

UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIÂNGULO MINEIRO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

MARIA HELENA ZULIANI

Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma universidade federal:
um estudo de caso.

UBERABA
2019

MARIA HELENA ZULIANI

Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma universidade federal:
um estudo de caso.

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, da Universidade Federal do Triângulo Mineiro, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Pedro Jorge Zany
Pampulim Martins Caldeira.

Co-Orientadora: Prof^a. Dr^a. Heloisa Helena
Oliveira Martins Shih.

UBERABA
2019

**Catálogo na fonte: Biblioteca da Universidade Federal do
Triângulo Mineiro**

Z88c	<p>Zuliani, Maria Helena Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma Universidade Federal: um estudo de caso / Maria Helena Zuliani. -- 2019. 96 f. : il., fig., tab.</p> <p>Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional)-- Universidade Federal do Triângulo Mineiro, Uberaba, MG, 2019 Orientador: Prof. Dr. Pedro Jorge Zany P. Martins Caldeira Coorientadora: Profa. Dra. Heloisa Helena Oliveira Martins Shih</p> <p>1. Universidades e faculdades - Custos. 2. Estudantes universitários - Custos. 3. Estudantes do ensino médio - Custos. 4. Administração pública. I. Caldeira, Pedro Jorge Zany Pampulim Martins. II. Universidade Federal do Triângulo Mineiro. III. Título.</p> <p>CDU 378.4</p>
------	--

MARIA HELENA ZULIANI

CUSTO POR ALUNO DE GRADUAÇÃO E DE CURSO TÉCNICO EM UMA
UNIVERSIDADE FEDERAL: UM ESTUDO DE CASO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, da Universidade Federal do Triângulo Mineiro, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Uberaba, 23 de maio de 2019

Banca Examinadora:



Prof. Dr. Pedro Jorge Zany Pampulim Martins Caldeira
Universidade Federal do Triângulo Mineiro



Profª. Drª. Elisa Antonia Ribeiro
Instituto Federal do Triângulo Mineiro – Uberaba



Prof. Dr. Leonardo Pinheiro Deboçã
Universidade Federal de Viçosa – *Campus* Rio Paranaíba

Dedico este trabalho aos meus sobrinhos:
Murilo, Helena e Heitor.

AGRADECIMENTOS

A Deus, presença constante e fonte infinita de amor e misericórdia;

Aos meus orientadores, Prof. Dr. Pedro Jorge Zany Pampulim Martins Caldeira e Prof.^a Dr.^a Heloisa Helena Oliveira Martins Shih, pelos ensinamentos, pela experiência compartilhada e pela paciência nesse período de aprendizado. A vocês, todo o meu respeito e admiração.

Aos membros da banca de qualificação e de defesa, pela disponibilidade e pelas contribuições prestadas;

Aos docentes do Programa de Mestrado em Administração Pública – PROFIAP, por compartilharem seus conhecimentos e suas experiências;

Aos colegas de mestrado, pela companhia e parceria;

À Universidade Federal do Triângulo Mineiro;

Aos servidores da UFTM que não mediram esforços para levantar e fornecer as informações que subsidiaram essa pesquisa, em especial à Lidiane Cassiano Gaspar;

Ao Departamento de Orçamento e Finanças, de modo especial aos amigos da Divisão de Contabilidade da UFTM;

Aos meus pais e irmãos, pelo apoio incondicional;

Ao meu marido, por acreditar em meus projetos;

À minha sogra, pela torcida e pelo apoio operacional;

Aos parentes e amigos que acompanharam e torceram por mim em mais essa etapa.

A vocês, minha sincera gratidão! Obrigada!

*“Não se gerencia o que não se mede,
não se mede o que não se define,
não se define o que não se entende,
não há sucesso no que não se gerencia.”
(William Edwards Deming)*

RESUMO

O presente estudo propõe uma metodologia para a apuração do custo por aluno de graduação e de cursos técnicos de Instituições Federais de Ensino Superior, em especial, da Universidade Federal do Triângulo Mineiro. Utilizou-se, como método de pesquisa, uma abordagem quantitativa para análise dos dados obtidos. O uso de direcionadores de custo específicos permite uma apuração mais realística do custo real por discente, com impacto direto na qualidade da informação gerada para subsidiar a tomada de decisões gerenciais. A metodologia proposta foi aplicada na apuração do custo por aluno da Universidade usando dados do exercício de 2017. Os valores calculados evidenciam a influência negativa no custo por aluno nos casos de não preenchimento de vagas e de evasão. Foi realizado um comparativo dos custos apurados neste estudo com o indicador de gestão do Tribunal de Contas da União (TCU): “custo corrente / aluno equivalente” e também com os valores orçamentários destinados à Universidade pela Matriz OCC. Os resultados da pesquisa evidenciam a importância da utilização da informação de custos na gestão estratégica da instituição.

Palavras-chave: Custo por aluno. Instituições Federais de Ensino. Administração Pública. Metodologia de custos. Custo do ensino superior e técnico.

ABSTRACT

This study proposes a method to calculate the cost per student in undergraduate and technical college programs at Brazilian Federal Universities, using the case of Federal University of Triângulo Mineiro (UFTM). Quantitative analysis was used as research approach, by applying the proposed method to UFTM's 2017 fiscal year data. The application of specific cost drivers according to the nature of each sector of the University led to a more realistic values of cost per student. This means that the resulting costs have higher information value for analyses and future management decisions. The calculated costs per student highlight the negative impact of student evasion and undergraduate vacancies. Comparisons with the cost per equivalent student using the Tribunal de Contas da União (*Brazilian Federal Court of Audit*) methodology and with the budget per equivalent student allocated to the University in the year of 2017 were also realized.

Keywords: Cost per student. Brazilian Federal University. Public Administration. Undergraduate programs and Technical College cost.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figuras

Figura 1 – Organograma da UFTM, 2017

Figura 2 - Roteiro de aplicação da Metodologia desenvolvida.

Quadros

Quadro 1 - Institutos e Cursos de Graduação da UFTM, 2017

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Alunado dos cursos técnicos da UFTM em 2017

Tabela 2 – Número de Servidores da UFTM, por seguimento, em 2017

Tabela 3 – Despesas Liquidadas, por Fonte de Recursos, da UO UFTM, em 2017

Tabela 4 – Pessoal e encargos, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

Tabela 5 – Benefícios, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

Tabela 6 – Despesas Correntes, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

Tabela 7 – Investimentos, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

Tabela 8 – Utilização dos recursos próprios da UFTM, em 2017

Tabela 9 – Descentralizações recebidas pela UFTM em 2017

Tabela 10 – Aposentadorias e Pensões, por natureza de despesa detalhada, da UFTM, em 2017

Tabela 11 – Despesas de Custeio da UO UFTM, em 2017.

Tabela 12 – Critérios de Distribuição de m² entre os setores da UFTM

Tabela 13 – Folha de Pessoal e Benefícios, da UFTM, em 2017, segundo a metodologia proposta

Tabela 14 – Distribuição das despesas de 2017, das Unidades Administrativas para as Unidades Acadêmicas da UFTM

Tabela 15 – Relação entre o custo por vaga e o custo por concluinte de 2017, da UFTM, segundo a metodologia proposta

Tabela 16 – Proposta de utilização da Matriz OCC na UFTM, em 2017

Tabela 17 – Distribuição das despesas de custeio (exceto pessoal e benefícios), de 2017, das Unidades Administrativas para as Unidades Acadêmicas da UFTM

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing* (método de custeio baseado em atividades)

ACI – Assessoria de Cooperação Internacional

AEG – Aluno Equivalente de Graduação

ANDIFES - Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior

AUDIN – Auditoria Interna

CEFORES – Centro de Educação Profissional

COINC - Coordenação de Informação de Custos da SUCON

CONCUR – Conselho de Curadores da Universidade Federal do Triângulo Mineiro

CONDETUF – Conselho Nacional dos Dirigentes das Escolas Técnicas Vinculadas às Universidades Federais

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CNPq – Conselho Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento

DOF – Departamento de Orçamento e Finanças da UFTM

EDUFTM – Editora da UFTM

FINEP – Financiadora de Estudos e Projetos

FUNEPU – Fundação de Ensino e Pesquisa de Uberaba

GND - Grupo de Natureza de Despesa

ICBN – Instituto de Ciências Biológicas e Naturais

ICENE – Instituto de Ciências Exatas, Naturais e Educação

ICS – Instituto de Ciências da Saúde

ICTE – Instituto de Ciências Tecnológicas e Exatas

IES – Instituições de Ensino Superior

IELACHS – Instituto de Educação, Letras, Artes, Ciências Humanas e Sociais

IFES - Instituições Federais de Ensino Superior

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

Matriz OCC – Matriz de Orçamento de Outros Custeios e Capital

MEC - Ministério da Educação

NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público

NDD – Natureza de Despesa Detalhada

PDV – Programa de incentivo à Demissão Voluntária
PF – Pessoa Física
PFUFTM – Procuradoria Federal junto à UFTM
PJ – Pessoa Jurídica
PREUNI – Prefeitura Universitária
PROACE – Pró-Reitoria de Assuntos Comunitários e Estudantis
PROAD – Pró-Reitoria de Administração
PROENS – Pró-Reitoria de Ensino
PROEXT – Pró-Reitoria de Extensão Universitária
PROFIAP - Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional
PROPPG– Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
PROPLAN – Pró-Reitoria de Planejamento
PRORH – Pró-Reitoria de Recursos Humanos
REF - Relatório de Empenhos de Folha
RG – Relatório de Gestão
RR – Relatório de Remuneração
SESu – Secretaria de Educação Superior do MEC
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SICSP - Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SPO - Subsecretaria de Planejamento e Orçamento
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
SUCON - Subsecretaria de Contabilidade Pública
TCU - Tribunal de Contas da União
TG - Tesouro Gerencial
UFTM - Universidade Federal do Triângulo Mineiro
UG – Unidade Gestora
UO – Unidade Orçamentária
UORG - Unidade Organizacional do SIAPE
UPAG – Unidade Pagadora

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	17
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA.....	18
1.2.1	Objetivo Geral	18
1.2.2	Objetivos Específicos	18
1.3	JUSTIFICATIVA.....	19
1.4	ESTRUTURA DA PESQUISA.....	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	APURAÇÃO DE CUSTOS - LEGISLAÇÃO	22
2.2	CUSTOS X GESTÃO PÚBLICA	26
2.3	CUSTO POR ALUNO NA UNIVERSIDADE PÚBLICA	27
2.4	FINANCIAMENTO E ORÇAMENTO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS.	29
2.5	MÉTODOS DE CÁLCULO DE CUSTOS	30
2.6	ESTUDOS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	31
3	MÉTODO E PROCEDIMENTOS	32
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	32
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	33
3.2.1	Unidade de observação, amostragem e período	33
3.2.2	Procedimentos utilizados	33
3.3	MÉTODOS DE CUSTEIO ADOTADOS.....	34
3.3.1	Custeio por absorção	34
3.3.2	Custeio Baseado em Atividades	35
4	LEVANTAMENTO DE DADOS	36

4.1	UNIDADE ESTUDADA.....	36
4.2	DADOS UTILIZADOS.....	39
4.2.1	Orçamento da Universidade.....	40
4.2.2	Classificação Orçamentária das Despesas.....	42
4.2.2.1	<i>Pessoal e Encargos Sociais.....</i>	42
4.2.2.2	<i>Benefícios.....</i>	43
4.2.2.3	<i>Despesas Correntes.....</i>	44
4.2.2.4	<i>Investimentos</i>	44
4.2.2.5	<i>Despesas Obrigatórias e Discricionárias.....</i>	45
4.3	DADOS GERAIS NÃO UTILIZADOS.....	45
4.3.1	Aposentadorias e Pensões.....	45
4.3.2	Despesas com Pesquisas.....	46
4.3.3	Despesas de Capital.....	46
4.3.4	Recursos Próprios.....	46
4.3.5	Descentralizações.....	47
5	ANÁLISE DAS DESPESAS.....	48
5.1	PESSOAL E ENCARGOS.....	49
5.2	BENEFÍCIOS.....	50
5.3	CORRENTES.....	50
6	CÁLCULOS.....	51
6.1	FOLHA DE PAGAMENTO – PESSOAL E BENEFÍCIOS.....	51
6.2	CUSTEIO.....	52
6.2.1	Locação de Mão de Obra.....	53
6.2.2	Auxílio Financeiro a Estudantes.....	55

6.2.3	Prestação de Serviços – Pessoa Jurídica.....	56
6.2.4	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física.....	56
6.2.5	Outras Despesas de Custeio.....	57
7	RESULTADOS.....	58
7.1	ANÁLISE.....	61
8	ANÁLISE COMPARATIVA – MATRIZ OCC.....	63
9	COMPARATIVO COM O CUSTO DO TCU.....	67
10	PROPOSTA DE INTERVENÇÃO.....	69
11	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
	REFERÊNCIAS.....	72
	APÊNDICE A – Saldo e representatividade das despesas de custeio da UO UFTM, por natureza de despesa detalhada, em 2017.....	80
	APÊNDICE B – Despesas de custeio da UFTM, em 2017, segundo a metodologia desenvolvida.....	82
	APÊNDICE C – Despesas de Pessoal da UFTM, em 2017, segundo a metodologia desenvolvida.....	83
	APÊNDICE D – Despesas de Pessoal e Custeio da UFTM, em 2017, segundo a metodologia desenvolvida	84
	APÊNDICE E – Apuração do custo por aluno de graduação, por instituto, em 2017, na UFTM.....	85
	APÊNDICE F – Apuração do custo por Aluno Equivalente de Graduação – Despesas de Custeio de 2017, da UFTM.....	87
	ANEXO A – Autorização para requisição de informações junto aos setores da UFTM	89
	ANEXO B – Vagas oferecidas, em 2017, pela UFTM, nos cursos de graduação	90
	ANEXO C – Elementos de despesa – Manual Técnico do Orçamento.....	91
	ANEXO D – Imóveis de uso Acadêmico e Administrativo, da UFTM, em 2017 ...	95

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O custo/benefício é um tema recorrente nas discussões acerca da avaliação do serviço público que, costumeiramente, é alvo de críticas (AMARAL et al., 2014). Não são raras as notícias veiculadas em jornais, revistas e televisão destacando elevados valores atribuídos como custo aos alunos das universidades federais, custos apurados sem o devido esclarecimento da metodologia de seu cálculo, além de comparações entre o custo do ensino superior com outros níveis de ensino.

Os cortes no orçamento das universidades e a crescente demanda por serviços públicos reforçam a necessidade de melhor utilização dos recursos disponíveis. Em 2017, o orçamento de custeio das universidades, proveniente do Tesouro Nacional, sofreu uma redução de 20% em comparação a 2014. Para os investimentos, correspondeu a, aproximadamente, 40% dos recursos alocados em 2014 (ANDIFES, 2017). Apesar desta redução, o número de matrículas em cursos de graduação das universidades federais continua crescente. O Censo da Educação Superior demonstra que, nas Instituições de Educação Superior (IES), entre 2013 e 2016, o número de alunos matriculados em cursos de graduação cresceu aproximadamente, 7% (INEP, 2017).

Com vistas a aferir o desempenho das Instituições Federais de Ensino superior (IFES), o Tribunal de Contas da União (TCU) determinou o uso de alguns indicadores operacionais a serem divulgados anualmente no relatório de gestão das IFES, entre eles, o custo corrente por aluno equivalente (BRASIL, 2002).

Soares e Rosa (2017) destacam o processo evolutivo pelo qual passaram as organizações públicas. Segundo eles houve uma evolução da burocracia para a nova gestão pública (*New Public Management*), com a inserção de ferramentas capazes de medir o desempenho, dentre elas, a contabilidade de custos.

O uso de indicadores como instrumento de avaliação vem sendo discutido na literatura, inclusive com sugestões de novas metodologias, além de críticas àquelas existentes (MAGALHÃES et al., 2006; SOARES; MAZON; MELO, 2010; FERREIRA et al.; QUEIROZ et al., 2013; ALVES, 2016). O valor gasto por aluno nas universidades não é algo de fácil mensuração. Exige-se cautela na comparação desses custos entre diferentes instituições e países (SOARES; CERICATO, 2005).

Com base na perspectiva de que a gestão de custos se torna uma importante ferramenta na busca da mensuração de resultados, além de auxiliar o gestor público no processo decisório e no controle gerencial (COSTA; RAUPP; DIAS, 2017), este estudo propõe uma metodologia específica para se apurar o custo por aluno de graduação e de curso técnico nas IFES.

No contexto onde os recursos federais estão cada vez mais escassos, somado ao fato de que a informação de custos é um fator determinante para otimizar a gestão desses recursos e, ainda, considerando a dificuldade de se apurar os custos de forma padronizada entre as IFES, propõe-se a seguinte questão de pesquisa: **Como mensurar o custo por aluno de graduação e de cursos técnicos da Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM)?**

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

A seguir, apresenta-se o objetivo geral e os objetivos específicos que foram utilizados como guia para o desenvolvimento da pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é propor uma metodologia para se apurar o custo por aluno de graduação e de cursos técnicos, na UFTM, e realizar o cálculo referente ao ano de 2017, conforme o método desenvolvido.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para o alcance do objetivo geral deste estudo foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar despesas que influenciam no custo do ensino de graduação e técnico da universidade;
- b) Propor uma metodologia de cálculo adaptada à realidade da instituição;
- c) Levantar os dados necessários para se proceder ao cálculo do custo;
- d) Calcular o custo por aluno de graduação e técnico;
- e) Fazer uma análise do resultado encontrado;

f) Comparar o valor do custo corrente por aluno equivalente, apurado pelo TCU, com aqueles obtidos pela metodologia proposta neste estudo e analisar as diferenças existentes entre os custos encontrados;

g) Fazer uma análise comparativa entre os valores orçamentários recebidos por meio da Matriz de Outros Custeios e Capital (OCC) – Matriz Andifes e os custos auferidos neste estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa se justifica dada a importância da informação de custos como subsídio para tomada de decisão gerencial e estratégica na universidade. Segundo Chiau e Panucci-Filho (2014), informações sobre os custos são necessárias em qualquer instituição, e um método de custeio pode auxiliar na obtenção de informações essenciais para a tomada de decisões estratégicas. Lima e Cunha (2016) comparam a gestão de custos ao pulmão de um humano: responsável por buscar o ar no ambiente externo e bem utilizá-lo, de modo a garantir a sobrevivência dos demais órgãos.

Destaca-se a aplicabilidade e a importância desta pesquisa no sentido de se buscar uma metodologia de apuração de custos adaptada às características da UFTM, de forma a auxiliar no processo de tomada de decisão, na melhor utilização dos recursos e na prestação de contas do setor público, caracterizada na literatura através do uso da expressão inglesa *accountability*. No entendimento de Barbosa, Freire e Crisóstomo (2011), as políticas governamentais influenciam fortemente a gestão de uma instituição pública de ensino superior, exigindo que, além da responsabilidade de formar bons profissionais, a prestação de contas à sociedade esteja ligada à adequada utilização de recursos públicos.

Em relação às inovações na administração pública, a criação de uma metodologia de apuração do custo por aluno que leva em consideração as particularidades das universidades permitirá a obtenção de resultados mais afinados e menos genéricos que servirão de subsídio para melhorar a utilização dos recursos públicos e para a tomada de decisão gerencial.

Como a estrutura organizacional das universidades pode apresentar características diferentes, inclusive pelos aspectos regionais e locais, a proposta de uma metodologia de apuração de custos adaptável à realidade de cada instituição,

permitirá a identificação de despesas que não sejam relevantes ou que estejam indevidamente alocadas em outros setores. Soares, Mazon e Melo (2010) afirmam que conhecer os custos de uma universidade é importante para que se possa apurar o valor gasto com o aluno e, a partir daí, identificar desperdícios originados pela incorreta utilização de recursos. Este estudo pretende dar prosseguimento às pesquisas sobre a utilização da informação de custos para fins gerenciais. Drehmer e Raupp (2016) apontam uma lacuna no desenvolvimento de estudos sobre a temática de custos em setores como mobilidade urbana, saneamento básico e em órgãos da administração federal, estadual e municipal. Para esses autores é notória a escassez de trabalhos teórico-empíricos na literatura nacional sobre a informação de custos. Dessa forma, busca-se gerar conhecimento sobre o processo de planejamento, organização e controle nas IFES, aumentando a eficiência e a eficácia desse processo, de modo a disponibilizar serviços com menor custo e melhor aproveitamento de recursos públicos.

A ausência de informações de custos no setor público traz várias implicações para a Administração e, conseqüentemente, para a UFTM. Dentre as adversidades, destacam-se: o comprometimento da boa utilização dos recursos disponíveis, a dificuldade em atender ao princípio da economicidade, a falta de transparência dos gastos públicos, o impacto na qualidade das decisões tomadas pelos gestores, a falta de mensuração de desempenho do serviço prestado à sociedade, entre outros.

Anteriormente, as informações sobre os gastos do governo atendiam às demandas da administração financeira (fluxo de caixa) e, com isso, a Administração tinha noção do quanto precisaria cortar, sem, contudo, saber ao certo onde e como fazê-lo (WIEMER; RIBEIRO, 2004). O conhecimento sobre os custos dos serviços públicos retrata a evolução na gestão eficiente dos recursos e auxilia o gestor na tomada de decisão, proporcionando um melhor aproveitamento na aplicação do dinheiro público (COSTA; RAUPP; DIAS, 2017).

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Este estudo está estruturado em onze capítulos: introdução, referencial teórico, metodologia, levantamento de dados, análise das despesas, cálculos, resultados, análise comparativa Matriz OCC, comparativo com o custo do TCU, proposta de intervenção e as considerações finais. A introdução apresenta

brevemente o tema, destaca o problema de pesquisa, os objetivos (geral e específicos), a justificativa e a motivação para a pesquisa.

O referencial teórico destaca os conceitos relevantes a respeito do tema estudado, abrangendo a legislação sobre custos no setor público, a relação entre custos e gestão pública, o custo por aluno na universidade pública, além do financiamento e orçamento das universidades federais. O terceiro capítulo apresenta a metodologia da pesquisa, isto é, sua classificação, procedimentos de coleta de dados e os métodos de custeio. O quarto capítulo apresenta os dados utilizados e os dados não utilizados no cálculo do custo do aluno.

A análise de despesas da UFTM é apresentada no quinto capítulo, que está separado entre pessoal e encargos, benefícios e despesas correntes. No sexto capítulo são efetuados os cálculos referentes aos grupos apresentados no capítulo anterior. Os resultados são demonstrados no sétimo capítulo em conjunto com uma análise crítica. As análises comparativas dos resultados com a Matriz OCC e com o custo apurado pelo TCU são apresentadas, respectivamente, no oitavo e nono capítulos. Por fim, são apresentadas a proposta de intervenção e as considerações finais sobre a pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo está dividido em seis seções. Inicialmente será apresentada a legislação sobre a apuração de custos na esfera pública. A seguir será evidenciada a importância da informação de custos para a gestão. Após, será tratado sobre o custo por aluno na universidade pública. Em seguida, será explanado sobre o financiamento e orçamento das universidades federais e logo após, serão apresentados os métodos de cálculo de custos, finalizando com a apresentação de alguns estudos sobre custos no setor público.

2.1 APURAÇÃO DE CUSTOS - LEGISLAÇÃO

A obrigatoriedade da apuração de custos no setor público iniciou-se com a Lei 4.320 (BRASIL, 1964) que, em seu artigo 85, dispõe sobre a organização técnica e administrativa com a finalidade de que suas funções sejam executadas de forma eficiente:

Art. 85. 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.

Ressalta-se o anseio do legislador em prover a Administração com informações que sejam úteis à verificação do alcance das metas traçadas, porém, referindo-se aos custos apenas dos serviços industriais. Essa mesma lei estabelece a determinação de custos por meio de contabilidade especial:

Art. 99. 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.

Desde 1964 a administração pública apontava a necessidade de uma contabilidade especial capaz de apurar os custos nos serviços públicos industriais, porém, ela não tratava da obrigatoriedade de sua implantação e não vinculava a informação de custos a fins gerenciais (COSTA; RAUPP; DIAS, 2017).

O Decreto-Lei nº 200 (BRASIL, 1967) que implementou a Reforma Administrativa determina, em seu artigo 79, que a contabilidade apure os custos dos serviços de modo a evidenciar os resultados da gestão, tratando, portanto, de toda a administração pública e não apenas dos custos industriais.

Nesse mesmo sentido, o artigo 137 do Decreto nº 93.872 (BRASIL, 1986) determina a evidenciação dos resultados da gestão por meio da apuração de custos dos projetos e atividades. Em relação ao controle, esse decreto dispõe, em seu artigo 142, que os custos dos projetos e atividades também sejam objeto de auditoria com o propósito, dentre outros, de certificar a exatidão e regularidade das contas.

Foi em 1988, com a promulgação da Constituição Federal, que a Administração Pública se viu impelida a atender, entre outros, ao princípio da Legalidade: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...” (BRASIL, 1988).

Sendo assim, conforme explica Meirelles (2000, p.82):

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “poder fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”.

Dessa forma, os atos da Administração estão vinculados à autorização legal, pois deve agir sempre em consonância com a lei e nunca contra ou além dela, sob o risco de ter seus atos invalidados de ofício ou pelo Judiciário (LENZA, 2012).

A apuração dos custos no governo traz também uma relação direta com os princípios constitucionais da eficiência e da transparência. Conforme exposto por Elias (2017), não basta conhecer os custos de determinado órgão, essa informação deve ser utilizada para fins gerenciais e para melhoria da coisa pública. Além disso, essas informações precisam ser publicadas de modo que a sociedade faça parte do processo por meio de informações transparentes.

A Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000), também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), determina, no §3º do artigo 50, a obrigatoriedade de um sistema de custos visando à avaliação e acompanhamento da gestão, tanto orçamentária, quanto financeira e patrimonial.

Em atendimento ao artigo 4º, inciso I, alínea “e” da LRF, a Lei 13.473 (BRASIL, 2017) estabelece que o controle de custos priorize a análise da eficiência na alocação de recursos, viabilizando o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A necessidade de evidenciação dos custos está disposta ainda na Lei 10.180 (BRASIL, 2001), que também concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:
 (...)
 V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

A adoção de providências para a implementação de um sistema de custos na administração pública federal também é aconselhada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), por meio do Acórdão nº 1.078 (BRASIL, 2004):

1.1.2. adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º);

Por determinação da Lei 10.180/2001, à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) coube a competência para tratar de assuntos relacionados à área de custos no âmbito federal. Dessa forma, essa secretaria publicou, em março de 2011, a Portaria 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal como sistema estruturante, cujo objetivo era “proporcionar melhor conteúdo informacional que subsidie as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público” (FERNANDES, 2011, p. 15).

Visando à instituição obrigatória do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), a STN editou a Portaria 406/2011, alterada pelas Portarias STN nº 828/2011 e STN nº 231/2012. Estes instrumentos normativos estabeleceram prazos para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais, além de determinar a elaboração de cronograma de ações a serem adotadas (BRASIL, 2011).

A NBC TSP 16.11 - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), aprovada pela Resolução CFC nº 1.366/2011, evidencia, além dos aspectos legais, a relevância da informação de custos para fins gerenciais:

8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins

gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (BRASIL, 2011).

A STN, por meio da COINC/SUCON, desenvolveu o Portal de Custos do Governo Federal, que tem o propósito de contribuir para a mensuração, controle e avaliação de custos na Administração Pública Federal. Esse portal busca ainda impulsionar a avaliação da qualidade do gasto público, auxiliar a tomada de decisão, além de colaborar com a melhoria do processo de elaboração e execução do orçamento. Os órgãos que não possuem modelos próprios podem utilizá-lo como ponto de partida para a elaboração de modelos adaptados às necessidades específicas de cada entidade (BRASIL, 2017).

O Sistema de Informações de Custos (SIC) utiliza uma modelagem com duas dimensões concomitantes: macro (generalizante) e micro (específica), ou seja, de um lado o processo dedutivo de alocação dos gastos aos objetos de custos a partir da visão dos órgãos centrais e, de outro lado, o processo indutivo, que vai do particular para o geral e que permite ajustes a cada realidade física operacional. Visando juntar essas dimensões, o modelo geral utiliza uma plataforma intermediária denominada como rodoviária. Essa flexibilidade do sistema seria sua maior virtude, pois o método garante a comparabilidade sem desconsiderar a necessidade de customização das instituições (MACHADO; HOLANDA, 2010).

As diferentes características entre as universidades já eram destacadas por Silva e Drumond (2004), que afirmavam que um único sistema de custeio não atenderia à demanda das várias entidades da administração pública. Os próprios idealizadores do SIC reconhecem que os relatórios de custos poderiam, em um primeiro momento, apresentar informações globais e precárias. Dessa forma, essas informações padronizadas poderiam não atender às particularidades dos órgãos finalísticos (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010). Em relação às informações globais emitidas pelo SIC, Amaral et al. (2014) reforçam a necessidade de sistemas próprios de apuração de custos por parte das entidades finalistas, visando à correção de distorções dos relatórios gerados por esse sistema.

Não obstante o atendimento de exigência legal, a criação do SIC, isoladamente, poderia não atender à necessidade de informação de custos para a gestão pública, pois “a efetiva utilização das informações de custos na promoção de

melhorias na gestão pública pode estar condicionada à criação de um sistema de custos específico em cada unidade administrativa” (AMARAL et al., 2014, p.34).

2.2 CUSTOS E GESTÃO PÚBLICA

A informação de custos é uma ferramenta importante para a gestão. Elias (2017), alerta que o fato de não conhecer o custo de determinado serviço e a ausência de controles institucionais para a utilização eficiente dos recursos disponíveis ocasionam desperdícios e impedem a gestão plena desses recursos. Cardoso Jr. e Cunha (2015) ressaltam que manter como objetivo permanente a atuação com elevada eficiência, além de determinação constitucional, é uma questão ética. Para eles, uma das principais condições para a gestão eficiente dos órgãos, programas e ações governamentais seria conhecer, monitorar e avaliar os processos que os compõem, pois, a partir daí seria possível atuar nos pontos de ineficiência com vistas a superá-los.

Os custos podem ainda auxiliar no processo avaliatório, pois, segundo Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), conhecer os custos é imprescindível para que se avalie se os resultados alcançados pelas organizações governamentais poderiam ser melhorados ou se seria possível alcançá-los utilizando-se menos recursos humanos, financeiros ou materiais. Além disso, Magalhães et al. (2010) ressaltam que os custos são fonte de informação para a elaboração do orçamento e contribuem para o controle e tomada de decisão nas instituições. A utilização da informação de custos como ferramenta para a elaboração do orçamento poderá resultar em um orçamento mais realista e completo, considerando que o gestor buscará evidenciar todas as necessidades de recursos da instituição (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

A apuração dos custos de um serviço público também auxilia o processo de *accountability*. Para Costa, Raupp e Dias (2017) a sociedade tem exigido maior transparência e melhor qualidade dos serviços prestados pelo governo. Assim, conhecer os custos de um órgão público seria um bom indicador de desempenho, além de representar um avanço na gestão eficiente de recursos, conforme o princípio da eficiência, preconizado pela Constituição Federal de 1998.

O controle social é outro aspecto que demanda a apuração dos custos, uma vez que esta apuração, ligada à publicidade de seus resultados, informa aos

usuários sobre a qualidade dos serviços prestados pelo governo (WIEMER e RIBEIRO, 2004).

Por fim, busca-se a alocação consciente e responsável dos recursos públicos, melhorando a qualidade dos serviços prestados à população. Para tanto, é necessário que o gestor conheça os custos da instituição a fim de gerenciá-los ou aperfeiçoá-los para melhor atender aos objetivos almejados (Manual do Portal de Custos do Governo Federal, 2017).

2.3 CUSTO POR ALUNO NA UNIVERSIDADE PÚBLICA

Os termos “custo do aluno” e “custo por estudante” apresentam conceitos distintos. Para Amaral (2004), o “custo por estudante” consiste na divisão do volume total de recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos, enquanto o “custo do aluno” busca apurar o valor gasto na formação de um estudante. Segundo este autor, as instituições que desenvolvem apenas atividades de ensino, sem se comprometerem com a pesquisa e extensão, dentre outras particularidades, apresentam resultado igual para esses dois indicadores.

Por considerarem o custo do ensino um relevante indicador de desempenho, o TCU e o MEC desenvolveram metodologias para apuração do custo do aluno das universidades federais, com vistas a acompanhar o desempenho dessas IFES (MAGALHÃES et al., 2006). Os indicadores do TCU devem ser apresentados, anualmente, no Relatório de Gestão de cada órgão, possibilitando a criação de um histórico para análise, capaz de viabilizar futuros estudos comparativos. Essa iniciativa busca também identificar boas práticas de gestão entre os órgãos para que elas possam servir de exemplo a outras instituições (FERREIRA et al.).

A Decisão TCU nº 408/2002 – Plenário e Acórdãos N° 1043/2006 e N° 2167/2006, estabelecem a obrigatoriedade de apresentação dos cálculos de nove indicadores: i) custo corrente / aluno equivalente; ii) aluno tempo integral / professor equivalente; iii) aluno tempo integral / funcionário equivalente; iv) funcionário equivalente / professor equivalente; v) grau de participação estudantil; vi) grau de envolvimento discente com pós-graduação; vii) conceito CAPES/MEC para a pós-graduação; viii) índice de qualificação do corpo docente; ix) taxa de sucesso da graduação;

Neste estudo será utilizado o primeiro indicador, representado pela relação entre o custo corrente pelo aluno equivalente. O custo corrente é composto pelas despesas correntes do órgão, subtraídas de aposentadorias, reformas e pensões, pessoal afastado ou cedido, sentenças judiciais, além de 65% ou 100% das despesas correntes dos Hospitais Universitários e maternidades.

O conceito de aluno equivalente foi criado devido à necessidade de padronizar um indicador que não só refletisse o número de alunos como também as características dos cursos em que esses alunos estavam matriculados. Características tais como: necessidades de aulas práticas, cursos noturnos, cursos fora de sede, turmas reduzidas, como é caso dos últimos anos dos cursos da área da saúde. O aluno equivalente “representa uma aproximação para o número equivalente de estudantes de tempo integral”, ou seja, “é o número de alunos equivalentes da graduação, mais o número de alunos em tempo integral de pós-graduação e de residência médica” (BARBOSA; FREIRE; CRISÓSTOMO, 2011, p.327).

Apesar de o TCU ter dado um importante passo na elaboração dessa metodologia, a própria Decisão nº 408, em seu item 8.3, instrui as entidades a estabelecerem planos de ação visando aprimorar os indicadores propostos por aquela corte de contas (SILVA; MORGAN; COSTA, 2004).

Silva e Drumond (2004) alertam que, apesar de oferecerem uma boa visão sobre o resultado a ser medido, os indicadores de desempenho necessitam ser sempre analisados no contexto em que estão inseridos, por representarem apenas aproximações do que está ocorrendo. A interpretação dos resultados deve ser feita com cuidado, uma vez que esses indicadores, se analisados de forma isolada, podem não oferecer suporte suficiente para medir o desempenho da instituição (FERREIRA et al., 2013).

Queiroz *et al.* (2013) ressaltam que os indicadores de gestão sempre serão aproximados, por maior que seja sua precisão, considerando o grau de interferência humana nas análises e interpretações necessárias para o contexto em que estejam inseridos. Em estudo realizado por estes autores, concluiu-se que, diferentemente dos demais indicadores propostos pelo TCU, o “Custo Corrente / Aluno Equivalente” não é adequado para o objetivo a que se propõe, tendo em vista a heterogeneidade de finalidades, origens históricas, orçamentos, estruturas físicas e administrativas das instituições.

Como denotam Barbosa, Freire e Crisóstomo (2011), os indicadores não são completos e não estão isentos de imperfeições. Eles ressaltam a necessidade de avaliação periódica na busca por aprimoramento e correção de distorções e destacam que tais indicadores são determinados por órgãos externos às IFES. A apuração de custos deve atender às particularidades de cada entidade, sendo necessário, portanto, a definição de um sistema de custeio individualizado (SILVA, DRUMOND; 2004).

As variadas metodologias, associadas às diferentes características das instituições, inviabilizam as comparações nacionais e internacionais entre as IES (SOUZA et al., 2011). Ao corroborar com estes autores, Soares, Mazon e Soares (2011) julgam ser complexa a comparação do custo por aluno entre diferentes países. Segundo eles, algumas variáveis interferem diretamente na relação custo-aluno, tais como o quadro de pessoal, políticas de ingresso, tradição administrativa e as leis do país.

2.4 FINANCIAMENTO E ORÇAMENTO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS

A principal fonte de financiamento das universidades federais brasileiras é o Ministério da Educação (MEC), seguido de outros órgãos como o CNPq, FINEP, Fundações de Amparo à Pesquisa, além dos recursos arrecadados pelas próprias universidades. Alves (2016) destaca que a maior parte desses recursos é destinada à folha de pagamento dos servidores (ativos e inativos) e é repassado de forma separada dos recursos a serem utilizados no custeio e investimento das instituições.

Em relação ao orçamento, sua principal fonte é organizada conforme modelo de alocação de recursos orçamentários estabelecido pelo MEC (SESu), em conjunto com a ANDIFES, conhecido como Matriz de Outros Custeio e Capital (Matriz OCC). Alves (2016) explica que o termo “Outros Custeios e Capital (OCC)” corresponde ao orçamento total do órgão subtraído dos recursos da folha de pagamento de pessoal. Segundo ele, a matriz repassa os recursos orçamentários com base em indicadores da produção acadêmica das universidades.

A principal variável da matriz OCC é baseada no número de alunos equivalentes de cada universidade e é calculado a partir de indicadores referentes à quantidade de alunos matriculados, o número de concluintes da graduação e pós-graduação, indicadores de eficiência e eficácia RAP (relação aluno-professor), além

de indicadores de qualidade dos cursos de graduação e pós-graduação (BRASIL, 2013). Dessa forma, o aluno equivalente é o principal indicador utilizado para análise dos custos de manutenção (custeio e capital) das IFES.

As restrições orçamentárias sofridas pelas universidades comprometem seu funcionamento e exigem cada vez mais um melhor gerenciamento dos recursos disponíveis. Assim, o planejamento orçamentário é fundamental no processo gerencial das IFES, pois contribui com o aumento da assertividade nas tomadas de decisão. Para Alves (2016), a busca pela boa gestão de recursos pode ser uma forma de sobrevivência, além de sustentar a transformação e o desenvolvimento institucional, melhorando a prestação de serviços à sociedade.

2.5 MÉTODOS DE CÁLCULO DE CUSTOS

Os métodos de apuração de custos mais utilizados pela literatura contábil são: i) Custeio por Absorção; ii) Custeio Baseado em Atividades (ABC); iii) Custeio Direto/Variável e iv) Custeio Padrão.

No método de Custeio por Absorção cada produto/serviço absorve uma parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à produção/serviço. Dutra (2010) discorre que os custos que ocorrem na área de elaboração são agregados aos produtos e serviços. Para a utilização desse método há que se compreender a distinção entre custo e despesa, uma vez que estas não compõem o custo dos produtos/serviços.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é considerado por Martins (2010) como uma poderosa ferramenta para a gestão de custos. Para ele, a aplicação desse método gera custos por produtos de modo menos distorcido, ou seja, o ABC procura mitigar as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Este método é sugerido por Peter et al. (2003), que o classificam como a mais adequada fundamentação conceitual de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras. Para Nakagawa (1994), o método ABC pressupõe que os recursos sejam consumidos por suas atividades e estas aos seus objetos de custo, considerando que os recursos sejam consequência das atividades consideradas necessárias para fabricá-los.

O Custeio Direto/Variável tem como característica a apropriação aos objetos de custo apenas dos custos que variam diretamente com o volume produzido e

vendido. Assim, os custos fixos, indiretos e as despesas não são considerados no cálculo dos estoques (Costa, Ferreira e Saraiva Jr., 2010). Esse método, segundo Ferreira e Petri (2018), não gera informações capazes de auxiliar os administradores na tomada de decisão, pois não evidenciam os custos de forma detalhada.

Quanto ao Custeio Padrão, Dutra (2010) destaca a resistência em sua aplicação por parte dos profissionais. Isso porque esse método de custeio depende da “determinação antecipada dos componentes do produto e do serviço, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes, com validade para determinado espaço de tempo” (DUTRA, 2010, p. 251). Esse fato causaria divergência entre os dados reais e os dados determinados.

2.6 ESTUDOS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

As pesquisas sobre apuração de custos no setor público foram iniciadas em 1999 e ganharam evidência na área acadêmica a partir de 2005, segundo levantamento apresentado por Drehmer e Raupp (2016).

No que se refere à apuração do custo por aluno nas IFES, outros estudos foram desenvolvidos anteriormente, como o de Soares, Mazon e Melo (2010), cujo objetivo era comparar o custo do aluno entre uma universidade federal e uma universidade particular, utilizando-se duas metodologias: uma que considera os custos totais da universidade e a outra que se utiliza apenas dos gastos com educação.

Outra pesquisa foi apresentada por Magalhães *et al.* (2010), cujo objetivo era apurar o custo por aluno dos cursos de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV) no ano de 2004. A metodologia proposta considera que cursos diferentes possuem custos diferentes. O resultado apresentou um custo médio por aluno correspondente a R\$ 8.965,91.

Campagnoni e Neto (2015) traçaram um comparativo do custo corrente / por aluno equivalente entre 2003 e 2012 na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), segundo a metodologia desenvolvida pelo TCU, considerando um ajuste monetário para o período estudado.

O presente estudo contribui com as pesquisas referentes ao custo por aluno das instituições federais de ensino, de modo a apresentar uma metodologia que considera as especificidades da instituição estudada.

3. MÉTODO E PROCEDIMENTOS

Este capítulo é composto por três seções, conforme detalhado abaixo.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O tipo da pesquisa, quanto aos objetivos, classifica-se como descritivo, uma vez que sua principal função é descrever, analisar ou verificar a associação entre fatos e fenômenos. Vergara (2000, p.47) afirma que as pesquisas descritivas "não têm o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação". Cervo, Bervian e Da Silva (2012, p.61) destacam que "a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos e fenômenos (variáveis) sem manipulá-los".

Neste estudo, pretende-se abordar a apuração do custo por aluno exigido pelo TCU, analisar detalhadamente as características e peculiaridades das despesas com alunos de graduação da UFTM e, posteriormente, propor uma metodologia para o cálculo do custo por aluno, capaz de considerar as particularidades da instituição. Por fim, será feita uma análise comparativa dos resultados encontrados.

Quanto aos procedimentos, faz-se a opção pelo estudo de caso. A escolha se justifica porque este método permite o "exame detalhado de casos selecionados e relacionados com o fenômeno de interesse" (MALHOTRA, 2012, p. 36). Para Vergara (2016), o estudo de caso se caracteriza pelo nível de profundidade e detalhamento e está direcionado a apenas uma ou a poucas unidades (pessoas, empresas, órgão público, entre outros). Ressalta-se o estudo de caso apresentado nesta pesquisa por concentrar o estudo em cursos de graduação na UFTM.

Quanto à abordagem, esta pesquisa classifica-se como quantitativa, pois se utiliza de amostras pequenas com o intuito de promover ideias e melhor compreensão do ambiente do problema (MALHOTRA, 2012). Neste tipo de abordagem os resultados são aferidos mediante a utilização de mecanismos de cálculo. Gonçalves e Meirelles (2004) afirmam que a pesquisa quantitativa se apoia na linguagem matemática.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Os procedimentos para a coleta de dados foram levantados após a definição da unidade de observação, amostragem e o período a ser estudado.

3.2.1 Unidade de observação, amostragem e período.

A unidade de observação deste estudo é a UFTM, autarquia federal que atende a uma demanda educacional orientada a cursos de nível superior, de pós-graduação (especialização, residência, mestrado, doutorado e pós-doutorado), além de cursos técnico-profissionais. A amostra desta pesquisa são os cursos de graduação e os cursos técnicos da universidade.

Quanto ao período, selecionou-se o ano de 2017, pois a pesquisa foi iniciada em 2018 e aquele era o mais recente ano cujo exercício social se encontrava encerrado. Isso permitiria trabalhar com as despesas referentes ao ano completo. O material documentado e as respectivas análises serão demonstrados nos próximos capítulos.

3.2.2 Procedimentos utilizados.

Para a coleta de dados, utilizou-se o procedimento de pesquisa documental. Esse tipo de pesquisa faz uso de materiais escritos e não analisados em profundidade. Godoy (1995) discorre que a pesquisa documental é aquela que se utiliza de materiais de natureza diversa, sem tratamento analítico, possibilitando novas interpretações. Lüdke e André (2015) reforçam que os documentos podem fornecer evidências que fundamentem as afirmações e declarações do pesquisador, constituindo-se em uma fonte poderosa de informações. A utilização da pesquisa documental deve-se à necessidade de serem obtidos, junto à unidade de análise, dados quantitativos e orçamentários (por área) sobre: alunos, servidores (docentes e técnico-administrativos), auxílios, vagas oferecidas, número de matrículas, conclusão de curso, dados orçamentários entre outros.

As fontes de dados para o levantamento do custo por aluno foram: i) Relatório de Gestão da UFTM, referente ao exercício de 2017; ii) LOA 2017; iii) dados oficiais divulgados pela UFTM; iv) Matriz OCC e v) relatórios específicos de dados

consolidados, providos pela UFTM mediante requisições junto aos setores pertinentes, conforme autorização prévia obtida junto à dirigente máxima da instituição (Anexo A).

Os dados obtidos foram tratados no programa *Microsoft Office Excel 2007*, por meio de tabulação, cálculos matemáticos, além da elaboração de tabelas que demonstram os resultados encontrados.

A partir de então, deu-se início ao desenvolvimento de uma metodologia de cálculo que considerasse as especificidades da UFTM, por meio da identificação de sua estrutura funcional, levantamento do quantitativo de docentes, discentes e técnicos e dos valores liquidados durante o ano. De posse desses dados foram definidos os critérios de rateio das despesas (pessoal, benefícios e custeio). Em seguida, foi feita uma avaliação do cálculo do indicador utilizado pelo TCU, mediante comparação entre o cálculo proposto na Decisão nº 408/2002 - Plenário e Acórdãos e o cálculo apurado pela aplicação da metodologia proposta nesta pesquisa. Por fim, foi feita uma análise mediante a comparação entre o custo por aluno de graduação auferido neste estudo com o valor *per capita* recebido por meio da Matriz OCC.

3.3 MÉTODOS DE CUSTEIO ADOTADOS

A apuração do custo proposto neste estudo foi realizada por meio de dois métodos: custeio por absorção e custeio baseado em atividades (ABC), conforme descrito a seguir.

3.3.1 Custeio por Absorção

Martins (2010, p.37), explica que o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção” enquanto os gastos são distribuídos para todos os serviços/produtos realizados. Nesse método de custeio todos os custos (variáveis, diretos, indiretos e fixos) são absorvidos, enquanto as despesas são consideradas apenas no resultado do período. Padoveze e Takamura Jr. (2013) complementam que esse tipo de custeio se utiliza de algum procedimento de rateio dos gastos indiretos. O custeio por absorção será utilizado nas as despesas diretas das Unidades Acadêmicas da UFTM, demonstradas no relatório da Execução Orçamentária de 2017.

3.3.2 Custeio Baseado em Atividades

Também conhecido como custeio ABC, do inglês *Activity Based Costing*, esse método busca inicialmente identificar as principais atividades dos setores indiretos para, em seguida, calcular o seu custo e distribuí-lo entre os produtos/serviços.

O custeio ABC será o método utilizado para se apurar o custo das despesas das Unidades Administrativas da Universidade, demonstradas no relatório da Execução Orçamentária de 2017 e atribuí-las às Unidades Acadêmicas.

4. LEVANTAMENTO DE DADOS

Neste capítulo serão apresentadas algumas características da unidade estudada, os dados utilizados no cálculo proposto, além dos dados que foram desconsiderados nesta pesquisa.

4.1 UNIDADE ESTUDADA

A UFTM, autarquia federal vinculada ao MEC, foi fundada em 1953 como Faculdade e em 2005 foi transformada em Universidade. Possui *campus* nas cidades de Uberaba e Iturama, ambas localizadas no estado de Minas Gerais. Conforme seu estatuto, a estrutura formal da Universidade está organizada em três níveis: I – Conselhos Superiores; II – Órgãos Executivos; III – Institutos e CEFORES (BRASIL, 2013).

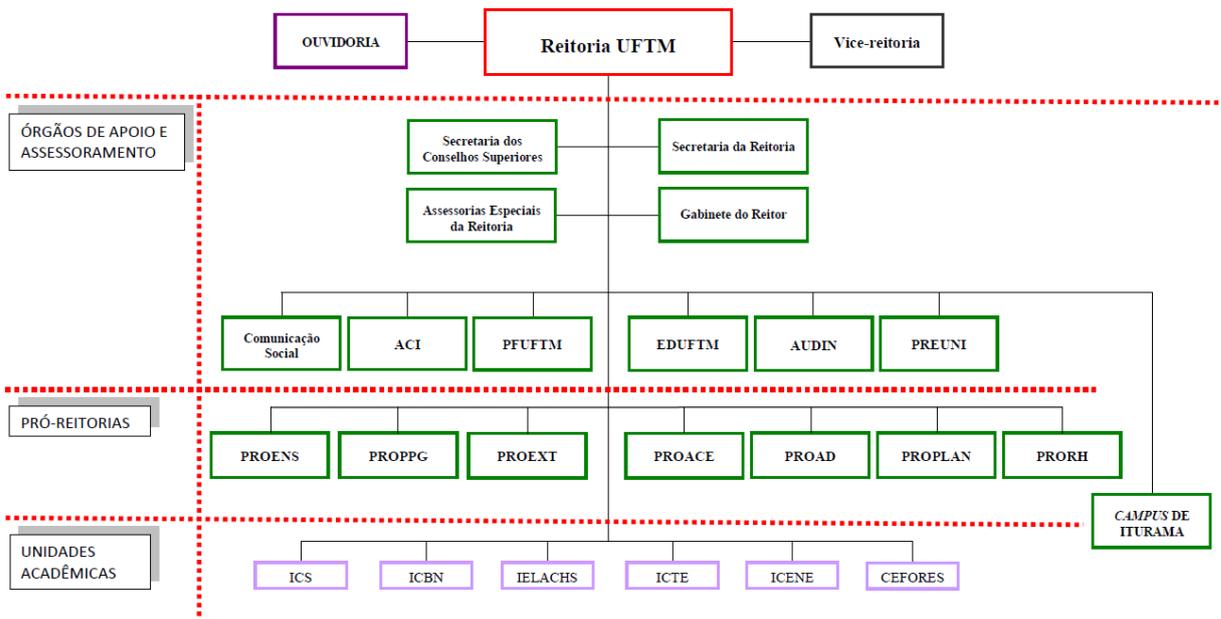
Os Conselhos Superiores possuem representação colegiada e deliberam sobre assuntos relativos ao ensino, pesquisa e à extensão universitária, além das atividades administrativas, financeiras e ao desenvolvimento social.

Os Órgãos Executivos são responsáveis pela administração e respondem pelas atividades executivas relativas ao ensino, pesquisa, extensão e aos processos de ordem técnico-administrativos.

Os Institutos e o CEFORES correspondem aos órgãos acadêmicos da instituição, orientados às áreas de conhecimento. São formados pelo corpo docente, pelos departamentos didático-científicos, além das disciplinas e órgãos suplementares.

A Figura 1 apresenta o organograma da instituição, vigente em 2017, conforme o Relatório de Gestão:

Figura 1: Organograma da UFTM, 2017.



Extraído de: Relatório de Gestão da UFTM, 2018.

Observa-se na Figura 1, que as unidades acadêmicas são formadas por cinco institutos (ICS, ICBN, IELACHS, ICTE, ICENE), um centro de educação profissional (CEFORES – que oferta cursos tecnológicos de nível médio), além do *Campus* Universitário de Iturama/MG.

Nesses cinco institutos acadêmicos e no *campus* de Iturama estão distribuídos os 28 cursos de graduação oferecidos pela UFTM, conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Institutos e Cursos de Graduação da UFTM, 2017

ICS/ICBN	ICENE (Licenciaturas)	IELACHS	ICTE (Engenharias)	ITURAMA
Biomedicina	Lic. Ciências Biológicas	Licenciatura Letras (Português/Espanhol)	Eng. Ambiental	Agronomia
Educação Física	Lic. Educação no Campo	Lic. Letras (Português/Inglês)	Eng. Civil	Lic. Ciências Biológicas
Enfermagem	Lic. Física	Lic. Geografia	Eng. de Alimentos	Lic. Química
Fisioterapia	Lic. Matemática	Lic. História	Eng. de Produção	-
Medicina	Lic. Química	Psicologia	Eng. Elétrica	-
Nutrição	-	Serviço Social	Eng. Mecânica	-
Terapia Ocupacional	-	-	Eng. Química	-

Fonte: elaborado pela autora.

O Instituto de Ciências Biológicas e Naturais oferta disciplinas básicas para os cursos da área da saúde do Instituto de Ciências da Saúde, ou seja, não existem cursos de graduação vinculados àquele Instituto. Ou seja, o ICBN e o ICS são tratados de forma integrada e, por essa razão, o número de discentes, docentes, temporários/substitutos e servidores serão, no final, somados ao ICS.

Segundo a Pró-Reitoria de Ensino, em 2017, foram oferecidas 1.489 novas vagas de graduação. O número de alunos matriculados nesses cursos era de 6.010 e o número de concluintes do período, 754, conforme demonstra o Anexo B.

No caso dos cursos técnicos, no ano de 2017 foram oferecidas 145 novas vagas e o número de concluintes desses cursos foi de 122, conforme demonstrado na Tabela 1:

TABELA 1: Alunado dos cursos técnicos da UFTM em 2017

CURSOS TÉCNICOS	NÚMERO DE ALUNOS			
	VAGAS OFERECIDAS	MATRICULADOS 2017	MATRICULADOS TODOS OS PERÍODOS	DIPLOMADOS
Técnico em Análises Clínicas	-	-	29,5	21
Técnico em Enfermagem	30	30	51,5	24
Técnico em Farmácia	30	30	28	14
Técnico em Informática	25	25	24	19
Técnico em Radiologia	30	30	53	31
Técnico em Saúde Bucal	30	30	29	3
Técnico em Segurança do Trabalho	-	-	31	10
TOTAL	145	145	246	122

Fonte: UFTM / CEFORES (2018)

O quadro de servidores da universidade é composto pelos seguintes: docente, técnico-administrativo e docente temporário ou substituto. Ressalta-se que o cargo de docente pertence ao grupo dos técnico-administrativos em educação, porém, nesta pesquisa eles serão considerados em um grupo específico visando detalhar melhor os cálculos e resultados, pois possuem carreiras distintas.

Segundo a Pró-Reitoria de Recursos Humanos da UFTM, em 31/12/2017, o número de servidores correspondia a 2.131 pessoas, sendo 599 docentes e 1.532 técnico-administrativos. O número de docentes com vínculo temporário era de 51 professores, totalizando 2.182 pessoas, distribuídas entre os setores da UFTM, conforme demonstra a Tabela 2.

TABELA 2: Número de Servidores da UFTM, por seguimento, em 2017

GRUPO	DOCENTE	DOCENTE TEMPORÁRIO	TÉCNICO ADMINISTRATIVO.	TOTAL POR GRUPO
ITURAMA	32	-	40	72
CEFORES	30	-	21	51
HC	04	-	766	770
ICBN	53	02	59	114
ICENE	68	09	19	96
ICS	188	20	117	325
ICTE	116	10	24	150
IELACHS	94	10	19	123
PROACE	01	-	34	35
PROAD	01	-	89	90
PROENS	01	-	90	91
PROEXT	01	-	12	13
PROPLAN	-	-	10	10
PROPPG	08	-	44	52
PRORH	-	-	77	77
REITORIA	02	-	111	113
Total	599	51	1.532	2.182

Fonte: UFTM / PRORH (2018).

4.2 DADOS UTILIZADOS

Para a elaboração da metodologia proposta, foi necessário o levantamento de dados essenciais para se proceder ao cálculo. Inicialmente, selecionou-se o período a ser estudado: 2017. Dessa forma, todos os dados utilizados e resultados obtidos neste estudo referem-se a esse ano. O grupo estudado corresponde aos cursos de graduação e cursos técnicos da UFTM.

A estrutura funcional da Universidade foi obtida por meio do organograma apresentado no Relatório de Gestão, referente ao exercício de 2017, e está segmentado entre: Reitoria, Órgãos de Apoio e Assessoramento, Pró-Reitorias e Unidades Acadêmicas, conforme Figura 1. Para este estudo, os segmentos demonstrados no organograma foram reclassificados em dois grupos: Unidades Administrativas e Unidades Acadêmicas.

Por Unidades Administrativas entende-se os setores cujas atividades estejam voltadas às rotinas não acadêmicas, burocráticas e necessárias para o funcionamento da instituição, tais como compras, licitações, registro acadêmico, folha de pessoal, controle de patrimônio, frota de veículos, normatizações, orçamento, prestação de contas, entre outros.

Entre as Unidades Administrativas, procedeu-se à classificação dos setores segundo a finalidade do serviço prestado, classificando-se como “Grupo A” os setores cuja atividade esteja indiretamente relacionada ao aluno de graduação ou do curso técnico: Reitoria, PRORH, PROAD, PROPLAN, PROEXT e PROPPG e “Grupo B” os setores administrativos cujas atividades estejam diretamente ligadas aos discentes: PROACE e PROENS.

Por Unidades Acadêmicas compreende-se os setores organizados na forma de institutos, de modo a ofertarem disciplinas aos cursos, agrupados conforme áreas afins: ICS, ICBN, IELACHS, ICTE, ICENE, CEFORES. Segundo o Organograma, o *Campus* de Iturama é uma unidade administrativa e acadêmica. Neste estudo ele será classificado como Unidade Acadêmica, considerando-se que sua autonomia administrativa encontra-se vinculada à sede. Os cursos de graduação oferecidos pelos institutos estão detalhados no Quadro 1.

Após a classificação dos setores, foram levantados os dados referentes ao corpo técnico da Universidade. O quantitativo de pessoal foi obtido junto ao PRORH, conforme segregação detalhada na Tabela 2.

A análise em relação aos servidores levou em consideração o quantitativo de docentes, técnico-administrativos e docentes temporários lotados nas unidades demonstradas no Organograma da Universidade e cuja unidade pagadora seja a UPAG 105 (UFTM). Assim, para fins deste estudo, o número de servidores lotados no Hospital de Clínicas, UPAG 12, foi desconsiderado, uma vez que possuem orçamento específico.

4.2.1 Orçamento da Universidade

O MEC, por meio da Subsecretaria de Planejamento e Orçamento (SPO), distribui os recursos entre as suas Unidades Orçamentárias (UO) após a definição dos limites de empenho e pagamento por parte do Poder Executivo. As UOs, por sua vez, avaliam e estabelecem suas prioridades em relação às despesas.

A Unidade Orçamentária corresponde à entidade da administração, direta ou indireta, responsável por gerir dotações orçamentárias e financeiras destinadas à sua manutenção (BRASIL, 2019). Assim, apesar de a UFTM ter um Hospital Universitário, essas duas entidades possuem UO distintas, sendo cada uma

responsável pela execução de seu orçamento. Esta pesquisa se utiliza da execução orçamentária da UO UFTM.

Segundo a Lei 4.320 (BRASIL, 1964), as despesas devem ser executadas em três estágios: Empenho, Liquidação e Pagamento. Neste estudo, as despesas utilizadas correspondem àquelas que foram liquidadas, assim entendidas como as despesas que tiveram verificados os direitos do credor com base em títulos e documentos que comprovem o crédito orçamentário (BRASIL, 1964). Conforme Nota Técnica MEC/SE nº 4/2018, os valores que melhor representam a realidade do gasto e custo das universidades federais são os valores liquidados.

As despesas liquidadas da UFTM (UO), referentes ao ano de 2017, são demonstradas na Tabela 3, conforme a origem dos recursos:

TABELA 3: Despesas Liquidadas, por Fonte de Recursos, da UO UFTM, em 2017

DESPESA	RECURSOS TESOURO	DESCENTRA- LIZAÇÕES	RECURSOS PRÓPRIOS	TOTAL LIQUIDADO
Pessoal e Encargos	282.135.460,00	-	-	282.135.460,00
Benefícios	12.243.274,97	-	-	12.243.274,97
Desp. Correntes	27.766.158,20	683.146,94	222.386,92	28.671.692,06
Investimento	646.388,61	-	22.986,00	669.374,61
TOTAL	322.791.281,78	683.146,94	245.372,92	323.719.801,64

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

Do total de despesas liquidadas, 99,7% correspondem a recursos oriundos do Tesouro Nacional. Aproximadamente 0,2% são dotações orçamentárias recebidas de outros órgãos e executadas pela UFTM, também conhecidas como descentralizações orçamentárias ou destaques. O restante, 0,1%, se refere a recursos arrecadados durante o ano pela UFTM, tais como receitas de aluguel, receitas de inscrições em concursos públicos, entre outras.

Apesar de ser comum a ocorrência de descentralizações orçamentárias, elas são imprevisíveis e não significativas quando comparadas às demais fontes (2017: 0,2% e 2018: 0,2%). Quanto à arrecadação de recursos por parte da universidade, observa-se que esse valor ocupa uma proporção pequena no caso da UFTM (2017: 0,1% e 2018: 0,05%). Por estas razões, o valor das despesas liquidadas a ser utilizado neste estudo se concentra nos recursos oriundos diretamente do Governo Federal: R\$ 322.791.281,78.

4.2.2 Classificação Orçamentária das Despesas

Os Grupos de Natureza de Despesa¹ (GND) utilizados neste estudo referem-se a: 1 – Pessoal e Encargos Sociais, 3 – Outras Despesas Correntes e 4 – Investimentos. Porém, para facilitar o entendimento, será acrescentado o subgrupo 1.1 – “Benefícios” ao GND “1- Pessoal”.

4.2.2.1 Pessoal e Encargos Sociais

Neste GND estão classificadas as despesas orçamentárias referentes a quaisquer espécies remuneratórias do pessoal ativo, inativo e pensionistas, em relação a cargos, empregos, funções e mandatos eletivos, além dos encargos sociais e as contribuições previdenciárias (BRASIL, 2019).

O valor das despesas liquidadas com pessoal e encargos sociais em 2017 está demonstrado na Tabela 4 e corresponde a 87,4% do total de despesas da Universidade, oriundas do Tesouro.

O detalhamento das despesas é efetuado por meio de Elementos de Despesa (Anexo C), responsáveis por identificar o objeto do gasto utilizado pela Administração Pública para o cumprimento de suas finalidades. A Tabela 4 demonstra a utilização dos recursos do grupo de Pessoal e Encargos Sociais, segundo o elemento de despesa da Universidade.

¹Os Grupos de Naturezas de Despesas (GND) estão especificados no Manual Técnico do Orçamento Federal, 2019. Secretaria de Orçamento Federal. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

TABELA 4: Pessoal e Encargos, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

ELEMENTO DE DESPESA		R\$	%
01	Aposentadoria RPPS, Reserva Remunerada e Reformas Militares	82.621.509,30	29,3
03	Pensões do RPPS e do militar	12.765.249,08	4,5
04	Contratação por tempo determinado - Pessoal Civil	2.481.772,13	0,9
07	Contribuição a entidade fechada Previdência	333.111,78	0,1
11	Vencimentos e vantagens fixas - Pessoal Civil	151.432.637,14	53,7
13	Obrigações patronais	28.641.204,38	10,2
16	Outras despesas variáveis - Pessoal Civil	1.552.524,03	0,6
91	Sentenças judiciais	640.752,68	0,2
92	Despesas de exercícios anteriores	1.617.077,73	0,6
94	Indenizações e restituições trabalhistas	49.621,75	-
TOTAL		282.135.460,00	100,0

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

As remunerações (grupo 11), aposentadorias (grupo 01) e obrigações patronais (grupo 13) são as despesas mais significativas e representam juntas 93,2% do total das despesas liquidadas em 2017 com pessoal e encargos.

4.2.2.2 Benefícios

Este subgrupo foi utilizado na pesquisa para classificar as despesas do GND 3 (Outras Despesas Correntes) que são demonstradas na folha de pagamento juntamente com as despesas de Pessoal e Encargos (GND 1). Seu montante corresponde a 3,7% do total de despesas da UFTM e está demonstrado na Tabela 5.

TABELA 5: Benefícios, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

ELEMENTO DE DESPESA		R\$	%
04	Contratação Tempo Determinado – Pessoal Civil	232.908,23	1,9
08	Outros Benefícios Assist. do Servidor e do Militar	966.214,31	7,9
46	Auxílio-Alimentação	6.757.743,46	55,2
49	Auxílio-Transporte	134.862,79	1,1
59	Pensões Especiais	16.378,68	0,1
92	Despesas de Exercícios Anteriores	69.869,55	0,6
93	Indenizações e Restituições	4.065.297,95	33,2
TOTAL		12.243.274,97	100,0

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

Somando-se os “Benefícios” (Tabela 5) aos valores de Pessoal e Encargos, (Tabela 4), obtém-se o montante de R\$ 294.378.734,97, que equivale a 91,2% dos recursos do Tesouro, utilizados com remuneração de pessoal na UFTM em 2017.

4.2.2.3 Despesas Correntes

O artigo 12 da Lei 4.320 (BRASIL, 1964) classifica as despesas, quanto à sua categoria econômica, em Correntes e de Capital. A diferença entre essas classificações é que, ao contrário das despesas correntes, as despesas de capital contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

O GND 3 – Outras Despesas Correntes é um subgrupo da Categoria Econômica 3 – Despesas Correntes. Neste GND são classificadas as despesas responsáveis pela manutenção das atividades do órgão, tais como: material de consumo, locação de mão de obra, contratação de serviços de terceiros, passagens e despesas com locomoção etc. O detalhamento das despesas é efetuado por meio de Elementos de Despesa e estão demonstrados no Anexo C.

O valor liquidado deste grupo corresponde a 8,6% do total de despesas da UFTM, oriundas do Tesouro. A Tabela 6 demonstra a utilização dos recursos do grupo em 2017, classificadas pelo elemento de despesa.

TABELA 6: Despesas Correntes, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

ELEMENTO DE DESPESA	R\$	%
14 Diárias - Pessoal Civil	309.157,76	1,1
18 Auxílio Financeiro a Estudantes	7.004.576,52	25,2
30 Material de Consumo	1.198.894,29	4,3
33 Passagens e Despesas com Locomoção	107.376,94	0,4
36 Outros Serviços de Terceiros - PF	1.626.286,68	5,9
37 Locação de mão-de-obra	13.779.752,90	49,6
39 Outros Serviços de Terceiros PJ	3.495.449,11	12,6
41 Contribuições	31.344,12	0,1
47 Obrigações Tributárias e Contributivas	80.309,59	0,3
92 Despesas de Exercícios Anteriores	53.080,99	0,2
93 Indenizações e Restituições	79.929,30	0,3
TOTAL	27.766.158,20	100,0

Fonte: UFTM / PROAD /DOF (2018)

4.2.2.4 Investimento

O GND 4 - Investimento é o grupo menos significativo na execução orçamentária da Universidade em 2017, representando aproximadamente 0,2% das despesas liquidadas. São despesas com aquisição de equipamentos, instalações, imóveis, planejamento e execução de obras, *softwares* entre outros.

TABELA 7: Investimentos, por elemento de despesa, da UFTM, em 2017

ELEMENTO DE DESPESA	R\$	%
52 Equipamentos e Material Permanente	561.834,96	86,9
39 Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica	84.553,65	13,1
Total	646.388,61	100,0

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

A maior parte das despesas deste grupo foi realizada com a aquisição de bens móveis utilizados em atividades administrativas e acadêmicas da Universidade.

4.2.2.5 Despesas Obrigatórias e Discricionárias

O orçamento público possui despesas obrigatórias e discricionárias. As primeiras são aquelas que o governo não pode deixar de fazer, tais como pessoal e encargos, benefícios dos servidores, sentenças judiciais, aposentadorias e pensões. As despesas discricionárias dão certa liberdade ao gestor, mas ainda assim são pouco flexíveis. Fazem parte deste grupo as despesas com remuneração de pessoal terceirizado, serviços continuados, entre outros.

Sob essa ótica, ao se analisar a Tabela 2, em relação aos recursos do Tesouro, 91,1% correspondem a despesas obrigatórias e 8,9% correspondem a despesas discricionárias.

4.3 DADOS GERAIS NÃO UTILIZADOS

Durante o levantamento de dados foram observadas algumas despesas gerais cujas características pouco se relacionavam com o ensino de graduação da Universidade. Assim, observadas suas justificativas, e, sem ignorar sua existência enquanto despesa, esses dados não foram considerados na metodologia proposta nesta pesquisa.

4.3.1 Aposentadorias e Pensões

Os valores destinados ao pagamento de aposentadorias, pensões, auxílio funeral e demais benefícios direcionados ao pessoal inativo somam, em 2017, R\$ 96.447.252,68, o que corresponde a 34,2% do total das despesas obrigatórias da Universidade.

Em que pese se tratar de pessoas que dedicaram parte de suas vidas à prestação de serviços, diretos ou indiretos, aos discentes da UFTM, considera-se que tais despesas não estejam ou não deveriam estar ligadas ao custo por aluno, pois estes não mais recebem a prestação de serviços daqueles.

4.3.2 Despesas com Pesquisas

Este estudo é direcionado ao cálculo do custo dos alunos de graduação e cursos técnicos, portanto, as despesas atribuídas à PROPPG, apesar de identificadas, não foram consideradas nesta metodologia de cálculo.

Conforme levantamento efetuado, as despesas (pessoal e encargos, benefícios e custeio) conferidas a esse setor, em 2017, perfazem o montante de R\$ 7.004.349,75, sendo 86,6% deste valor referente à pessoal e benefícios e 13,4% relacionados a despesas correntes.

4.3.3 Despesas de Capital

As despesas de capital (Tabela 7) correspondem à parte das despesas discricionárias da UFTM. A alta complexidade em se apurar o custo deste tipo de despesas inviabiliza sua utilização neste método. Além disso, sua baixa representatividade no percentual de despesas (0,2%) assegura um impacto pouco expressivo no custo por aluno, caso seja calculado. Por essas razões, as despesas de capital não foram consideradas nesta metodologia.

4.3.4 Recursos Próprios

A arrecadação de recursos, por parte da UFTM, em 2017, perfaz o montante de R\$ 245.372,92, equivalente a 0,1% dos recursos no período. Conforme relatado no item 4.2.1, esses recursos são variáveis e assumem uma proporção irrelevante quando comparada às demais fontes de recursos. Por essa razão, foram excluídos da metodologia. A Tabela 8 demonstra como os recursos próprios foram utilizados na Universidade durante o ano de 2017.

TABELA 8: Utilização dos recursos próprios da UFTM, em 2017

ND	DESCRIÇÃO	R\$	%
CUSTEIO		222.386,92	100,0
	Material de Consumo	23.000,00	10,3
	Seleção e Treinamento	194.092,40	87,3
	Obrigações Tributárias	5.294,52	2,4
INVESTIMENTO		22.986,00	100,0
	Equipamentos e Material Permanente	22.986,00	100,0
Total		245.372,92	

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

Dos recursos arrecadados pela Universidade, 90,6% correspondem a despesas de custeio enquanto 9,4% foram utilizados com aquisição de equipamentos.

4.3.5 Descentralizações

As origens das descentralizações recebidas pela Universidade no ano de 2017 estão demonstradas na Tabela 9. Conforme apontado no item 4.2.1, o montante de R\$ 683.146,94 possui baixa representatividade (0,2%) quando comparado ao valor recebido pelo Tesouro (99,7%) no mesmo período. Além disso, as descentralizações são caracterizadas pela imprevisibilidade e inconstância e por essas razões esses valores serão desconsiderados nesta metodologia.

TABELA 9: Descentralizações recebidas pela UFTM, em 2017

DESCRIÇÃO	R\$	%
Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA	1.665,90	0,2
Ministério da Educação - MEC	3.149,00	0,5
Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP	1.080,00	0,2
Fundação Universidade Federal do Pampa	1.048,54	0,2
Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento Pessoal Nível Superior - Capes	136.158,91	19,9
Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE	397.228,07	58,1
Fundo Nacional de Saúde - FNS	142.816,52	20,9
	683.146,94	100,0

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

O valor descentralizado pelo FNDE possui maior relevância em relação às demais unidades orçamentárias e é relativo a equipamentos de pesquisa.

5. ANÁLISE DAS DESPESAS

Após a classificação dos setores entre: Grupo A, B e C (item 4.2) e, após a reclassificação desses grupos entre Unidades Acadêmicas e Unidades Administrativas, procedeu-se à distribuição do quantitativo de servidores em cada setor, conforme detalhado na Tabela 2. A partir de então, deu-se início ao processo de rateio das despesas entre os setores das duas unidades criadas.

Os valores das despesas de 2017 foram obtidos por meio de relatório extraído do Tesouro Gerencial². Este documento, classificado por Ação Orçamentária de Governo, Grupo de Despesa (GND), Nota de Empenho e Natureza de Despesa Detalhada (NDD), recebeu o nome de “Relatório de Empenhos de Folha”.

De posse desse documento, observou-se a necessidade de rateio das despesas pela lotação e seguimento dos servidores (Docentes, Técnico Administrativos e Docentes Temporários/Substitutos). A simples atribuição de salários, sem se considerar o cargo do servidor, poderia comprometer o valor do custo com as despesas de pessoal de cada setor, uma vez que existe diferença salarial entre os segmentos.

A obtenção de relatório com lotação e segmento de servidores se deu mediante trabalho direto da pesquisadora junto à PRORH. O documento, que recebeu o nome de “Relatório de Remuneração”, possui dados referentes ao ano e mês da folha de pagamento, unidade pagadora (UPAG), situação do servidor (ativo, inativo, instituidor pensão), nome e grupo da Unidade Organizacional do SIAPE (UORG), código do cargo, regime jurídico, código e nome da rubrica, código e nome da conta contábil e valor. O número expressivo de páginas deste relatório inviabilizou sua inserção junto aos anexos, por essa razão, o documento se encontra disponível com a pesquisadora ou via Serviço de Informação ao Cidadão³ (SIC) da UFTM.

² Sistema lançado pela Secretaria do Tesouro Nacional para consulta de informações do SIAFI, construído em uma plataforma de *business intelligence*. O Tesouro Gerencial pode ser acessado pelo link: tesouro.gerencial.tesouro.gov.br, por meio de senha a usuários autorizados. Relatório fornecido pelo DOF/UFTM.

³Serviço disponível em <http://www.uftm.edu.br/aceso>; sic@uftm.edu.br; acesoainformacao@uftm.edu.br.

Na sequência, foi feita uma análise criteriosa dos tipos de despesas existentes nos dois relatórios (NDDs), buscando-se identificar outros gastos que não influenciam ou não deveriam influenciar no custo por aluno, segundo a metodologia proposta.

5.1 PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS

Da análise das despesas com o grupo Pessoal e Encargos, optou-se pela não inclusão, entre outros, de Aposentadorias e Pensões Civis da União, conforme esclarecido no item 4.3.1. A Tabela 10 apresenta o detalhamento das despesas com aposentadorias e pensões, classificadas pela natureza de despesa.

TABELA 10: Aposentadorias e Pensões, por natureza de despesa detalhada, da UFTM, em 2017.

NDD	DESCRIÇÃO	R\$	%
31900301	Pensões civis	11.589.747,96	12,0
31909115	Sent. Jud. não Tran julg inativos carat cont inat civil	427.481,06	0,4
31909116	Sent. Jud. Não trans. Julgado carat. Cont pens civil	99.675,34	0,1
31909203	Pensoes do RPPS e do Militar	249,36	-
31909291	Sentenças judiciais	6.355,14	-
31900101	Proventos - pessoal civil	65.844.657,27	68,3
31900106	13 salário - pessoal civil	6.494.361,68	6,7
31900109	Adicional por tempo de serviço pessoal civil	7.817.637,64	8,1
31900116	Aposentadoria originária de subsídios - pessoal civil	1.639.666,97	1,7
31900134	Vantagens permanentes sent.transit.julg. civil	374.150,64	0,4
31900187	Complementação de aposentadorias - pessoal civil	451.035,10	0,5
31900303	13 salário - pensões civis	1.016.648,09	1,1
31900386	Complementação de pensões - pessoal civil	158.853,03	0,2
31909201	Aposentadorias, reserva remunerada e reformas	526.733,40	0,5
TOTAL		96.447.252,68	100,0

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

Além dessas despesas, o montante de R\$ 113.596,28, destinado às sentenças judiciais não transitadas em julgado, de caráter contínuo, do ativo civil (NDD 31909114), também foi desconsiderado.

As Indenizações em Decorrência de Adesão ao PDV (NDD 31909416) ocorreram em razão da Medida Provisória 792/2017⁴. Esse instrumento federal teve sua vigência⁵ encerrada em novembro do mesmo ano. Por se tratar de despesa atípica e não direcionada aos discentes de graduação, o saldo de R\$ 49.621,75 não foi considerado no cálculo proposto.

5.2 BENEFÍCIOS

As despesas com auxílio alimentação, auxílio creche e auxílio transporte do pessoal contratado (33900421, 22 e 23) foram somadas ao subgrupo “Benefícios” com o intuito de melhor representar o custo da mão de obra dos docentes, segundo a metodologia proposta. Dessa forma, o montante de R\$ 232.908,23 foi subtraído do grupo de despesas correntes.

O auxílio funeral dos inativos civis (NDD 33900803), no montante de R\$ 119.372,13, não foi considerado nesta metodologia pelas mesmas razões das aposentadorias e pensões (item 5.1). Ressalta-se que o auxílio funeral referente ao pessoal ativo não foi descartado, pois se refere a servidor que prestava serviço (direto ou indireto) ao discente na ocasião do falecimento. Apesar de ocorrer em menor proporção e, conseqüentemente, possuir um valor pouco expressivo (R\$ 6.038,28) em 2017, esse tipo de despesa ocorre periodicamente e é alheio à vontade da Administração, o que justifica sua permanência no cálculo proposto.

5.3 DESPESAS CORRENTES

A movimentação realizada neste grupo de despesas corresponde à transferência dos auxílios alimentação, creche e transporte para o grupo de benefícios, conforme relatado no item 5.2.

⁴ Medida Provisória 792, de 26 de julho de 2017. Institui, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Programa de Desligamento Voluntário, a jornada de trabalho reduzida com remuneração proporcional e a licença sem remuneração com pagamento de incentivo em pecúnia, destinados ao servidor da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

⁵ Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n 65, de 28 de novembro de 2017, que declara o encerramento da vigência da MP 792/2017.

6. CÁLCULOS

Após o processo de seleção, remanejamento ou exclusão das despesas, deu-se início à fase de atribuição de valores, seguindo critérios específicos para cada grupo de contas.

6.1 FOLHA DE PAGAMENTO (PESSOAL E BENEFÍCIOS)

A setorização das despesas com Pessoal e Encargos e Benefícios foi efetuada mediante conciliação entre o Relatório de Empenho de Folha (REF) e o Relatório de Remuneração (RR). O primeiro demonstra a execução orçamentária (despesas liquidadas) durante o ano, portanto seus valores tiveram prioridade em relação ao segundo. O filtro em comum entre esses dois relatórios eram os códigos de NDDs, o que permitiu verificar o valor utilizado por lotação, por tipo de vínculo, regime jurídico, além do código e nome da rubrica utilizada. Da harmonização entre esses relatórios foi criado um novo documento que recebeu o nome de Conciliação DOF-RH.

Para as NDDs que possuem saldos iguais entre o REF e o RR se distribuem os valores conforme a lotação e o cargo do servidor, encontrado no RR. Esse controle é efetuado por NDDs lançadas em planilhas eletrônicas.

No caso de divergência entre os saldos, foram estabelecidos dois critérios visando minimizar a perda de informações: Método M e Método H.

O método M é utilizado quando a diferença da NDD entre REF e RR, dividido pelo valor do REF, for menor que 0,3%. Nesse caso, a diferença é descontada do setor “Administrativo” com maior saldo naquela NDD. Esse critério visa preservar ao máximo as informações relativas à lotação e segmentação dos servidores (RR) sem, contudo, comprometer os setores com menores saldos. As unidades “Acadêmicas” não foram utilizadas para fins de abate das diferenças com o intuito de preservar os valores reais apurados em cada unidade.

$$\text{Método M (NDD REF < NDD RR): } [(RR - REF) / REF] * 100 < 0,3$$

Nos casos em que as NDDs do REF são maiores que as NDDs do RR, utiliza-se o Método H. Neste critério, o valor de cada setor é calculado proporcionalmente ao número de servidores do seguimento (efetivos ou contratados):

Método H (NDD REF > NDD RR):

$$[(n^{\circ} \text{ pessoas setor}) / (\text{total pessoas segmento})] * R\$ \text{ NDD REF}$$

Ressalta-se que o cálculo de despesas referentes a docentes temporários (319004xx e 339004xx) é feito considerando-se o total de pessoas contratadas, e o cálculo de despesas com servidores considera o número total de servidores (docentes e técnico-administrativos), conforme Tabela 2.

As unidades (acadêmicas e administrativas) que não possuem quantitativo de pessoal, porém, apresentam saldo em seus setores, demonstram que em algum período do ano houve lotação de servidor naquele local. O demonstrativo de custos apurado para esse grupo de despesas pode ser verificado no Apêndice C.

6.2 CUSTEIO

Após a análise e seleção das despesas de custeio, apurou-se a representatividade de cada grupo em relação ao total de despesas correntes. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, na categoria de despesas correntes classificam-se todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital (BRASIL, 2018). O grupo mais significativo foi o de locação de mão de obra (49,6%), seguido pelo auxílio financeiro a estudantes (25,2%). A prestação de serviços – pessoa jurídica e pessoa física - representavam, respectivamente, 12,6% e 5,9%. As despesas com os materiais de consumo correspondiam a 4,3% enquanto as demais despesas somavam 2,4% do total das despesas de custeio conforme Tabela 11. A relação de NDDs e seus saldos encontram-se demonstrados no Apêndice A.

TABELA 11: Despesas de Custeio da UO UFTM, em 2017

NDD	Descrição	R\$	%
339037	Locação de Mão de Obra	13.779.752,90	49,6
339018	Auxílio Financeiro a Estudantes	7.004.576,52	25,2
339039	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	3.491.007,11	12,6
339036	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	1.626.286,68	5,9
339030	Material de Consumo	1.198.894,29	4,3
-	Demais Despesas	665.640,70	2,4
TOTAL		27.766.158,20	100,00

Fonte: UFTM / PROAD / DOF (2018).

6.2.1 Locação de mão de obra

Neste grupo, estão classificadas as despesas com prestação de serviços de apoio administrativo, limpeza e conservação, vigilância ostensiva, manutenção e conservação de bens imóveis, serviços de copa e cozinha, além dos serviços administrativos prestados por menores aprendizes. Esses tipos de serviços são prestados por pessoa jurídica e o quantitativo de pessoal é estabelecido mediante contrato. O montante de R\$ 13.779.752,90 foi distribuído entre as unidades Administrativas e Acadêmicas de acordo com a área (m²) dos imóveis utilizados pela UFTM, exceto o *campus* de Iturama, que será detalhado oportunamente.

O levantamento dessas informações ocorreu junto à Pró-Reitoria de Administração da Universidade. Ressalta-se que foram selecionados os imóveis (próprios e locados) que estiveram em uso pelas unidades Acadêmicas e Administrativas da UFTM, ou seja, as áreas dos imóveis da Universidade, cuja utilização se dava pelo Hospital de Clínicas e pela FUNEPU não foram somadas ao cálculo, uma vez que o pagamento pelos serviços prestados nesses imóveis não era feito pela UFTM. Segundo o levantamento, 85,9% da área dos imóveis são utilizados pelas unidades Acadêmicas e 14,1% são de uso administrativo. As informações relativas aos imóveis utilizados na pesquisa encontram-se no Anexo D.

O valor das despesas com locação de mão de obra no *campus* de Iturama foi apurado sem levar em consideração a área utilizada, uma vez que o aluguel do imóvel é pago por outro órgão público. Assim, de posse dos números dos contratos e dos nomes das empresas de locação de mão de obra naquele *campus*, foi possível obter o valor liquidado das despesas por meio de relatório extraído do Tesouro Gerencial. Do montante de R\$ 13.779.752,90, o valor de R\$ 3.835.240,25 é

relativo ao *Campus* de Iturama, sendo R\$ 3.740.117,75 referentes a serviços de apoio administrativo, técnico e operacional e R\$ 95.122,50 correspondem a serviços de limpeza e conservação.

O saldo de R\$ 9.944.512,65 refere-se às despesas com locação de mão de obra dos *campus* acadêmicos e administrativos de Uberaba, que ocupam o equivalente a 88.210,33 m². Dessa forma, apurou-se o valor médio referente ao m² (R\$ 112,73) e, conseqüentemente, obteve-se o valor da mão de obra terceirizada alocada em cada um dos setores da Universidade.

Nos casos de utilização compartilhada por mais de um setor ou unidade, alguns critérios foram estabelecidos levando-se em consideração o tempo e a proporção de utilização do imóvel, conforme demonstrado na Tabela 12.

TABELA 12: Critérios de distribuição de m² entre os setores da UFTM

USO DO IMÓVEL		M ²	R\$	DISTRIBUIÇÃO (M ²) POR SETOR
1	Geral Acadêmico	13.869,17	1.563.559,92	1/6 para cada (ICBN, ICS, ICENE, ICTE, IELACHS, CEFORES): 2.311,528 m ²
2	Geral Administrativo	4.869,50	548.969,77	1/5 para cada (PROAD, PROPLAN, PROEXT, REITORIA, PROPPG): 973,90 m ²
3	Centro Educacional	13.891,40	1.566.066,05	3/4 ICS, ICBN e IELACHS (3.472,85 m ²); 1/4 PROACE e PROENS (1.736,425 m ²)
4	PRORH	1.313,94	148.128,83	
5	Reitoria	807,60	91.045,89	
6	ICTE e ICENE	21.733,07	2.450.107,48	2/3 ICTE (14.488,71 m ²) e 1/3 ICENE (7.244,36m ²)
7	ICTE pesquisa	2.702,00	304.613,68	
8	ICTE Laboratório Mecânica	800,00	90.189,10	
9	CEFORES	1.114,87	125.686,40	
10	ICS	11.103,19	1.251.733,37	
11	ICBN	183,66	20.705,16	
12	ICS e IELACHS	350,00	39.457,73	2/3 ICS (233,33 m ²) e 1/3 IELACHS (116,67 m ²)
13	ICBN e CEFORES	5.466,50	616.273,38	3/4 ICBN (4.099,87 m ²) e 1/4 CEFORES (1366,63 m ²)
14	IELACHS	548,00	61.779,53	
15	ICENE e IELACHS	284,00	32.017,13	1/2 ICENE (142m ²) e 1/2 IELACHS (142m ²)
16	PROEXT	1.961,48	221.130,14	
17	PROAD	5.260,32	593.029,40	
18	PROENS	180,85	20.388,37	
19	PROPPG	1.770,78	199.631,31	
TOTAL		88.210,33	9.944.512,65	

Fonte: UFTM / PROAD (2019).

No caso de imóvel cuja utilização era compartilhada entre todos os cursos/institutos (Geral Acadêmico), o rateio da área foi efetuado na proporção de

1/6 conforme o número desses Institutos. Ressalta-se que a unidade de Iturama não foi utilizada nesse rateio uma vez que se trata de *campus* fora da sede, com utilização de espaço físico específico.

Do mesmo modo, a área dos imóveis administrativos de uso geral (Geral Administrativo) foi rateada na proporção da quantidade de setores que se utilizam daquele espaço.

Quanto ao imóvel utilizado pelos institutos ICTE e ICENE, o rateio da área se deu na proporção de 2/3 e 1/3, respectivamente, considerando que o ICTE possui aulas nos períodos matutino e vespertino, com o uso de laboratórios.

6.2.2 Auxílio financeiro a estudantes

O rateio das despesas com auxílio financeiro a estudantes foi efetuado conforme a destinação do PI e/ou proporcionalmente ao número total de discentes. A maior parte das despesas desse grupo (98,5%) é formada por bolsas de estudo no país (31901801), e o restante (1,4%) corresponde a auxílios para desenvolvimento de estudos e pesquisas (33901804).

O número de discentes foi obtido pela divisão da quantidade de matrículas da graduação pelos dois semestres do ano. No caso das bolsas de estudo, o número de matriculados do CEFORES (246) foi considerado no cálculo, uma vez que seus discentes recebem esse tipo de auxílio. Do montante utilizado nesta NDD, R\$ 215.815,65 foi liquidado no PI destinado à Assistência Estudantil do CEFORES, conforme relatório do Tesouro Gerencial. Assim, esse valor foi atribuído ao CEFORES enquanto o restante foi distribuído proporcionalmente entre as Unidades Acadêmicas, segundo o número de alunos matriculados nos cursos de graduação.

Do mesmo modo, os auxílios para desenvolvimento de estudos e pesquisas foram distribuídos entre os institutos conforme a destinação do PI (R\$ 55.183,55). A esses valores foi somado o montante destinado aos setores administrativos (R\$ 45.009,46), que foi distribuído proporcionalmente ao número de alunos matriculados nos cursos de graduação em 2017.

6.2.3 Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

As despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços a órgãos públicos, executadas por pessoas jurídicas é um dos grupos com maior representatividade das despesas de custeio (12,5%) em 2017, na UFTM. Nesta NDD estão classificadas despesas como energia elétrica, manutenção e conservação de máquinas, de equipamentos e de veículos, locação de imóveis, serviços de telecomunicações, serviços de cópias e reprodução de documentos, entre outros.

No caso dos serviços com locação de imóvel (R\$ 311.785,23), inicialmente, procurou-se identificar as empresas contratadas e as unidades (administrativas e/ou acadêmicas) da Universidade que faziam uso desses imóveis. Em seguida, apurou-se o valor liquidado para cada pessoa jurídica prestadora de serviço de locação, durante o ano de 2017, por meio de relatório emitido pelo Tesouro Gerencial. Dos três imóveis locados (PJ), um deles era utilizado por unidade administrativa (PRORH) e dois eram ocupados por unidades acadêmicas (ICTE e CEFORES). Assim, o rateio do aluguel do imóvel administrativo (R\$225.942,35) foi feito entre todos os servidores, efetivos e temporários/substitutos, da administração, pois a PRORH presta serviços a todos eles. Por outro lado, as despesas com o aluguel dos outros imóveis foram atribuídas exclusivamente ao ICTE (R\$ 64.498,28) e ao CEFORES (21.344,60), por serem estes os usuários dos espaços locados.

As demais despesas dessa NDD, no montante de R\$ 3.179.221,88, foram rateadas segundo o número de servidores (efetivos e temporários) da Universidade.

6.2.4 Outros serviços de terceiros – Pessoa Física

Nesta NDD se classificam as despesas decorrentes de serviços prestados por pessoa física, pagos diretamente a esta. Na UFTM, em 2017, foram realizadas despesas com locações de imóveis (PF), diárias a colaboradores eventuais no país, serviços técnico-profissionais, estagiários, e serviços de seleção e treinamento.

Os gastos com locação de imóveis (PF) correspondem a 58,4% desse grupo de despesas. O rateio entre os setores foi feito de modo semelhante à locação de imóveis – pessoa jurídica: identificou-se, inicialmente, quais eram os contratos de locação (PF) vigentes em 2017. As informações referentes às despesas liquidadas

foram obtidas mediante relatório do Tesouro Gerencial, fornecido pela PROAD/UFTM. Em seguida, levantou-se quais eram os setores que utilizavam esses imóveis e a quais cursos eles se destinavam. De posse dessas informações, foram extraídos alguns dados e estabelecidos os seguintes critérios de rateio:

a) as despesas de locação (PF) referentes aos imóveis utilizados por setores administrativos (almoxarifado, patrimônio, núcleo de atenção ao servidor, departamento de engenharia), no montante de R\$ 403.982,37, foram distribuídas proporcionalmente ao número de servidores da Universidade (incluindo-se os temporários/substitutos);

b) quanto às unidades acadêmicas (Grupo C), essas despesas foram atribuídas aos setores que os utilizam. Nos casos de uso compartilhado, o rateio é feito com base na proporção de alunos dos setores acadêmicos envolvidos; e

c) O restante das despesas de prestação de serviços (PF), no montante de R\$ 675.824,71 foi distribuído proporcionalmente ao número de servidores, incluindo-se os contratados/substitutos.

6.2.5 Demais despesas de custeio

As despesas com entidades representativas de classe (335041), diárias (339014), material de consumo (339030), passagens (339033), obrigações tributárias e contributivas (339047), ressarcimentos e contribuições, demonstradas no Apêndice A, somam R\$ 1.864.534,99, o equivalente a 6,7% do total das despesas de custeio da UFTM em 2017. A distribuição desse saldo se deu proporcionalmente ao número de servidores de cada setor (incluindo os temporários/substitutos).

7. RESULTADOS

Após o processo de seleção e distribuição dos valores das despesas entre as unidades e setores da Universidade, deu-se início à apuração dos resultados da pesquisa, que serão demonstrados neste capítulo.

Segundo a metodologia proposta, as despesas (liquidadas) da Universidade em 2017, assumem uma nova proporção. A distribuição da folha de pessoal, incluindo os benefícios, está demonstrada na Tabela 13.

TABELA 13: Folha de Pessoal e Benefícios da UFTM, em 2017, segundo a metodologia proposta.

UNIDADES ADMINISTRATIVAS								
GRUPO A (indireto)	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		Total Geral	R\$
	SETOR	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE		
PRORH	-	30.556,51	-	15.984,96	77	9.535.681,60	77	9.582.223,07
PROAD	1	249.467,56	-	-	89	9.543.001,00	90	9.792.468,56
PROPLAN	-	-	-	-	10	1.369.860,12	10	1.369.860,12
PROEXT	1	346.802,67	-	-	12	1.336.502,74	13	1.683.305,41
REITORIA	2	592.522,92	-	-	111	13.419.405,35	113	14.011.928,27
TOTAL A	4	1.219.349,67	-	15.984,96	299	35.204.450,81	303	36.439.785,43
UNIDADES ADMINISTRATIVAS								
GRUPO B (direto)	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	Total Geral	R\$
PROACE	1	270.657,65	-	-	34	4.040.268,42	35	4.310.926,07
PROENS	1	260.538,27	-	-	90	10.366.556,81	91	10.627.095,08
TOTAL B	2	531.195,92	-	-	124	14.406.825,23	126	14.938.021,15
UNIDADES ACADÊMICAS								
GRUPO C	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		Total Geral	R\$
	SETOR	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE		
ICENE	68	11.666.846,08	9	570.509,47	19	2.100.445,90	96	14.337.801,45
ICS/ICBN	241	41.358.604,04	22	1.340.401,09	176	23.817.879,37	439	66.516.884,50
ICTE	116	20.065.167,51	10	661.362,65	24	2.530.270,14	150	23.256.800,30
IELACHS	94	16.134.119,29	10	621.698,38	19	1.989.516,54	123	18.745.334,21
ITURAMA	32	5.245.923,04	-	2.204,74	40	4.157.331,57	72	9.405.459,34
CEFORES	30	5.537.141,55	-	-	21	2.391.216,03	51	7.928.357,58
TOTAL C	581	100.007.801,51	51	3.196.176,34	299	36.986.659,55	931	140.190.637,39
A + B + C	587	101.758.347,10	51	3.212.161,30	722	86.597.935,58	1360	191.568.443,98

Fonte: elaborado pela autora.

Sendo as universidades federais prestadoras de serviços públicos, estima-se que os maiores gastos desses órgãos sejam relativos a pessoal. Observa-se, portanto, que mesmo aplicando a metodologia desta pesquisa, esse tipo de despesa ainda representa a maior parte dos gastos da UFTM.

A aplicação da metodologia nas despesas de custeio está demonstrada no Apêndice B, onde se observa a distribuição desse tipo de despesas entre as Unidades Administrativas (Grupo A e Grupo B) e Unidades Acadêmicas (Grupo C). Do montante de R\$ 26.825.877,93, cerca de 85,2% foi distribuído entre os setores das unidades acadêmicas enquanto o restante, 14,8%, foi utilizado pelos setores Administrativos.

Após a apuração dos custos referentes à folha de Pessoal, Benefícios e Custeio, foi feita a consolidação dos saldos das duas tabelas, conforme Apêndice D. Essa totalização antecede o processo de distribuição dos gastos administrativos entre os setores acadêmicos.

As despesas de custeio, somadas à folha de pessoal, perfazem o montante de R\$ 218.394.321,90, distribuídos entre as unidades Administrativas e Acadêmicas. Para se apurar o custo por aluno, os valores administrativos foram atribuídos aos setores acadêmicos, utilizando-se dois critérios:

- a) o saldo do Grupo A (indireto) foi distribuído proporcionalmente ao número de servidores do Grupo C;
- b) o saldo do Grupo B (direto) foi distribuído segundo o número de discentes matriculados do Grupo C.

Essa distribuição está demonstrada na Tabela 14, que totaliza as despesas por instituto/setor.

TABELA 14: Distribuição das despesas de 2017, das Unidades Administrativas para as Unidades Acadêmicas da UFTM, segundo a metodologia proposta.

GRUPO C - UNIDADES ACADÊMICAS	SERVID QTDE	UNID. ACADÊMICAS (R\$)	Servidores (%)	RATEIO A (indireto) R\$	Discentes Matriculados	RATEIO B (direto) R\$	TOTAL (R\$)
ICENE	96	16.682.727,64	10,3	4.051.883,78	711,5	1.825.041,91	22.559.653,33
ICS/ICBN	439	73.869.516,24	47,2	18.528.926,85	1999,5	5.128.842,30	97.527.285,40
ICTE	150	28.064.325,31	16,1	6.331.068,40	1845	4.732.540,16	39.127.933,87
IELACHS	123	21.506.818,84	13,2	5.191.476,09	1185,5	3.040.881,49	29.739.176,42
ITURAMA	72	13.866.896,66	7,7	3.038.912,83	268,5	688.719,26	17.594.528,75
CEFORES	51	9.062.175,52	5,5	2.152.563,26	246	631.005,35	11.845.744,13
TOTAL	931	163.052.460,2231	100,0	39.294.831,21	6.256	16.047.030,47	218.394.321,90

Fonte: elaborado pela autora.

Com todas as despesas atribuídas aos setores acadêmicos, procedeu-se à apuração do custo por aluno, por instituto, considerando-se o número de

matriculados, a duração de cada curso, as matrículas realizadas no ano e o número de concluintes. A aplicação da metodologia está demonstrada no Apêndice E.

A atribuição dos custos a cada curso (coluna g) foi feita proporcionalmente ao número de matriculados de todos os períodos do curso (colunas d e f), considerando o valor total das despesas de cada instituto.

$$\text{Custo (curso)} = \frac{\text{Matriculados (curso 1)} \times \text{R\$ Total Instituto}}{\text{Total matriculados (Instituto 1)}}$$

O custo por aluno matriculado de cada instituto (h) foi obtido pela divisão do total das despesas atribuídas ao instituto (g) pelo total de matriculados de todos os períodos do instituto (d).

Como a duração dos cursos de cada instituto pode ser diferente (a), foi apurada a média ponderada pelo número de vagas para se obter a duração média desses cursos. Com esse resultado, multiplicou-se pelo número de vagas oferecidas de cada curso (i). A partir daí, foi possível calcular o custo por vaga oferecida (j) na situação hipotética de que todas as vagas tenham sido preenchidas e que todos os alunos tenham concluído seus cursos no tempo previsto.

Em seguida, apurou-se o custo por aluno concluinte (l) para o ano de 2017, utilizando-se a seguinte fórmula:

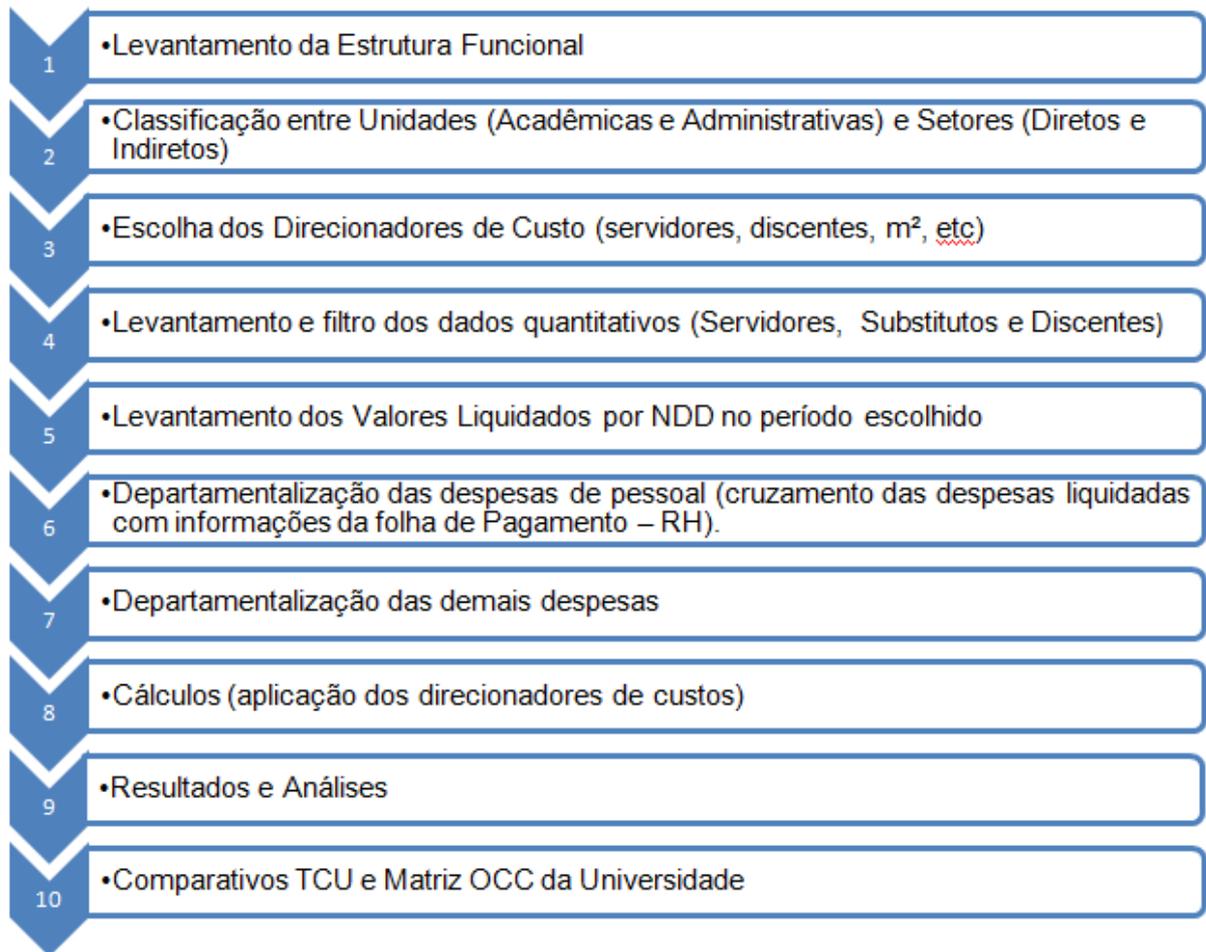
$$\text{Custo Concluinte} = \frac{\text{Custo total de Matriculados do curso 1 (coluna g)}}{\text{n}^\circ \text{ concluintes curso 1 (e)} \times \text{duração média dos cursos do Instituto}}$$

O curso de Licenciatura em Educação do Campo (LECAMPO) não ofereceu vagas em 2017, portanto não foi possível apurar o custo por vaga oferecida e por concluintes. Do mesmo modo, os cursos técnicos em Análises Clínicas e Segurança do Trabalho não ofereceram vagas em 2017, porém, como havia número de concluintes nesse período, foi possível apurar os custos por diplomados.

O *Campus* Universitário de Iturama, criado em 2015, não apresentava, até 2017, nenhum concluinte e, por essa razão, não foi apurado o custo por concluinte para o período pesquisado.

A Figura 2 demonstra o roteiro da metodologia desenvolvida nesta pesquisa:

Figura 2: Roteiro de aplicação da Metodologia desenvolvida



Fonte: Elaborado pela autora.

7.1 ANÁLISE

Da análise dos resultados apurados, tanto para a graduação quanto para os cursos técnicos, foi observado que:

a) quanto maior o número de servidores, maior será o custo atribuído ao instituto, já que as despesas com pessoal e benefícios correspondem a 91,1% das despesas da Universidade. Isso pode ser observado na Tabela 14.

b) quanto maior for a duração do curso, maiores serão os gastos do curso/instituto. Isso porque a Universidade precisa manter toda a estrutura física, profissional e acadêmica durante o curso.

c) quanto maior for o número de concluintes em relação ao número de vagas ofertadas, menor será o custo (por concluinte) atribuído ao curso.

d) possíveis fatores como o não preenchimento das vagas, a evasão e a reprovação tem impacto direto no custo por aluno matriculado e por concluinte. As colunas “b”, “e” e “f” do Apêndice E demonstram esse fato.

e) os cursos/institutos que utilizam laboratórios são mais caros do que aqueles que não os possuem. Alguns cursos necessitam de práticas e pesquisas em laboratórios como complemento para a formação de seus alunos. Para que isso seja possível, a Universidade precisa investir em espaço físico, equipamentos, materiais além de corpo técnico especializado, o que torna o curso mais dispendioso quando comparado aos demais. Por exemplo, os cursos da área da saúde e das engenharias fazem uso regular de laboratórios.

A tabela 15 demonstra a relação entre o custo por vaga e o custo por concluinte.

TABELA 15: Relação entre o custo por vaga e o custo por concluinte, da UFTM, em 2017.

INSTITUTO	VAGAS OFERECIDAS (a)	CONCLUINTE (b)	% (c)	CUSTO (médio ponderado) POR VAGA OFERECIDA (d)	CUSTO (médio ponderado) POR CONCLUINTE (e)	RELAÇÃO CONCLUINTE/VAGA (f)
ICS/ICBN	440	286	65	221.652,92	341.004,49	1,54
ICENE	240	67	28	93.998,56	336.711,24	3,58
IELACHS	300	174	58	99.130,59	170.914,81	1,72
ICTE	364	227	62	107.494,32	172.369,75	1,60
ITURAMA	150	-	-	117.296,86	-	-
CEFORES	145	122	84	81.694,79	97.096,26	1,19
TOTAL	1639	876	-	-	-	-

Fonte: elaborado pela autora.

Depreende-se da Tabela 15 que, no ICS/ICBN, o custo por concluinte está 54% acima do custo estrutural (por vaga) da Universidade em 2017. No caso do ICENE, o custo aproximado por concluinte está 258% acima do custo por vaga. Para o IELACHS e o ICTE, o custo por concluinte era, respectivamente, 72% e 60% do custo estrutural nesse mesmo período. Em relação ao *campus* de Iturama, como os cursos são novos, em 2017 não havia concluinte e, portanto, esse custo não pode ser calculado. Para o CEFORES, o custo por concluinte ultrapassa em 19% o custo estrutural da UFTM no período pesquisado. O fato de não se utilizar toda a estrutura (total de vagas oferecidas) da Universidade onera o custo por concluinte.

8. ANÁLISE COMPARATIVA MATRIZ OCC

A Matriz SESu/ANDIFES foi institucionalizada como instrumento de distribuição anual do orçamento referente a Outros Custeios e Capital, excluindo-se folha de pessoal e benefícios (BRASIL, 2013). O montante a ser distribuído pela Matriz OCC é estabelecido pelo MEC e utiliza como base o Aluno Equivalente de Graduação (AEG) referente ao exercício anterior.

Na UFTM, para o ano de 2017, o valor da Matriz, aprovado em lei orçamentária, foi de R\$ 23.777.065,00. Esse montante correspondia a 49,6% da LOA e a proposta para sua utilização se deu conforme Tabela 16.

TABELA 16: Proposta de utilização da Matriz OCC na UFTM, em 2017

DESCRIÇÃO	CUSTEIO	CAPITAL	TOTAL	PARTICIPAÇÃO (%)
MATRIZ OCC (Contribuições)	36.000,00	-	36.000,00	0,15%
MATRIZ OCC (Funcionamento)	18.392.531,00	50.000,00	18.442.531,00	77,56%
MATRIZ OCC (TI)	1.127.951,00	-	1.127.951,00	4,74%
MATRIZ OCC (Capacitação)	225.000,00	-	225.000,00	0,95%
MATRIZ OCC (Ensino)	2.204.251,00	448.505,00	2.652.756,00	11,16%
MATRIZ OCC (Pesquisa)	637.827,00	250.000,00	887.827,00	3,73%
MATRIZ OCC (Extensão)	405.000,00	-	405.000,00	1,70%
TOTAL	23.028.560,00	748.505,00	23.777.065,00	100%

Fonte: UFTM / PROAD /DOF (2019).

Devido aos bloqueios e cortes que podem ocorrer durante o ano, nem sempre as universidades conseguem utilizar o valor total do seu orçamento. Isso significa que a proposta acima pode ser considerada como o valor máximo da Matriz OCC. Na UFTM, ao longo do exercício de 2017, o orçamento de custeio foi liberado em sua totalidade, porém, o orçamento para as despesas de capital foi limitado a 60% do valor previsto na LOA.

Este capítulo demonstra a análise comparativa entre os valores orçamentários recebidos por meio da Matriz OCC, os custos apurados nesta pesquisa e os custos por AEG.

Como a Matriz OCC exclui a folha de pessoal e benefícios, utilizou-se o total das despesas de custeio detalhadas no Apêndice B. Destaca-se que, no cálculo da presente pesquisa, as despesas de capital não foram consideradas, conforme exposto no item 4.4.3.

A distribuição dos saldos das Unidades Administrativas para as Unidades Acadêmicas se deu utilizando-se dois critérios, de acordo com o apresentado no Capítulo 7, quando todas as despesas de custeio (inclusive pessoal) foram consideradas:

a) o saldo do Grupo A (indireto) foi distribuído proporcionalmente ao número de servidores do Grupo C;

b) o saldo do Grupo B (direto) foi distribuído segundo o número de discentes matriculados do Grupo C.

TABELA 17: Distribuição das despesas de custeio (exceto pessoal e benefícios) de 2017, das Unidades Administrativas para as Unidades Acadêmicas da UFTM.

GRUPO C	SERVIDORES	DESPESA ACADÊMICA	% SERVIDORES	RATEIO GRUPO A	DISCENTES MATRIC	RATEIO GRUPO B	TOTAL
ICENE	96	2.344.926,20	0,10311	294.397,84	711,5	126.128,54	2.765.452,58
ICS/ICBN	439	7.352.631,75	0,47154	1.346.256,81	1999,5	354.453,99	9.053.342,55
ICTE	150	4.807.525,01	0,16112	459.996,63	1845	327.065,57	5.594.587,21
IELACHS	123	2.761.484,63	0,13212	377.197,24	1185,5	210.155,14	3.348.837,00
ITURAMA	72	4.461.437,32	0,07734	220.798,38	268,5	47.597,35	4.729.833,05
CEFORES	51	1.133.817,94	0,05478	156.398,86	246	43.608,74	1.333.825,53
TOTAL C	931	22.861.822,84	1,00	2.855.045,77	6.256	1.109.009,32	26.825.877,93

Fonte: elaborado pela autora.

Como o aluno equivalente se refere apenas à graduação e pós-graduação, as despesas apuradas para o CEFORES (R\$ 1.333.825,53) não serão consideradas tendo em vista se tratar de cursos técnicos, com orçamento próprio por meio da Matriz CONDETUF - Conselho Nacional dos Dirigentes das Escolas Técnicas Vinculadas às Universidades Federais. Dessa forma, o montante de despesas de custeio atribuído aos demais setores acadêmicos corresponde a R\$ 25.492.052,39.

Os valores referentes ao AEG de 2017, que foram utilizados no cálculo da Matriz OCC para 2018, foram extraídos da Resolução nº 30 (UFTM, 2017).

O cálculo proposto neste capítulo está demonstrado no Apêndice F. Nessa tabela, obtém-se o total das despesas de custeio da universidade, referente aos 28 cursos de graduação, distribuídos por setores (institutos e *campus* fora da sede).

O ICS/ICBN possui os cursos com o maior número de discentes matriculados no ano (1999,5), além do maior montante de despesas de custeio (R\$ 9.053.342,55), o que representa o custo de R\$ 4.527,80 por matriculado. Esses institutos também apresentam o maior valor de aluno equivalente de graduação

(5.664). Ao se considerar o montante de despesas de custeio atribuído a esses setores, obtém-se o valor de R\$ 1.598,40 por AEG.

O ICENE apresentou 711,5 alunos matriculados no período e as despesas atribuídas ao setor somavam R\$2.765.452,58, sendo de R\$ 3.886,79 o custo por matriculado. O custo apurado para AEG corresponde a R\$ 1.973,91, referente a 1.401 AEG.

Ao IELACHS foi atribuído o montante de R\$ 3.348.837,00 para os 1.185,5 matriculados, gerando um custo médio de R\$ 2.824,83 por discente do instituto. O AEG do instituto era de 1.528 e o custo apurado foi de R\$ 2.191,65.

O ICTE possuía 1845 matriculados em 2017, com despesas de custeio no montante de R\$ 5.594.587,21 e custo por discente matriculado de R\$ 3.032,30 enquanto o custo do AEG era R\$ 1.516,15 para 3.690 alunos equivalentes.

O número de discentes matriculados no *campus* de Iturama foi de 268,5 e as despesas do período foram de R\$ 4.729.833,05, que corresponde a um custo de R\$ 17.615,77 por matriculado. O valor do AEG era de 679, que resultou em um custo de R\$ 6.955,64. Cabe aqui ressaltar que, por se tratar de cursos novos onde o quadro de discentes ainda não está completo, a tendência natural é que, tanto o número de matriculados quanto o de AEG cresça rapidamente. Portanto, os valores calculados por aluno estão superdimensionados.

Da análise dos números apresentados, observa-se que onde há maior evasão e falta de preenchimento de vagas, o custo médio por AEG é maior e, conseqüentemente, onde há maior preenchimento de vagas, o custo é menor.

Por outro lado, ao se retomar ao uso da Matriz OCC como instrumento de distribuição anual do orçamento referente a Outros Custeios e Capital, supõe-se que esse valor deveria cobrir os custos de custeio e capital da Universidade. É preciso considerar que tem feito parte da LOA valores extra-matriz OCC, e isso reconhece, de certa forma, a insuficiência dos créditos da Matriz OCC. Não são muito claros, porém, os critérios usados para essa distribuição orçamentária.

Extraindo-se o saldo destinado à pesquisa (R\$ 637.827,00) do total da Matriz OCC referente a despesas de custeio (Tabela 16), obtém-se o valor máximo da Matriz OCC para a graduação (R\$ 22.390.733,00). Ao se calcular a proporção desse montante em relação ao total de AEG (12.961) obtém-se o valor médio recebido pela Matriz OCC por AEG, correspondente a R\$ 1.727,55.

Esse mesmo cálculo, utilizando-se o total das despesas de custeio (exceto CEFORES), apuradas pela metodologia desenvolvida nessa pesquisa (R\$ 25.492.052,39), apresenta um valor médio de R\$ 1.966,83, que corresponde ao custo real por aluno equivalente de graduação.

Isso significa que o valor máximo de créditos orçamentários por AEG, recebidos por meio da Matriz OCC, corresponde a R\$ 1.727,55, enquanto o custo médio por AEG, apurado nesta pesquisa para o ano de 2017, corresponde a R\$ 1.966,83, representando um *déficit* de 12% no valor repassado pela Matriz.

9. COMPARATIVO COM O CUSTO DO TCU

Os resultados dos indicadores da Decisão TCU nº 408/2002 são demonstrados anualmente no Relatório de Gestão da Universidade. Segundo sua metodologia, o TCU propõe a apuração do custo corrente de duas formas: incluindo o HU ou sem esse tipo de despesas. O cálculo que inclui o hospital acrescenta 35% de suas despesas. Como esta pesquisa não considera o orçamento do Hospital de Clínicas, o comparativo proposto neste capítulo utilizará o custo corrente apenas da Universidade.

Para o exercício de 2017, o custo corrente por aluno equivalente (sem o HU) da UFTM apresentou o valor de R\$ 20.721,93. Esse cálculo leva em consideração o total das despesas correntes da Universidade reduzido dos seguintes itens:

- a) Aposentadorias e Reformas;
- b) Pensões;
- c) Sentenças Judiciais;
- d) Despesas com Pessoal Cedido (Docentes e Técnico-Administrativos); e
- e) Despesas com Afastamentos no País/Exterior (Docentes e Técnico-Administrativos);

Destaca-se que esse custo corrente leva em consideração as despesas com professores substitutos e visitantes, funcionários terceirizados e servidores em atividades que não se relacionam diretamente com as atividades-fim da universidade.

Apuradas as despesas correntes totais, esse valor é dividido pelo número total de alunos equivalentes. Ressalta-se aqui a utilização de aluno equivalente de graduação, o número de alunos em tempo integral de pós-graduação e residência médica. O aluno equivalente de graduação resulta da aplicação de pesos atribuídos pelo MEC aos estudantes de diferentes áreas de graduação.

Trata-se, portanto, de um cálculo relativamente amplo e menos específico quando comparado ao cálculo proposto nesta pesquisa. Isso porque a metodologia desenvolvida apresenta direcionadores de custo para as áreas administrativas e são mais apropriados para a UFTM, uma vez que considera o número de alunos e também de servidores. Além disso, ao se excluir, neste estudo, as despesas atribuídas à pesquisa e à pós-graduação, permite-se apurar um custo mais aproximado ao ensino de graduação da universidade.

Apesar de não se levar em consideração as despesas atribuídas à pesquisa e à pós-graduação, os docentes dessa área são os mesmos da graduação e ofertam disciplinas para esse nível de ensino, já que a UFTM não contrata docentes específicos para a pós-graduação, ou seja, os docentes da graduação podem ser ao mesmo tempo, docentes da pós-graduação. Como consequência, o custo apurado para alunos de graduação, pode incluir, em parte, a parcela de dedicação do pessoal docente aos cursos de pós-graduação.

Em que pese a impossibilidade, no momento, de se apurar o custo por aluno, por curso de graduação por meio da metodologia desenvolvida, supõe-se que o cálculo realizado por instituto/setor seja algo menos genérico e mais aprimorado do que o cálculo geral apurado pelo indicador do TCU. Como consequência dessa especificidade, o novo indicador apresentaria condições de ser utilizado como ferramenta adicional no acompanhamento do desempenho da Universidade em relação à graduação, e como subsídio para ações de melhoria e decisões estratégicas e operacionais na universidade.

O custo corrente sem HU por aluno equivalente, apurado pelo indicador de desempenho do TCU, corresponde a R\$ 20.721,93 para o ano de 2017 (UFTM, 2018). A metodologia proposta nesta pesquisa apresenta um custo (graduação) de R\$ 34.367,48, obtida pela razão entre o valor total das despesas de graduação da UFTM (R\$ 206.548.577,77) e o número total de alunos matriculados na graduação (6010). A variação entre os dois resultados corresponde a, aproximadamente, 60%. Ressalta-se que a apuração do número de alunos dessas duas metodologias é diferente, uma vez que o TCU considera pesos diferentes para os cursos e inclui a pós-graduação em seu cálculo.

Dessa forma, observa-se a importância de informações mais apuradas quando se busca aperfeiçoar a eficiência, eficácia e economicidade da gestão dos recursos públicos.

10. PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

O objetivo desta pesquisa é propor uma metodologia para se apurar o custo por aluno de graduação e dos cursos técnicos da UFTM, e aplicá-la, inicialmente, ao exercício de 2017. O produto obtido nesse estudo (metodologia) gera um novo produto (relatório de custos), que pode ser utilizado como ferramenta para a gestão dos recursos públicos e para a tomada de decisões.

Sob essa perspectiva, propõe-se à UFTM as seguintes ações:

- a) normatizar a adoção da metodologia proposta, no âmbito da instituição;
- b) definir critérios intersetoriais para a obtenção dos dados necessários ao cálculo;
- c) definir o setor responsável pela execução da metodologia;
- d) utilizar a metodologia a cada exercício para que se possa traçar um comparativo e uma evolução histórica dos resultados;
- e) instituir um comitê/comissão que fique responsável por acompanhar os resultados e deliberar ações para que as causas de grandes variações entre o custo por vaga, por matriculado, e por concluinte, sejam mitigadas. Além disso, esse comitê deve avaliar se as ações implantadas foram positivas ou se devem ser substituídas;
- f) publicar os resultados anualmente, prezando pela transparência, e propiciando oportunidade de *benchmarking* para as outras instituições.

Não há meios de se gerenciar o que é desconhecido. A disponibilização de uma metodologia capaz de medir e apresentar o desempenho de determinada ação cria a possibilidade de a gestão buscar formas de melhorar seus índices de eficiência, eficácia e efetividade, além de evidenciar a necessidade de práticas cada vez mais sustentáveis na administração pública.

Essa metodologia pode ser utilizada como um instrumento gerencial interno, contribuindo para reduzir ou prevenir assimetrias na aplicação de recursos entre diferentes unidades, ao longo do tempo.

11. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conhecendo a necessidade e a importância de informações sobre custos para a administração pública, esta pesquisa teve como objetivo desenvolver uma metodologia para se apurar o custo por aluno (graduação e técnico) da UFTM, com possibilidade de utilização por outras universidades federais.

O levantamento foi feito a partir de dados obtidos na própria Universidade. Esses dados foram levantados, agrupados, filtrados e analisados segundo suas características específicas. Em seguida procedeu-se aos cálculos e seus detalhamentos. Os resultados foram obtidos mediante a aplicação de direcionadores de custo (servidores, alunos) para os setores acadêmicos e administrativos da Universidade, de acordo com as características do serviço prestado para cada setor. Em seguida, desenvolveu-se uma análise crítica dos resultados encontrados. Foram feitas duas análises comparativas em relação aos valores apurados nesta pesquisa: a) valores orçamentários destinados à UFTM pela Matriz OCC; e b) indicador de desempenho do TCU: custo corrente por aluno equivalente. Finalmente, foram sugeridas algumas propostas com o objetivo de aprimorar as práticas de gestão da Universidade, com foco na aferição do gasto público como subsídio para a tomada de decisões.

A contribuição acadêmica desta pesquisa se dá no sentido de estimular o debate sobre o assunto, visto se tratar de tema controverso na literatura, abrindo espaço para pesquisas futuras. Este estudo também contribui para a prática profissional, oferecendo aos gestores públicos uma metodologia capaz de gerar subsídio para a tomada de decisões estratégicas do órgão.

Como limitações, a pesquisa apresenta os seguintes aspectos: i) são considerados apenas os gastos orçamentários, sem se levar em consideração o desgaste (depreciação/amortização) sofrido pelos ativos da instituição em decorrência de seu uso; ii) as despesas com investimentos não foram consideradas: como a UFTM é uma instituição em expansão, o custo desse tipo de despesa é de difícil apuração. Além disso, a necessidade real do órgão é limitada atualmente pela restrição orçamentária imposta pelo modelo econômico do país; iii) apuração de custos por unidade acadêmica (Institutos, *Campus* fora da sede e Instituto Técnico) e não por curso: por não ter sido implantado sistema de custeio, a atribuição das despesas aos cursos da UFTM não se mostrou viável à época da pesquisa. Porém,

a mesma metodologia poderia ser aplicada por curso, caso se tivesse segurança de atribuição dos elementos de despesa aos mesmos; iv) as despesas com a pós-graduação não são consideradas na metodologia proposta; v) o cálculo efetuado limita-se a um único ano: melhor seria a análise em série.

Para pesquisas futuras, sugere-se a criação de metodologia para se apurar o custo dos alunos da área de pós-graduação, bem como o desenvolvimento de metodologia para apuração de custos que inclua os Hospitais Universitários, considerando as especificidades desse setor. Por ser hospital de ensino, naturalmente o HU é mais caro que hospitais meramente de assistência, porém, em contrapartida contribuem com o país por meio de pesquisas desenvolvidas e com a formação e o trabalho de discentes de internato, residentes e pós-graduandos na área de saúde, além de ser campo de estágio e pesquisa para discentes de outras áreas.

Espera-se que a metodologia desenvolvida contribua com as universidades, sob uma perspectiva gerencial, e que forneça subsídios para que os gestores possam refletir sobre a sustentabilidade desses órgãos, além de melhor gerenciar os recursos discricionários da instituição.

REFERÊNCIAS

- ALVES, E. S. **Um estudo sobre a alocação interna dos recursos orçamentários nas Universidades Federais brasileiras**. 2016. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Estudos Interdisciplinares Sobre a Universidade) – Universidade Federal da Bahia, Instituto de Humanidades, Artes e Ciências Professor Milton Santos, Bahia.
- AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: Eficiência? 2004. **Avaliação - Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 9, n. 2, 11. Disponível em: <<http://periodicos.uniso.br/ojs/index.php/avaliacao/article/view/1272>>. Acesso em 28 mai. 2018.
- AMARAL, N. A. L.; BORGERT, A.; BOLFE, C.; VICENTE, E. R. F. O sistema de custos do Governo Federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 2, p. 23-39, 2014. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/32180/i/pt-br>>. Acesso em 11 ago.2018.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DIRIGENTES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR – ANDIFES. **Universidades Federais – Patrimônio da Sociedade Brasileira**. Disponível em: <www.andifes.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Andifes-VERSAO-DOWNLOAD-REDES-SOCIAIS-E-WHATSAPP.pdf>. Acesso em 04 jun.2018.
- BARBOSA, G. C.; FREIRE, F. S.; CRISÓSTOMO, V. L. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior**, Sorocaba, SP, v. 16, n. 2, p. 317-344, jul. 2011. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/aval/v16n2/a05v16n2.pdf>. Acesso em 30 mai.2018.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T 16.11: Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf>. Acesso em: 16 abr.2018.
- _____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: texto consolidado até a Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017. Brasília, DF: Senado, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21abr. 2018.
- _____. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- _____. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, DF, 24dez. 1986. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

_____. **Estatuto da Universidade Federal do Triângulo Mineiro**. Uberaba: ME, 2013. Disponível em: <<https://sistemas.uftm.edu.br/integrado/sistemas/pub/publicacao.html?secao=27&publicacao=46>>. Acesso em: 17 abr.2019.

_____. **Guia Rápido do SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília: MF, STN, 2017. Disponível em: <<https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/grsic>>. Acesso em 26 mai. 2018.

_____. **Lei 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. Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm >. Acesso em: 02 abr. 2018.

_____. **Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 02 abr. 2018.

_____. **Lei nº 13.414, de 10 de janeiro de 2017 (LOA 2017)**. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2017. Brasília, DF, 11 jan. 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa>>. Acesso em: 02 jul. 2018.

_____. **Lei nº 13.473, de 08 de agosto de 2017**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2018 e dá outras providências. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13473.htm>. Acesso em: 25 mai. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. Brasília: MF, STN, 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Manual Técnico do Orçamento Federal**. Brasília: MP, SOF, 2019.

_____. Ministério da Educação. **Portaria nº 651/ 2013**. Institucionaliza, no âmbito do Ministério da Educação, a Matriz de Orçamento de Outros Custeio e Capital – Matriz OCC, como instrumento de distribuição anual dos recursos destinados às Universidades Federais. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/07/2013&jornal=1&pagina=10&totalArquivos=112>>. Acesso em: 06jun. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**, 8º edição. Brasília: MF, STN, 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 406/2011**, alterada pela Portaria 828/2011. Conferem à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério

da Fazenda (MF) a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 22 jun. 2011. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406_2011.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

_____. Senado Federal. Orçamento Federal. **Glossário**. Brasília: SF, 2019. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario>>. Acesso em: 28 mar 2019.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.078/2004**. Segunda Câmara. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERADO_TC-43154.pdf>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1.043/2006**. Plenário. Relator: Guilherme Palmeira. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Processos.faces?>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.167/ 2006** – Plenário. Relator: Ubiratan Aguiar. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Processos.faces?>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

_____. Tribunal De Contas da União. **Decisão TCU n.º 408/2002** – Plenário. Relator: Iram Saraiva. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Processos.faces?>>. Acesso em: 9 mai. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa TCU nº 63/2010**. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Disponível em: <www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>. Acesso em: 22 ago.2018.

_____. Tribunal de Contas da União. **Portaria nº 65/2018**. Dispõe sobre as orientações para a elaboração do relatório de gestão, rol de responsáveis, demais relatórios, pareceres, declarações e informações suplementares para a prestação de contas referentes ao exercício de 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F61E310210161E6CD5C624005>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

CAMPAGNONI, M; NETO, O. A. P. A evolução dos indicadores de custo por aluno na Universidade Federal de Santa Catarina de 2002 a 2012 conforme metodologia do TCU. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 2, 2015.

CARDOSO JUNIOR, J. C.; CUNHA, A. S. (Org). **Planejamento e Avaliação de Políticas Públicas**. Brasília: Ipea, 2015. V. 1. 475 p. Disponível em:

<<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3521/1/Planejamento%20e%20avalia%C3%A7%C3%A3o%20de%20pol%C3%ADticas%20p%C3%ABlicas.pdf>>. Acesso em: 25 abr.2018.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; DA SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Education, 2012.

CHIAU, A. V.; PANUCCI-FILHO, L. Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise comparativa entre duas Universidades Federais do Sul do Brasil. REICE. **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación** [en línea] 2014, 12 (Enero-). Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=55129541004>>. Acesso em: 13 jun. 2018

COSTA, B. S.; RAUPP, F. M; DIAS, J. S. Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados Brasileiros face à realidade de implantação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017. Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CBC, 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4327/4327>>. Acesso em: 21 abr.2018.

DUTRA, R.G. **Custos: Uma Abordagem Prática**. São Paulo. Atlas, 2010.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M. Origem e Teor da Produção do Conhecimento a partir de Teses e Dissertações Nacionais sobre Custos no Setor Público. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, [S.l.], v. 21, n. 69, ago. 2016. ISSN 2236-5710. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/60047/61865>>. Acesso em: 27 Mai. 2018. doi: <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v21n69.60047>.

ELIAS, I.J.V. Evolução da Legislação para apuração de custos no Governo Federal: a Contabilidade de Custos como aliada da Administração Pública Gerencial. In: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 3., 2017. Brasília. **Anais...** Brasília: 2017. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/viewFile/6081/1596>> Acesso em: 11 abr. 2018.

FERNANDES, J. C. C. O Uso da Informação de Custos na busca pela Excelência da Gestão Pública. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., 2011, Brasília. **Anais...** Painel 18/065, Brasília, DF: 2011. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/662>>. Acesso em 21 ago. 2018.

FERREIRA, J. B.; PETRI, S. M. **Métodos de custeio na administração pública: estudo de caso na Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC)**. REAVI. Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí. Disponível em: <<http://www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/view/10789/8364>>. Acesso em: 16 jun.2019.

FERREIRA, M. C.; SANTOS, W. J. L.; PESSANHA, J. F. M. Avaliação do Ensino Superior: análise dos indicadores instituídos pelo TCU para as IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.

18, n. 1, p. 104-124, jan.-abr. 2013. ISSN 1984-3291. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5889/4263>> Acesso em 28 mai. 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, Jun 1995. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901995000300004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 21 Ago. 2018. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75901995000300004>.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GRUPO DE CONTATO – Tribunal de Contas da União (TCU); Secretaria da Educação Superior (SESu/MEC); Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão**: Decisão TCU nº 408/2002 – Plenário e Acórdãos nº 1.043/2006 e nº 2.167/2006 – Plenário. Versão revisada em janeiro/2009. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. (Orgs.). **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal**: uma política de Estado. Rio de Janeiro: FGV, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/7725>>. Acesso em 13 jun.2018.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA - INEP. **Sinopse Estatística da Educação Superior** 2016. Brasília: Inep, 2017. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/basica-censo-escolar-sinopse-sinopse>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

LENZA, P. **Direito Constitucional Esquemático**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LIMA, L. A. M.; CUNHA, G. R. Gestão de Custos e Performance Empresarial: a visão dos gestores de instituições de ensino superior. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, v. 9, p. 21-44, 2016.

LÜDKE, M; ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em Educação: abordagens qualitativas**. 2. ed. Rio de Janeiro: E.P.U., 2015.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul. 2010. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241016588003>>. Acesso em: 16 mai. 2018.

MAGALHÃES, E. A.; SILVEIRA, S. F. R.; MAGALHÃES, E. M.; WAKIM, V.R. **Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Uma Análise das Metodologias de Apuração do Custo por Aluno.** Encontro de Administração Pública e Governança, nov. 2006. Disponível em: <www.anpad.org.br/admin/pdf/ENAPG262.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

MAGALHÃES et al. Custo do Ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-666, jun. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6940/5507>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada.** 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro.** 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOURA, J. F. M. **O sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras.** 2003. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_031.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2018.

NAKAGAWA, M. **Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, C. L. Um apanhado teórico conceitual sobre a pesquisa qualitativa: tipos, técnicas e características. **Revista Travessias**, Cascavel, v.2, n. 3, p. 1-16, 2008. Disponível em: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/travessias/article/view/3122/2459>>. Acesso em 25 jun. 2018.

PADOVEZE, C. L.; TAKAMURA JUNIOR, F.K. **Custos e Preços de Serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PATRÍCIO, L.O. **Nota Técnica MEC/SE nº 4/2018: Apuração do custo das Universidades Federais e sua relação com os respectivos quantitativos de alunos.** Disponível em: <http://forplad.andifes.org.br/sites/default/files/forplad/comissaoplanejamento/NT_04-2018_e_anexos_-_apura%C3%A7%C3%A3o_do_custo_das_universidades.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2019.

PETER, M. G. A *et al.* Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing. **Anais da XXVII Reunião Anual da ANPAD**, São Paulo, 2003.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

QUEIROZ, I. A. S.; DORNELLES, O. M.; MARTINS, M. R.; FERREIRA, A. C.S. Adequação dos indicadores de desempenho adotados pelo Tribunal de Contas da União para avaliação da gestão das Instituições Federais de Ensino Superior na Região Sudeste do Brasil. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, 13., 2013, Buenos Aires. **Anais...** Buenos Aires: UFSC, 2013. P. 1-18.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em 22 ago.2018.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em 05 mai. 2018.

SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; COSTA, P. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n.2, p. 243-60, 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6536/5120>>. Acesso em 29 mai. 2018.

SOARES, C. S.; ROSA, F. S. O comportamento dos Sistemas de Custos nos setores público e privado: análise de um fragmento da literatura com estudos teóricos e empíricos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CBC. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4256/4256>> Acesso em: 21 abr.2018.

SOARES, T. C.; MAZON, G.; MELO, P. A. Custo por aluno: Uma comparação entre UFSC e Unisul. **Revista de Contabilidade**. UFBA, Salvador-Ba, v. 4, n. 1, p. 84-91, janeiro-abril 2010. Disponível em: <<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/3983/3356>> Acesso em: 11jun.2018.

SOARES, T.C.; MAZON, G; SOARES, A. N. Comparação internacional entre custos universitários. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, v. 4, p. 74-88, 2011. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2011v4n2p74>>. Acesso em: 19 ago.2018

SOUZA, A. A.; DUQUE, F. S. L.; TERRA, A. C. L.; OLIVEIRA, L. F. O custo do ensino de graduação e pós-graduação em instituições de ensino superior. In:

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CBC, 2011. Disponível em:
<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/553/553>>. Acesso em: 19 ago 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIÂNGULO MINEIRO (UFTM). **Relatório de Gestão da UFTM do exercício de 2017**. 2018. Disponível em:
<https://sistemas.uftm.edu.br/integrado/sistemas/pub/publicacao.html?secao=45&publicacao=35>. Acesso em 17 abr. 2019.

_____. **Resolução nº 30, de 18 de dezembro de 2017, da Reitora da UFTM**. Dispõe sobre os critérios de distribuição orçamentária aos Institutos Acadêmicos e ao *Campus* Universitário de Iturama da Universidade Federal do Triângulo Mineiro para o ano de 2018. 2017. Disponível em:
<<http://uftm.edu.br/proplan/regulamentacao-e-normatizacao/resolucoes/resolucoes-do-reitor>>. Acesso em 24 abr.2019.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no Serviço Público. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. **Anais...** São Paulo, 2004. (Demandas Sociais Emergentes e Pesquisa Contábil). Disponível em:
<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=187>. Acesso em: 18 abr.2018.

APÊNDICE A – Saldo e representatividade das despesas de Custeio da UO UFTM, por Natureza de Despesa Detalhada, em 2017.

NDD	DESCRIÇÃO	TOTAL	ACUMU- LADO	%
33504108	Entidades representativas de classe	31.344,12	31.344,12	0,11
33901414	Diárias no país	295.418,62		
33901416	Diárias no exterior	13.739,14	309.157,76	1,11
33901801	Bolsas de estudo no país	6.904.383,51		
33901804	Auxílios para desenv. De estudos e pesquisas	100.193,01	7.004.576,52	25,23
33903001	Combustíveis e lubrificantes automotivos	130.758,21		
33903004	Gás e outros materiais engarrafados	6.917,19		
33903006	Alimentos para animais	37.622,23		
33903007	Gêneros de alimentação	4.025,41		
33903008	Animais para pesquisa e abate	4.000,00		
33903010	Material odontológico	230,00		
33903011	Material químico	42.806,54		
33903012	Material de coudelaria ou de uso zootécnico	20.444,30		
33903014	Material educativo e esportivo	36.851,55		
33903015	Material p/ festividades e homenagens	46,00		
33903016	Material de expediente	15.080,89		
33903017	Material de tic - material de consumo	18.446,83		
33903019	Material de acondicionamento e embalagem	3.504,93		
33903020	Material de cama, mesa e banho	516,10		
33903021	Material de copa e cozinha	2.327,24		
33903022	Material de limpeza e prod. De higienização	119.867,64		
33903023	Uniformes, tecidos e aviamentos	27,75	1.198.894,29	4,32
33903024	Material p/ manut. de bens imóveis/instalações	338.362,85		
33903025	Material p/ manutenção de bens móveis	52.795,42		
33903026	Material elétrico e eletrônico	12.761,57		
33903028	Material de proteção e segurança	7.569,76		
33903029	Material p/ áudio, vídeo e foto	-		
33903030	Material para comunicações	2.217,00		
33903031	Sementes, mudas de plantas e insumos	3.154,12		
33903035	Material laboratorial	79.801,76		
33903036	Material hospitalar	107.816,15		
33903039	Material p/ manutenção de veículos	28.330,58		
33903040	Material biológico	7.388,48		
33903041	Material p/ utilização em gráfica	13.600,00		
33903042	Ferramentas	84.928,99		
33903043	Material p/ reabilitação profissional	2.235,30		
33903044	Material de sinalização visual e outros	7.449,50		
33903059	Material para divulgação	7.010,00		
33903301	Passagens para o país	101.435,17	107.376,94	0,39
33903302	Passagens para o exterior	5.941,77		
33903602	Diárias a colaboradores eventuais no país	25.333,00		
33903606	Serviços técnicos profissionais	12.000,00		
33903607	Estagiários	535.599,74	1.626.286,68	5,86
33903615	Locação de imóveis	950.461,97		
33903628	Serviço de seleção e treinamento	102.891,97		
33903701	Apoio administrativo, técnico e operacional	5.740.068,68		
33903702	Limpeza e conservação	3.204.145,81		
33903703	Vigilância ostensiva	2.608.938,20	13.779.752,90	49,63
33903704	Manutenção e conservação de bens imóveis	1.954.742,04		
33903705	Serviços de copa e cozinha	27.421,05		

33903708	Apoio administrativo - menores-aprendizes	244.437,12		
33903901	Assinaturas de periódicos e anuidades	35.638,29		
33903902	Condomínios	55.579,10		
33903903	Comissões e corretagens	7,00		
33903905	Serviços técnicos profissionais	205,00		
33903908	Manutenção de software	73.194,80		
33903910	Locação de imóveis	311.785,23		
33903914	Locação bens mov. Out. naturezas e intangíveis	15.318,50		
33903916	Manutenção e conserva. De bens imóveis	39.939,76		
33903917	Manut. E conserv. De maquinas e equipamentos	647.456,41		
33903919	Manutenção e conserv. De veículos	57.933,98		
33903920	Manut. e cons.de bens móveis de outras naturezas	2.530,00		
33903925	Taxa de administração	8.261,73		
33903936	Multas indedutíveis	8.315,76	3.491.007,11	12,57
33903937	Juros	2.624,36		
33903943	Serviços de energia elétrica	1.475.110,60		
33903944	Serviços de água e esgoto	92.504,26		
33903947	Serviços de comunicação em geral	16.362,64		
33903948	Serviço de seleção e treinamento	35.095,40		
33903957	Serviços técnicos profissionais de t.i.	5.350,00		
33903958	Serviços de telecomunicações	203.633,24		
33903963	Serviços gráficos e editoriais	7.800,00		
33903966	Serviços judiciários	81,77		
33903969	Seguros em geral	36.354,78		
33903974	Fretes e transportes de encomendas	800,00		
33903978	Limpeza e conservação	48.685,72		
33903979	Serv. De apoio Amin., técnico e operacional	31.215,22		
33903983	Serviços de copias e reprodução de documentos	216.062,54		
33903950	Periódicos	63.161,02		
33904702	Imposto s/ prop. Predial e territorial urbana- IPTU	7.423,95		
33904710	Taxas	51.734,26		
33904716	Juros	247,50	72.153,21	0,26
33904722	Contribuição p/ custeio de iluminação pública	10.961,45		
33904727	Multas indedutíveis	1.786,05		
33909236	Outros serviços de terceiros - pessoa física	48.598,84	48.598,84	0,18
33909239	Outros serviços de terceiros - Pessoa Jurídica	3.767,15	3.767,15	0,01
33909292	Material de consumo	715,00	715,00	0,00
33909302	Restituições	56.529,86	56.529,86	0,20
33909314	Ressarcimento de passagens e desp.c/locomoção	23.399,44	23.399,44	0,08
33913904	Marcas, patentes e direitos autorais	1.426,00	4.442,00	0,02
33913922	Exposições, congressos e conferencias	3.016,00		
33914718	Contrib. previdenciárias - serviços de terceiros	2.491,34	8.156,38	0,03
33914727	Multas indedutíveis	5.665,04		
TOTAL CUSTEIO		27.766.158,20	27.766.158,20	100,00

APÊNDICE B: Despesas de Custeio da UFTM, em 2017, segundo a metodologia desenvolvida.

UNIDADES ADMINISTRATIVAS													
GRUPO A (indireto)	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		SERVIDORES		Área		DESPESA TOTAL		
	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	Total	R\$	m²	R\$			
PRORH	-	-	-	-	77	346.254,95	77	346.254,95	1.313,94	148.128,83	494.383,78		
PROAD	1	4.496,82	-	-	89	400.216,76	90	404.713,57	6.234,22	702.823,35	1.107.536,92		
PROPLAN	-	-	-	-	10	44.968,17	10	44.968,17	973,90	109.793,95	154.762,13		
PROEXT	1	4.496,82	-	-	12	53.961,81	13	58.458,63	2.935,38	330.924,09	389.382,72		
REITORIA	2	8.993,63	-	-	111	499.146,74	113	508.140,38	1.781,50	200.839,85	708.980,22		
TOTAL A	4	17.987,27	-	-	299	1.344.548,43	303	1.362.535,70	13.238,94	1.492.510,08	2.855.045,77		
GRUPO B (dir)	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	Total Geral	R\$	QTDE	R\$			
PROACE	1	4.496,82	-	-	34	152.891,79	35	157.388,61	2.315,23	261.010,97	418.399,58		
PROENS	1	4.496,82	-	-	90	404.713,57	91	409.210,39	2.496,08	281.399,34	690.609,74		
TOTAL B	2	8.993,63	-	-	124	557.605,37	126	566.599,00	4.811,32	542.410,31	1.109.009,32		
UNIDADES ACADÊMICAS													
GRUPO C	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		SERVIDORES		Área		AUXÍLIOS -DISCENTES		DESPESA TOTAL
	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	Total	R\$	m²	R\$	MATRICULADOS	R\$	
ICENE	68	317.015,81	9	41.957,97	19	88.577,95	96	447.551,73	9.697,88	1.093.304,38	711,5	804.070,09	2.344.926,20
ICS/ICBN	241	1.195.179,02	22	110.785,94	176	860.797,23	439	2.166.762,19	25.961,53	2.926.808,64	1999,5	2.259.060,92	7.352.631,75
ICTE	116	571.509,50	10	49.268,06	24	118.243,34	150	739.020,90	17.600,24	1.984.187,40	1845	2.084.316,71	4.807.525,01
IELACHS	94	562.625,56	10	59.853,78	19	113.722,19	123	736.201,53	6.088,51	686.396,16	1185,5	1.338.886,94	2.761.484,63
ITURAMA	32	143.898,16	-	-	40	179.872,70	72	323.770,86	-	3.835.240,25	268,5	302.426,21	4.461.437,32
CEFORES	30	184.203,25	-	-	21	128.942,28	51	313.145,53	5.365,23	604.856,75	246	215.815,65	1.133.817,94
TOTAL C	581	2.974.431,30	51	261.865,76	299	1.490.155,69	931	4.726.452,75	64.713,3945	11.130.793,57	6256	7.004.576,52	22.861.822,84
A + B + C	587	3.001.412,21	51	261.865,76	722	3.392.309,49	1360	6.655.587,45	82.763,65	13.165.713,96			26.825.877,93

Fonte: elaborado pela autora.

APÊNDICE C: Despesas de Pessoal, em 2017, segundo a metodologia proposta.

UNIDADES ADMINISTRATIVAS

GRUPO A (indireto)	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		Total Geral	R\$
	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$		
PRORH	0	30.556,51	0	15.984,96	77	9.535.681,60	77	9.582.223,07
PROAD	1	249.467,56	0	-	89	9.543.001,00	90	9.792.468,56
PROPLAN	0	-	0	-	10	1.369.860,12	10	1.369.860,12
PROEXT	1	346.802,67	0	-	12	1.336.502,74	13	1.683.305,41
REITORIA	2	592.522,92	0	-	111	13.419.405,35	113	14.011.928,27
TOTAL - GRUPO A	4	1.219.349,67	0	15.984,96	299	35.204.450,81	303	36.439.785,43
GRUPO B (dir)	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	Total Geral	R\$
PROACE	1	270.657,65	0	-	34	4.040.268,42	35	4.310.926,07
PROENS	1	260.538,27	0	-	90	10.366.556,81	91	10.627.095,08
TOTAL - GRUPO B	2	531.195,92	0	-	124	14.406.825,23	126	14.938.021,15

UNIDADES ACADÊMICAS

GRUPO C	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		Total Geral	R\$
	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$		
ICBN	53	11.365.857,08	2	121.392,61	59	7.281.317,78	114	18.768.567,47
ICENE	68	11.666.846,08	9	570.509,47	19	2.100.445,90	96	14.337.801,45
ICS	188	29.992.746,96	20	1.219.008,48	117	16.536.561,59	325	47.748.317,03
ICTE	116	20.065.167,51	10	661.362,65	24	2.530.270,14	150	23.256.800,30
IELACHS	94	16.134.119,29	10	621.698,38	19	1.989.516,54	123	18.745.334,21
ITURAMA	32	5.245.923,04	0	2.204,74	40	4.157.331,57	72	9.405.459,34
CEFORES	30	5.537.141,55	0	-	21	2.391.216,03	51	7.928.357,58
TOTAL - GRUPO C	581	100.007.801,50	51	3.196.176,34	299	36.986.659,55	931	140.190.637,39
A + B + C =	587	101.758.347,09	51	3.212.161,30	722	86.597.935,58	1360	191.568.443,98

Fonte: elaborado pela autora.

APÊNDICE D: Despesas de Pessoal e Custeio da UFTM, em 2017, segundo a metodologia proposta

UNIDADES ADMINISTRATIVAS											
GRUPO A (indireto)	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		SERVIDORES		Área		TOTAL GRUPO A
	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	Total	R\$	m ²	R\$	
PRORH	-	30.556,51	-	15.984,96	77	9.881.936,55	77	9.928.478,02	1313,94	148.128,83	10.076.606,85
PROAD	1	253.964,38	-	-	89	9.943.217,75	90	10.197.182,13	6234,22	702.823,35	10.900.005,48
PROPLAN	-	-	-	-	10	1.414.828,30	10	1.414.828,30	973,90	109.793,95	1.524.622,25
PROEXT	1	351.299,49	-	-	12	1.390.464,55	13	1.741.764,04	2935,38	330.924,09	2.072.688,13
REITORIA	2	601.516,56	-	-	111	13.918.552,09	113	14.520.068,65	1781,50	200.839,85	14.720.908,50
TOTAL A	4	1.237.336,94	0	15.984,96	299	36.548.999,24	303	37.802.321,13	13238,94	1.492.510,08	39.294.831,21
GRUPO B (direto)	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	R\$	QTDE	R\$	TOTAL GRUPO B	
PROACE	1	275.154,47	-	-	34	4.193.160,21	35	4.468.314,68	2315,23	261.010,97	4.729.325,65
PROENS	1	265.035,09	-	-	90	10.771.270,38	91	11.036.305,47	2496,08	281.399,34	11.317.704,82
TOTAL B	2	540.189,56	-	-	124	14.964.430,60	126	15.504.620,15	4811,32	542.410,31	16.047.030,47
UNIDADES ACADÊMICAS											
GRUPO C	DOCENTES		DOC. TEMP.		TÉCN. ADM.		SERVIDORES		Área		TOTAL PARCIAL GRUPO C
	QTDE	R\$	QTDE	R\$	QTDE	R\$	Total	R\$	m ²	R\$	
ICENE	68	11.983.861,89	9	612.467,45	19	2.189.023,84	96	14.785.353,18	9697,88497	1.093.304,38	15.878.657,56
ICS / ICBN	241	42.553.783,05	22	1.451.187,03	176	24.678.676,61	439	68.683.646,69	25961,52920	2.926.808,63	71.610.455,32
ICTE	116	20.636.677,00	10	710.630,71	24	2.648.513,49	150	23.995.821,20	17600,24160	1.984.187,40	25.980.008,60
IELACHS	94	16.696.744,85	10	681.552,17	19	2.103.238,73	123	19.481.535,74	6088,50630	686.396,16	20.167.931,90
ITURAMA	32	5.389.821,19	-	2.204,74	40	4.337.204,27	72	9.729.230,20	-	3.835.240,25	13.564.470,45
CEFORES	30	5.721.344,82	-	-	21	2.520.158,31	51	8.241.503,13	5365,23163	604.856,75	8.846.359,88
TOTAL C	581	102.982.232,80	51	3.458.042,10	299	38.476.815,24	931	144.917.090,14	64713,3937	11.130.793,57	156.047.883,71
							AUXÍLIOS	DISCENTES		TOTAL GRUPO C	
								MATRICULADOS	R\$		
							ICENE	711,5	804.070,09	16.682.727,65	
							ICS / ICBN	1999,5	2.259.060,92	73.869.516,25	
							ICTE	1845	2.084.316,71	28.064.325,31	
							IELACHS	1185,5	1.338.886,94	21.506.818,83	
							ITURAMA	268,5	302.426,21	13.866.896,66	
							CEFORES	246	215.815,65	9.062.175,53	
							TOTAL GRUPO C	6256	7.004.576,52	163.052.460,23	
A + B + C	587	104.759.759,29	51	3.474.027,06	722	89.990.245,08	1.360	198.224.031,43	82.763,65	13.165.713,96	218.394.321,90

Fonte: elaborado pela autora.

APÊNDICE E – Apuração do custo por aluno de graduação, por Instituto, em 2017, na UFTM

Setor	Curso	Duração (anos) (a)	Vagas Oferecidas (b)	Matrículas Realizadas (c)	Matriculados todos os períodos (d)	Concluintes (e)	Matriculados todos os períodos (%) (f)	Total de Matriculados (R\$) (g)	Por Matriculad o (R\$) (h)	Vaga X Duração (Média Ponderada) (i)	Custo por vaga oferecida** (j)	Concluinte X Duração (Média Ponderada) (k)	Custo por concluinte (2017) (l)
ICS/ICBN	Biomedicina	4	40	55	194	32	0,0970	9.462.512,31	48.775,84	188,5057	50.197,47	150,8046	62.746,84
	Educação Física	4	60	83	247,5	40	0,1238	12.072.019,57		282,7586	42.693,73	188,5057	64.040,59
	Enfermagem	5	60	76	282	39	0,1410	13.754.785,94		282,7586	48.644,97	183,7931	74.838,42
	Fisioterapia	5	60	85	310	45	0,1550	15.120.509,36		282,7586	53.474,97	212,0690	71.299,96
	Medicina	6	95	99	526,5	88	0,2633	25.680.478,00		447,7011	57.360,76	414,7126	61.923,55
	Nutrição	4	60	85	254,5	25	0,1273	12.413.450,43		282,7586	43.901,23	117,8161	105.362,95
	Terapia Ocupacional	4	60	61	185	17	0,0925	9.023.529,78		282,7586	31.912,48	80,1149	112.632,29
SOMA ICS/ICBN		4,71*	435	544	1999,5	286	1,00	97.527.285,40					
ICENE	Lic. Ciências Biológicas	4	60	92	238	34	0,3345	7.546.307,09	31.707,17	240,0000	31.442,95	136,0000	55.487,55
	Lic. Educação Campo	4	0	0	65	0	0,0914	2.060.966,22		-	-	-	-
	Lic. Física	4	60	59	121	12	0,1701	3.836.567,89		240,0000	5.985,70	48,0000	79.928,50
	Lic. Matemática	4	60	88	143	7	0,2010	4.534.125,69		240,0000	18.892,19	28,0000	161.933,06
	Lic. Química	4	60	68	144,5	14	0,2031	4.581.686,45		240,0000	19.090,36	56,0000	81.815,83
SOMA ICENE		4,00*	240	307	711,5	67	1,00	22.559.653,33					
IELACHS	Lic. Letras Port/Espanhol	4	30	50	95,5	8	0,0806	2.395.690,72	25.085,77	126,0000	19.013,42	33,6000	71.300,32
	Lic. Letras Port/Inglês	4	30	54	127	16	0,1071	3.185.892,37		126,0000	25.284,86	67,2000	47.409,11
	Lic. Geografia	4	60	80	183	15	0,1544	4.590.695,31		252,0000	18.217,04	63,0000	72.868,18
	Lic. História	4	60	93	228,5	35	0,1927	5.732.097,69		252,0000	22.746,42	147,0000	38.993,86
	Psicologia	5	60	63	313	55	0,2640	7.851.844,98		252,0000	31.158,11	231,0000	33.990,67
	Serviço Social	4	60	102	238,5	45	0,2012	5.982.955,36		252,0000	23.741,89	189,0000	31.655,85
SOMA IELACHS		4,20*	300	442	1185,5	174	1,00	29.739.176,42					
ICTE	Eng. Ambiental	5	52	65	226,5	23	0,1228	4.803.510,58	21.207,55	260,0000	18.475,04	115,0000	41.769,66
	Eng. Civil	5	52	51	325,5	51	0,1764	6.903.058,25		260,0000	26.550,22	255,0000	27.070,82
	Eng. Alimentos	5	52	59	179	15	0,0970	3.796.151,85		260,0000	14.600,58	75,0000	50.615,36
	Eng. Produção	5	52	55	294,5	33	0,1596	6.245.624,13		260,0000	24.021,63	165,0000	37.852,27
	Eng. Elétrica	5	52	65	216,5	27	0,1173	4.591.435,06		260,0000	17.659,37	135,0000	34.010,63
	Eng. Mecânica	5	52	75	318	37	0,1724	6.744.001,61		260,0000	25.938,47	185,0000	36.454,06
	Eng. Química	5	52	69	285	41	0,1545	6.044.152,39		260,0000	23.246,74	205,0000	29.483,67
SOMA ICTE		5,00*	364	439	1845	227	1,00	39.127.933,87					

ITURAMA	Agronomia	5	50	66	94	0	0,3501	6.159.723,29		216,6667	28.429,49	-	-
	Lic. Ciências Biológicas	4	50	58	98	0	0,3650	6.421.839,17	65.528,97	216,6667	29.639,26	-	-
	Lic. Química	4	50	42	76,5	0	0,2849	5.012.966,29		216,6667	23.136,77	-	-
	SOMA ITURAMA	4,33*	150	166	268,5	0	1,00	17.594.528,75					
TOTAL			1489	1898	6010	754		206.548.577,77	-		-		-
CEFORES	Téc.Análises Clínicas	2	0	0	29,5	21	0,1199	1.420.526,23		0,0000	-	38,0172	37.365,32
	Técnico Enfermagem	2	30	30	51,5	24	0,2093	2.479.901,72		54,3103	45.661,68	43,4482	57.077,10
	Técnico em Farmácia	1,5	30	30	28	14	0,1138	1.348.296,08		54,3103	24.825,77	25,3448	53.198,08
	Técnico em Informática	1,5	25	25	24	19	0,0976	1.155.682,35	48.153,43	45,2586	25.535,08	34,3965	33.598,79
	Técnico Radiologia	2	30	30	53	31	0,2154	2.552.131,87		54,3103	46.991,63	56,1206	45.475,78
	Técnico Saúde Bucal	2	30	30	29	3	0,1179	1.396.449,51		54,3103	25.712,40	5,4310	257.124,04
	Téc.Seg. Trabalho	2	0	0	31	10	0,1260	1.492.756,37		0,0000	-	18,1034	82.457,02
	SOMA CEFORES	1,81*	145	145	246	122	1,00	11.845.744,13					

Fonte: elaborado pela autora.

* Média Ponderada

** A coluna representa o custo por vaga oferecida, caso todas as vagas tivessem sido ocupadas e todos os discentes concluíssem os cursos no tempo previsto.

APÊNDICE F – Apuração do custo por Aluno Equivalente de Graduação – Despesas de Custeio - da UFTM, em 2017

INSTITUTO / R\$	GRADUAÇÃO	Matriculados s todos os períodos	DISCENTES MATRICULADO S	Concluinte s	TOTAL MATRICULADOS CUSTEIO	AEG	CUSTEIO (R\$)	
							POR AEG	POR MATRICULADO
ICS/ICBN	Biomedicina	388	194	32	878.393,83	1.075,0		
	Educação física	495	247,5	40	1.120.631,30	373,0		
	Enfermagem	564	282	39	1.276.840,51	381,0		
	Fisioterapia	620	310	45	1.403.619,00	465,0	1.598,40	4.527,80
	Medicina	1053	526,5	88	2.383.888,40	2.583,0		
	Nutrição	509	254,5	25	1.152.325,92	509,0		
	Terapia ocupacional	370	185	17	837.643,60	278,0		
SUB ICS/ICBN		3999	1999,5	286	9.053.342,55	5.664		
ICENE	Licenciatura em ciências biológicas	476	238	34	925.056,52	547,0		
	Le campo	130	65	-	252.641,49	65,0		
	Licenciatura em física	242	121	12	470.301,84	209,0	1.973,91	3.886,79
	Licenciatura em matemática	286	143	7	555.811,27	248,0		
	Licenciatura em química	289	144,5	14	561.641,46	332,0		
SUB ICENE		1423	711,5	67	2.765.452,58	1.401		
IELACHS	Licenciatura letras português espanhol	191	95,5	8	269.771,35	109,8		
	Licenciatura letras português inglês	254	127	16	358.753,52	146,1		
	Licenciatura em geografia	366	183	15	516.944,05	422,1	2.193,08	2.824,83
	Licenciatura em história	457	228,5	35	645.473,86	262,8		
	Psicologia	626	313	55	884.172,06	313,0		
	Serviço social	477	238,5	45	673.722,16	273,7		
SUB IELACHS		2371	1185,5	174	3.348.837,00	1.527		
ICTE	Engenharia ambiental	453	226,5	23	686.815,18	453,0		
	Engenharia civil	651	325,5	51	987.012,54	651,0	1.516,15	3.032,30
	Engenharia de alimentos	358	179	15	542.781,09	358,0		

	Engenharia de produção	589	294,5	33	893.011,35	589,0		
	Engenharia elétrica	433	216,5	27	656.492,21	433,0		
	Engenharia mecânica	636	318	37	964.270,32	636,0		
	Engenharia química	570	285	41	864.204,53	570,0		
	SUB ICTE	3690	1845	227	5.594.587,21	3.690		
ITURAMA	Agronomia	188	94	-	1.655.881,96	237,8		
	Licenciatura Ciências Biológicas	196	98	-	1.726.345,02	247,9	6.963,83	17.615,77
	Licenciatura em química	153	76,5	-	1.347.606,06	193,5		
	SUB ITURAMA	537	268,5	-	4.729.833,05	679		
	TOTAL	12020	6010	754	25.492.052,39	12.961		

Fonte: elaborado pela autora.

ANEXO A – Autorização para requisição de informações junto aos setores da UFTM



Uberaba, 02 de agosto de 2018.

À
Reitoria
Universidade Federal do Triângulo Mineiro.

Magnífica Reitora,

Na qualidade de aluna da 2ª turma do Mestrado Profissional em Administração Pública da UFTM, solicito à Vossa Magnificência autorização para requerer, junto às Pró-Reitorias desta universidade, dados quantitativos, orçamentários e financeiros, por área, sobre:

- a) Número de alunos de graduação (matriculados, formados, vagas oferecidas, entre outros) – PROENS;
- b) Número de servidores (docentes, técnicos), incluindo quantitativo por lotação e total de salários por lotação, entre outros – PRORH;
- c) Quantidade de auxílios, entre outros - PROACE;
- d) Dados sobre a execução orçamentária, entre outros - PROAD;
- e) Dados do relatório de Gestão, aluno equivalente, entre outros - PROPLAN;

Tais informações irão subsidiar meu Trabalho de Conclusão Final – TCF, intitulado inicialmente como: “Apuração do custo do aluno, por graduação, em uma universidade federal: um estado de caso”.

Reforço que serão utilizados apenas dados consolidados, sem uso de informações de cunho pessoal. Destaco ainda a importância desses dados, sem os quais não será possível a realização da pesquisa.

Respeitosamente,

Maria Helena Zuliani
Maria Helena Zuliani
R.A. 20173904

De acordo
02/08/18

Prof. Ana Lúcia de Reis Simões
Reitora da UFTM

ANEXO B – Vagas oferecidas, em 2017, pela UFTM, nos cursos de Graduação.

INSTITUTO	CURSO	Vagas Oferecidas	Matrículas Realizadas	Matriculados todos os períodos	%	Concluintes
ICS	Biomedicina	40	55	194	3,23	32
	Educação física	60	83	247,5	4,12	40
	Enfermagem	60	76	282	4,69	39
	Fisioterapia	60	85	310	5,16	45
	Medicina	95	99	526,5	8,76	88
	Nutrição	60	85	254,5	4,23	25
	Terapia Ocupacional	60	61	185	3,08	17
ICENE	Licenciatura em Ciências Biológicas	60	92	238	3,96	34
	Le campo	0	0	65	1,08	0
	Licenciatura em Física	60	59	121	2,01	12
	Licenciatura em Matemática	60	88	143	2,38	7
	Licenciatura em Química	60	68	144,5	2,40	14
IELACHS	Lic. Letras Português Espanhol	30	50	95,5	1,59	8
	Licenciatura Letras Português Inglês	30	54	127	2,11	16
	Licenciatura em Geografia	60	80	183	3,04	15
	Licenciatura em História	60	93	228,5	3,80	35
	Psicologia	60	63	313	5,21	55
	Serviço social	60	102	238,5	3,97	45
ICTE	Engenharia Ambiental	52	65	226,5	3,77	23
	Engenharia Civil	52	51	325,5	5,42	51
	Engenharia de Alimentos	52	59	179	2,98	15
	Engenharia de Produção	52	55	294,5	4,90	33
	Engenharia Elétrica	52	65	216,5	3,60	27
	Engenharia Mecânica	52	75	318	5,29	37
	Engenharia Química	52	69	285	4,74	41
ITUR AMA	Agronomia	50	66	94	1,56	-
	Licenciatura em Ciências Biológicas	50	58	98	1,63	-
	Licenciatura em Química	50	42	76,5	1,27	-
TOTAL		1489	1898	6010	100	754

Fonte: UFTM / PROENS / DRCA (2018).

ANEXO C – Elementos de Despesa - Manual Técnico de Orçamento

- 01 Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares
- 03 Pensões do RPPS e do militar
- 04 Contratação por Tempo Determinado
- 05 Outros Benefícios Previdenciários do servidor ou do militar
- 06 Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
- 07 Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
- 08 Outros Benefícios Assistenciais do servidor e do militar
- 09 Salário-Família
- 10 Seguro Desemprego e Abono Salarial
- 11 Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
- 12 Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
- 13 Obrigações Patronais
- 14 Diárias - Civil
- 15 Diárias - Militar
- 16 Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
- 17 Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
- 18 Auxílio Financeiro a Estudantes
- 19 Auxílio-Fardamento
- 20 Auxílio Financeiro a Pesquisadores
- 21 Juros sobre a Dívida por Contrato
- 22 Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
- 23 Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
- 24 Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
- 25 Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 26 Obrigações decorrentes de Política Monetária
- 27 Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
- 28 Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos

- 29 Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes
- 30 Material de Consumo
- 31 Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
- 32 Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita
- 33 Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 Serviços de Consultoria
- 36 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
- 37 Locação de Mão-de-Obra
- 38 Arrendamento Mercantil
- 39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
- 40 Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação – Pessoa Jurídica
- 41 Contribuições
- 42 Auxílios
- 43 Subvenções Sociais
- 45 Subvenções Econômicas
- 46 Auxílio-Alimentação
- 47 Obrigações Tributárias e Contributivas
- 48 Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
- 49 Auxílio-Transporte
- 51 Obras e Instalações
- 52 Equipamentos e Material Permanente
- 53 Aposentadorias do RGPS - Área Rural
- 54 Aposentadorias do RGPS - Área Urbana
- 55 Pensões do RGPS - Área Rural
- 56 Pensões do RGPS - Área Urbana
- 57 Outros Benefícios do RGPS - Área Rural
- 58 Outros Benefícios do RGPS - Área Urbana

- 59 Pensões Especiais
- 61 Aquisição de Imóveis
- 62 Aquisição de Produtos para Revenda
- 63 Aquisição de Títulos de Crédito
- 64 Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
- 65 Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
- 66 Concessão de Empréstimos e Financiamentos
- 67 Depósitos Compulsórios
- 70 Rateio pela Participação em Consórcio Público
- 71 Principal da Dívida Contratual Resgatado
- 72 Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
- 73 Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
- 74 Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
- 75 Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita
- 76 Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
- 77 Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
- 81 Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
- 82 Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de Parceria Público -Privada
- 83 Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor
- 84 Despesas Decorrentes da Participação em Fundos, Organismos, ou Entidades Assemelhadas, Nacionais e Internacionais
- 91 Sentenças Judiciais
- 92 Despesas de Exercícios Anteriores
- 93 Indenizações e Restituições
- 94 Indenizações e Restituições Trabalhistas
- 95 Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
- 96 Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado

97 Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS

98 Compensações ao RGPS

99 A Classificar

ANEXO D – Imóveis de uso Acadêmico e Administrativo da UFTM, em 2017

ITEM	IDENTIFICAÇÃO DO LOCAL	UNIDADE	ENDEREÇO	Domínio		ÁREA (m ²)	SETOR
				UFTM	LOCAL DO		
1	Academia Ginástica e Piscina	ACD	Rua Aluísio de Melo Teixeira, 98		x	460,00	ICS
2	Almoxarifado 2 - DEC - UFTM	ADM	Rua da Constituição, 973 fundos		x	350,00	PROAD
3	Laboratório de Análises Clínicas - LACE	ACD	Rua da Constituição, 973		x	159,00	ICS
4	Almoxarifado Central da UFTM	ADM	Av. Dep. José Marcus Cherém, 2.150		x	2.700,00	PROAD
5	Almoxarifado DEC - UFTM	ADM	Av. Nelson Freire, 414		x	340,00	PROAD
6	Arquivo de peças Anatomia (ICBN)	ACD	Rua do Carmo, 191	x		183,66	ICBN
7	Biblioteca Frei Eugênio	ACD	Avenida Frei Paulino, 30	x		2.408,00	ACD GERAL
8	Biotério/ Biologia celular / canil	ACD	Av. Tutunas, 930	x		944,03	PROPPG
9	NUCLI - ACI - Comissões Permanentes	ADM	Rua Conde de Prados, 191	x		337,09	REITORIA - ACI
10	Pós Graduação IELACHS	ACD	Rua Conde de Prados, 175	x		160,00	IELACHS
11	Reitoria - Pró-Reitorias - Auditórios	ADM	Avenida Frei Paulino, 30	x		4.869,50	geral adm *
12	CEMAM	ADM	Rua Capitão Domingos, 50	x		1.735,78	PROAD
13	Centro de Reabilitação	ACD	Rua da Constituição, 1009			888,12	ICS
14	Centro Educacional	ACD	Avenida Getúlio Guaritá, 159	x		13.891,40	ACD e ADM
15	CEPPA - Clínica de Psicologia	ACD	Praça Thomaz Ulhôa, 594		x	388,00	IELACHS
16	Consultórios Odontológicos	ADM	Rua Capitão Domingos, 12	x		151,54	CEFORES
17	Curso de Mestrado em Enfermagem	ACD	Avenida Getúlio Guaritá, 107	x		260,54	ICS
18	Diretórios Acadêmicos	ACD	R. Capitão Domingos, 18	x		104,00	ICS
19	DSIM	ADM	Rua do Carmo, 143	x		470,51	REITORIA - DTI
20	Garagem - Setor de Transporte	ADM	R. Capitão Domingos, 30	x		134,54	PROAD
21	Ginásio Poliesportivo - Univerdecidade	ACD	Av Dr. Randolpho Borges Junior			6.941,53	ICS
22	Ginásio Poliesportivo + Pós Ed. Física	ACD	Av. Tutunas, 930	x		2.200,00	ICS
23	ICENE / ICTE (Unid II)	ACD	Av. Dr. Randolpho Borges Júnior, 1.400	x		14.004,03	ICTE E ICENE
24	ICENE / ICTE (unid III)	ACD	Av. Dr. Randolpho Borges Júnior, 1.401	x		7.729,04	ICTE E ICENE
25	ICTE - Pesquisa	ACD	Av. Dr. Randolpho Borges Júnior, 1.250	x		2.702,00	ICTE PESQ
26	IPON, Lab. Fisioterapia, NEPAB, Med. Social	ACD	Av. Guilherme Ferreira, 1940		x	826,75	PROPPG
27	Laboratório Análises Clínicas - UFTM	ACD	Rua Vigário Carlos, 162	x		90,00	ICS
28	Laboratório de Usinagem - Eng. Mecânica	ACD	Rua Edmundo Borges de Araújo, 539		x	800,00	ICTE
29	NAES - Núcleo de Assistência ao Estudante	ACD	Avenida Getúlio Guaritá, 440	x		133,88	ACD GERAL
30	NASS - Núcleo de Assistência ao Servidor	ADM	Rua Capitão Domingos, 320		x	320,00	PRORH
31	PET	ACD	Rua do Carmo, 413	x		180,85	PROENS
32	Pibid	ACD	Praça Thomaz Ulhôa, 582		x	284,00	ICENE E IELACHS
33	PRORH e Prefeitura Universitária	ADM	Rua Madre Maria José, 122		x	993,94	PRORH
34	RU e Institutos Acadêmicos	ACD	Av. Vigário Carlos, 100	x		11.327,29	ACD GERAL
35	Setores Acadêmicos	ACD	Rua Capitão Domingos, 308		x	350,00	ICS e IELACHS

36	Unidade Peirópolis (PROEXT)	ACD	Peirópolis	x	1.961,48	PROEXT	
37	Unidade Praça Manoel Terra - Bloco A	ACD	Praça Manoel Terra, 330	x	1.970,00	ICBN E CEFORES	
38	Unidade Praça Manoel Terra - Bloco B	ACD	Praça Manoel Terra, 330	x	686,00	ICBN E CEFORES	
39	Unidade Praça Manoel Terra - Bloco C	ACD	Praça Manoel Terra, 330	x	1.070,50	ICBN E CEFORES	
40	Unidade Praça Manoel Terra - Bloco D	ACD	Praça Manoel Terra, 330	x	1.740,00	ICBN E CEFORES	
41	Unidade Urbano Salomão	ACD	Rua Vigário Silva, 695 - 3º andar		x	963,33	CEFORES
TOTAL						88.210,33	

Fonte: UFTM / PROAD (2019).