidos pelo Centro de Artes.

Verificou-se também, no caso estudado, que a estrutura dos programas de pós-graduação e o tempo em que o curso está sendo oferecido pelo Programa exercem pelo próprio perfil do curso, em maior ou menor grau, um impacto considerável no custo de cada vaga.

No que se refere aos objetivos específicos, ao se identificar os custos da instituição, o maior impacto na determinação do custo por vaga, ao se analisar cada um dos quatro Programas, é a folha de pagamento dos professores efetivos, a qual supera, na média, 85% do custo direto. O segundo custo relevante, identificado na Pós-Graduação, reside nos custos indiretos do Centro alocados por departamento e, posteriormente, por Programa, os quais, em média, variam entre 8% e 13% do total de custos do Programa, conforme Tabela 26.

Tabela 26 – Custo Total e Custo Indireto do Centro por Programa (valores em R\$)

	Teatro	Artes Visuais	Design	Música
Custo Total	2.445.421,60	1.747.988,64	986.591,28	1.453.132,29
Custo Indireto do Centro Alocado	207.673,99	162703,44	127.841,3	115.022,96
C.I. Centro/ C.T.	8%	9%	13%	8%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

Considerando a análise dos custos por vaga, é importante observar o impacto dos custos administrativos da Reitoria no custo direto do Programa. Estes custos variam de 9% a 13%, conforme Tabela 27.

Tabela 27 – Custo Direto e Custo da Reitoria por Programa (valores em R\$)

	Teatro	Artes Visuais	Design	Música
Custo Direto	2.048.688,28	1.423.234,35	758.936,05	1.220.885,04
Custo da Reitoria	189.059,33	162.050,85	99.813,93	117.224,29
Custo Reitoria/ Custo Direto	9%	11%	13%	10%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados, 2014.

A análise proposta como objetivo específico permite compreender que os custos diretos importam entre 77% e 84% do custo de cada vaga num dado curso, oferecido pelos Programas de Pós-Graduação do Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina. É importante destacar que, do custo total, a folha de pagamento dos professores efetivos responde por um percentual que varia de 65% e 75% do custo da vaga; enquanto que os custos indiretos respondem entre 16% e 23% do custo da vaga. Observa-se que o custo administrativo da reitoria responde, na média, por 8,75% do custo de cada vaga dos cursos de Pós-Graduação oferecidos pelo Centro de Artes.

A estrutura de cálculo do custo por vaga proposta e utilizada na definição deste trabalho considerou custeio direto, indireto e o rateio dos custos oriundos da reitoria alocados por

departamento. No custo direto foram levadas em conta as despesas com viagens; contratações de pessoa física e pessoa jurídica; material de consumo; auxílio financeiro a estudante; convênios; folha de pagamentos direta do departamento, contando técnicos administrativos e professores, efetivos, colaboradores e visitantes, custeio direto da pós-graduação específica; projetos de extensão e projeto de ensino executados.

5 CONCLUSÃO

A estruturação de uma proposta para o cálculo do custo por vaga em curso de graduação em universidade pública pode, efetivamente, ter seu desenvolvimento e concepção, de forma preliminar, com base em algumas metodologias de custeio, dentre elas o custeio por absorção e/ou pelo custeio baseado em atividades (ABC).

Privilegiou-se, aqui, o desenvolvimento do trabalho com base no método por absorção, devido à inexistência de um sistema de custos na Universidade objeto do estudo. A opção pelo método por absorção também se deve à própria opção da realização de um estudo de caso, em que se focou de modo prioritário uma área do conhecimento evidenciada nos cursos de graduação, oferecidos pelo Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina.

Verificou-se, no caso estudado, que a estrutura departamental e o tempo em que o curso está sendo oferecido pelo Centro exercem pelo próprio perfil do departamento, em maior ou menor grau, um impacto considerável no custo de cada vaga.

Optou-se por bem, então, distinguir o custo da vaga do custo do aluno efetivamente matriculado, neste caso denominado custo de matrícula efetiva. Tal distinção se fez necessária, porque no caso objeto do estudo, quatro dos cinco cursos ofertados possuíam número de matrículas superior ao número total de vagas existentes. O problema se deve ao grande número de estudantes que excedem o tempo regular mínimo estabelecido pelas DCN's ou pela regulação efetiva para a realização do curso. Nestes casos, o maior número de alunos impactou no sentido de reduzir o custo despendido pela universidade para cada estudante matriculado por ano. Depreendeu-se do exposto que, por óbvio, maior número de

estudantes matriculados permite a diluição do custo fixo por aluno em cada curso.

Em relação ao cálculo do custo de uma vaga em curso de graduação em universidade pública, é importante ressaltar que a estrutura departamental da Universidade do Estado de Santa Catarina, objeto deste estudo de caso, possibilita que, num mesmo departamento haja mais de um curso de graduação associado. Neste sentido, cabe observar que, através da pesquisa, foi propiciado o cálculo do custo por vaga do curso vinculado a um dado departamento, independentemente de habilitação ou especialidade daquele curso. Assim, o custo de um aluno de música é uma média geral, independente de a vaga ser de piano, violino, viola, violoncelo ou licenciatura em música. De modo análogo, o custo da vaga de cada aluno matriculado de design independe deste estudante estar vinculado ao design gráfico ou industrial, especificidades que se repetem nos casos de moda, artes visuais e artes cênicas.

De forma oposta à graduação, nos cursos de Pós-Graduação oferecidos pelo Centro de Artes, as vagas não são preenchidas em todos os cursos, influenciando, consideravelmente no custo de cada vaga, pois o custo por aluno matriculado é superior ao custo da vaga ofertada, uma vez que o número de matrículas totais no curso é inferior ao total de vagas disponíveis. A exceção constatada foi no Programa de Pós-Graduação em Artes Visuais que, em 2013, conseguiu completar todas as vagas oferecidas nos cursos de mestrado e doutorado.

Em relação ao cálculo do custo de uma vaga em curso de pós-graduação em universidade pública, é importante ressaltar que a estrutura de Programa de Pós-Graduação da Universidade do Estado de Santa Catarina, objeto deste estudo de caso, possibilita que num mesmo Programa haja mais de um curso associado. Neste sentido, cabe observar que a pesquisa propiciou o cálculo do custo por vaga do curso vinculado a um dado Programa, independentemente de ser

vaga de mestrado ou doutorado. Assim, o custo de um aluno de Pós-Graduação é uma média geral, independente de a vaga ser de mestrado ou doutorado em Teatro. De modo análogo, o custo da vaga de cada aluno matriculado na Pós-Graduação em Artes Visuais independe de este estudante estar vinculado ao mestrado ou doutorado. Nos casos da Pós-Graduação em Música e Design são ofertadas apenas vagas em curso de mestrado.

Conforme detalhado por curso na consolidação dos resultados do capítulo anterior, o custo por vaga de cada Programa de Pós-Graduação neste estudo de caso importou em uma média para o Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina em R\$ 35.528,99/ano e o custo médio de cada estudante matriculado em R\$ 43.714,25/ano. Isto importa dizer que, na média, o custo de uma vaga em uma pós-graduação no Centro de Artes importa em R\$ 2.960,75/mês. Se consideradas as matrículas existentes, este custo aumenta consideravelmente, importando em 3.642,85/mês.

No que concerne à mensuração dos custos institucionais, merece destaque o impacto gerado pela burocracia institucionalizada pela Reitoria da Universidade, a qual, em média, gera um impacto superior a 10% na relação com os custos diretos de cada curso. Ou seja, esta magnitude é semelhante ao próprio montante dos custos indiretos gerados pelo Centro de Artes em cada curso de graduação e pós-graduação.

Quando analisado o impacto dos custos da Reitoria sobre os custos diretos da graduação, esta proporção é ainda superior, uma vez que, em média, os custos da Reitoria importam em 21% do total dos custos diretos do Centro. Por outro lado, a proporção dos custos indiretos do Centro em relação ao total de custos apropriado em cada curso é, em média, inferior a 18%.

Assim, é possível considerar como muito elevado o impacto dos custos da Reitoria sobre os cursos de graduação e

pós-graduação no Centro de Artes, sobretudo ao se considerar que os mesmos são derivados de um rateio feito com outros Centros de Ensino, o que por si reforça a dimensão dos mesmos.

É importante observar que, na consignação e no cálculo dos custos inerentes ao Centro de Artes, a proporção dos custos diretos dos respectivos centros de custos envolvidos na análise remete, além das diretorias do Centro, aos respectivos departamentos aos quais correspondem os cursos de graduação e pós-graduação. De tal modo, se considerarmos o custo direto por área fim, dependendo do departamento os custos da Reitoria impactam em maior grau.

Entende-se que um dos papéis da Universidade é promover a cultura, a qual pode ser promovida pelas artes cênicas, visuais e música, seja no campo do ensino, da pesquisa e da extensão. O Centro de Artes vem desempenhando seu papel na sociedade há 29 anos e, se compararmos a média dos valores calculados das vagas dos cursos oferecidos com a pesquisa realizada por *The Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD*, transformando o valor médio da vaga anual em dólares, este valor está abaixo do valor da despesa anual por estudante do ensino superior no Brasil, que foi U\$ 13.137 e, também, está abaixo da média da OECD, a qual foi U\$ 13.528 (OECD, 2013). Considerando a taxa de câmbio publicada pela Receita Federal do Brasil para fins de elaboração de balanço relativo ao mês de dezembro de 2013, o valor médio da vaga em dólares é 9.912,36/ano no Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina.

Portanto, levando-se em conta apenas o custeio e a ótica financeira específica, ressaltando-se a possibilidade de prejuízo à qualidade do curso, o preenchimento das vagas oferecidas nos cursos de Pós-Graduação haveria de diluir o custo por estudante. Observando-se a questão da qualidade e o problema inerente à consecução de cada curso sob a ótica didático-pedagógica, o aumento do número de vagas redundaria

na explicação racional instrumental para reduzir o custo final de cada aluno matriculado, como se esta fosse uma solução de simples equação.

Sendo assim, independente da análise qualitativa ou do impacto sobre a qualidade do ensino; para o gestor burocrático esta pode parecer a melhor solução, esquecendo-se da possibilidade do corte de custos na própria Reitoria.

5.1 RECOMENDAÇÕES

A percepção do papel social do Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina e sua importância no desenvolvimento do campo da arte e design para o Estado vem se consolidando anualmente. Considerando-se fatores como a formação de licenciados para o ensino das artes e bacharéis para um mercado de trabalho com a concorrência cada vez mais acirrada, evidenciam-se a dimensão e a necessidade de investimentos nas áreas de arte e design.

Uma Universidade Pública também deve perceber as demandas sociais existentes e as atender de forma a retornar à sociedade que a mantém por meio dos impostos. E os interesses internos da Universidade não podem subestimar estas demandas sociais.

Outro fator a se considerar é a ampliação do número de vagas no Centro de Artes, por meio de expansão interna, observando sempre não afetar um fator muito importante, a qualidade do ensino. A expansão interna possui como limite a capacidade atual da Instituição, através dos recursos existentes: estrutura física, corpo docente e técnico, equipamentos, salas de aulas, laboratórios, entre outros.

Não sendo possível considerar a ampliação, outra recomendação é o estudo do número de ingressos versus o número de formados, verificando a possibilidade de aplicação de medidas que impeçam as desistências durante o percurso,

minimizando, desta forma, o pequeno número de alunos matriculados nas fases finais em alguns cursos, o que pode causar a interpretação de mau uso do recurso público.

Considerando que o cálculo do custo da vaga de aluno de graduação e de pós-graduação foi realizado para apenas o ano de 2013, recomenda-se a apuração do custo em uma série temporal, utilizando-se o método proposto na presente pesquisa, para que seja possível analisar a variação do custo das vagas de graduação e de pós-graduação no decorrer dos anos. Ainda, cabe ressaltar que os resultados encontrados não podem ser generalizados para outras Instituições ou até mesmo para outros Centros da Universidade do Estado de Santa Catarina, pois se trata de um estudo de caso que apresenta especificidades e realidades diferentes.

Assim, recomenda-se que sejam realizadas pesquisas em outros Centros de Ensino da UDESC e noutras Instituições Públicas, com o intuito de verificar se as variáveis que compuseram o cálculo do custo da vaga do aluno de graduação e de pós-graduação são semelhantes aos demais Centros de Ensino e Instituições. O mesmo estudo pode ser feito pelo método de custeio baseado em atividades - ABC. Por fim, sugere-se a ampliação dos esforços dos gestores públicos para a implantação e utilização de um sistema de custos na Instituição, visando à otimização dos recursos e ao auxílio na tomada de decisões.

REFERÊNCIAS

ALPERSTEDT, Graziela Dias; MARTIGNAGO, Graciella; FIATES, Gabriela Gonçalves Silveira. O Processo de Adaptação Estratégica de uma Instituição de Ensino Superior sob a Ótica da Teoria Institucional. **Revista de Ciências da Administração**, v.8, n.15, jan./jun. 2006.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

BRASIL. Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006. - Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil** Brasília, DF, 9 mai. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5773.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

BRASIL. Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jul. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20072010/2010/Decreto/D7237.htm#art50>. Acesso em: 25 out. 2013.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal,

estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da República**

Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 fev. 1967.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 01 dez. 2013.

BRASIL. Instituto Nacional de Ensino Superior. Portaria Normativa 40/2007. Disponível em:

<http://portal.inep.gov.br/superioravaliacao_institucional-legislacao>. Acesso em: 10 out. 2013.

BRASIL. Lei n^o 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. **Diário Oficial da República**

Federativa do Brasil, Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível

em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 20 out. 2013.

BRASIL. Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da República**

Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível

em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm> Acesso em: 20 out. 2013.

BRASIL. Lei n^o 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. 1996.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 20 out. 2013.

BRASIL. Lei n^o 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e

Tecnologia, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20072010/2008/lei/111892.htm>. Acesso em: 03 ago. 2014.

BRASIL. Lei nº 12.020, de 27 de agosto de 2009. Dá nova redação ao inciso II do **caput** do art. 20 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, para modificar o rol de instituições de ensino comunitárias. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de agosto de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12020.htm. Acesso em: 25 out. 2013.

BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 nov. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 25 out. 2013.

BRASIL. Lei nº 12.677, de 25 de junho de 2013. Dispõe sobre a criação de cargos efetivos, cargos de direção e funções gratificadas no âmbito do Ministério da Educação, destinados às instituições federais de ensino; altera as Leis nºs 8.168, de 16 de janeiro de 1991, 11.892, de 29 de dezembro de 2008, e

11.526, de 4 de outubro de 2007; revoga as Leis nºs 5.490, de 3 de setembro de 1968, e 5.758, de 3 de dezembro de 1971, e os Decretos-Leis nºs 245, de 28 de fevereiro de 1967, 419, de 10 de janeiro de 1969, e 530, de 15 de abril de 1969; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de junho de 2013.

Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12677.htm#art5>. Acesso em 03 ago 2014.

BRASIL. Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013. Altera a Lei nº 12.793, de 2 de abril de 2013, para dispor sobre o financiamento de bens de consumo duráveis a beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV); constitui fonte adicional de recursos para a Caixa Econômica Federal; altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, para prever prazo de aplicação das sanções previstas na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990; altera as Leis nº 12.761, de 27 de dezembro de 2012, nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nº 9.615, de 24 de março de 1998; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 out. 2013.

Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12868.htm#art9>. Acesso em: 25 out. 2013.

BRASIL. Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 jun. 2014. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13005.htm>. Acesso em: 30 ago 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

BRASIL. Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007. Institui o e-MEC, sistema eletrônico de fluxo de trabalho e gerenciamento de informações relativas aos processos de regulação, avaliação e supervisão da educação superior no sistema federal de educação, e o Cadastro e-MEC de Instituições e Cursos Superiores e consolida disposições sobre indicadores de qualidade, banco de avaliadores (Basis) e o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) e outras disposições. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 dez. 2007. Disponível em: <http://meclegis.mec.gov.br/documento/view/id/17>. Acesso em: 25 out. 2013.

BRASIL. Resolução nº 1, de 20 de janeiro de 2010. Dispõe sobre normas e procedimentos para credenciamento e reconhecimento de Centros Universitários. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jan. 2010. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14917&Itemid=866>. Acesso em: 23 mar. 2014

BEUREN, Ilse Maria et. al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; Araujo, Adriana Maria Procópio de. **Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP.** Revista de Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro, 2010. Pág. 903-931. Jul./ago. 2010.

CAPES. Portal de Periódicos. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.capes.gov.br/>>. Acesso em: 17 nov. 2013.

COHEN, Michael D., MARCH, James G., OLSEN, Johan P. A garbage can model of organizational choice. **Administrative Science Quartely**, v. 17, n. 1, p. 1-25, 1972.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução CFC Nº. 1.129/08**, de Brasília, 21 de novembro de 2008. Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC11292008_NBC_T162_Patrimonio_Sistemas_Contabeis.pdf >. Acesso em: 16 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução CFC Nº 1.366, de 25 de novembro de 2011**, Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>> Acesso em: 16 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Ed. 2010. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf >. Acesso em: 16 out. 2014.

CRUZ, Flávio da. **Comentários à Lei n.4.320**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008

CRUZ, Flávio da, PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais: metodologias e casos simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CUNHA, Luiz Antônio. Ensino Superior e Universidade no Brasil. In: Lopes, E.M.T. et al. **500 anos de educação no Brasil**. Belo Horizonte: Autêntica, 2000. p. 151-204.

FÁVERO, Maria de Lourdes de Albuquerque. A Universidade no Brasil: das origens à Reforma Universitária de 1968. **Educar**, Curitiba: Editora UFPR, n. 28, p. 17-36, 2006.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2007.

HEUSI, Aline Cristina da Silva; RAUPP, Fabiano Maury; MORAES, Mário César Barreto. Utilização de Sistemas Custos em Universidades Públicas Federais e Estaduais Brasileiras. **Revista Espacios**, v. 35, n.4, p. 4, 2014.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. V. 1 São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo, Atlas, 2000.

LIMA, Emanuel; PEREIRA, Carlos. Índice de “disclosure” das instituições filantrópicas de Ensino Superior do Brasil. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, jan/mar 2012.

LOPES, FERNANDO DIAS. **Teoria** Institucional e Gestão Universitária: uma análise do processo de avaliação institucional na UNIJUÍ. **REAd**, Edição 12, v. 5, n. 4. dez. 1999.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de et. al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **RAP**, Rio de Janeiro, v.44, n. 3, p.637-666, maio/jun. 2010.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Carlos Benedito. O Ensino Superior brasileiro nos anos 90. **São Paulo em Perspectiva**, v.14, n.1, 2000. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v14n1/9801.pdf>>. Acesso em 23 mar. 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu, Rocha, Welington. **Métodos de Custeio Comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marco Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental.** São Paulo: Atlas, 2008.

MENEGAT, Valdernir. **Utilização dos Sistemas de Custos pelas Instituições de Ensino Superior do Sistema ACAFE/SC.** Blumenau: URB, 2006.
Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, 2006,

METZNER, Márcio; AMBONI, Nério. **Orçamento Público como Ferramenta Gerencial: o caso UDESC.** Dissertação (Mestrado)-Universidade do Estado de Santa Catarina, 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 2001.

OECD, The Organisation for Economic Co-operation and Development. **Education at a Glance 2013: Indicadores da OCDE.** Country Notes: Brasil. Disponível em: < [http://www.oecd.org/edu/Brazil_EAG2013%20Country%20Note%20\(PORT\).pdf](http://www.oecd.org/edu/Brazil_EAG2013%20Country%20Note%20(PORT).pdf)> Acesso em: 30 set. 2014.

PETER, Maria da Glória Arrais et. al. **Sistema de Apuração de Custos das Universidades Federais Brasileiras: uma análise crítica.** In: CONGRESSO DEL INSTITUTO NACIONAL DE COSTOS, 8. **Anais...** Punta Del Este, Uruguai: Instituto Nacional de Costos, 2003.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Elementos de Contabilidade Gerencial para Hospitais Públicos: Reflexões em torno de um novo Paradigma.** In: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo. Anais do IX CBC, 2002.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo.** São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, Lino Martins da. **Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC).** In: X Congresso Internacional de Custos, 2007, Lyon, França. Congresso Internacional de Custos, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

STALLIVIERI, Luciane. O Sistema de Ensino Superior do Brasil: características, tendências e perspectivas. **Educación Superior en América Latina y el Caribe: sus estudiantes hoy,** México, 2007. Disponível em: http://www.researchgate.net/publication/228390340_O_SISTEMA_DE_ENSINO_SUPERIOR_DO_BRASIL_CHARACTERSTICAS_TENDNCIAS_E_PERSPECTIVAS>. Acesso em 23 mar. 2014.

TAVARES, Sergio Marcus Nogueira. Governança em Universidades Confessionais no Brasil: modelo em

construção. **Educação & Linguagem**, v. 12, n.19, p. 219-238, jan./jun 2009.