



ANÁLISE COMPARATIVA DO CUSTO HORA-AULA DO PROFESSOR DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS PARA UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO PÚBLICA VERSUS UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO COMUNITÁRIA

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE COST OF HOURS A CLASSROOM TEACHER OF THE ACCOUNTING FOR AN EDUCATIONAL INSTITUTION VERSUS A PUBLIC EDUCATIONAL INSTITUTION COMMUNITY

NUNES, Gissele De Franceschi 1
KRUGER, Silvana Dalmutt 2
BORGERT, Altair 3
LUNKES, Rogério João 4

RESUMO: Este estudo tem por objetivo comparar o custo da hora-aula do professor do Curso de Ciências Contábeis de uma Universidade Pública com uma Universidade Comunitária. O estudo comparativo foi realizado com análise primária de dados, em que, a partir da coleta destes, foram calculados os custos por professor de acordo com suas categorias de contratação e a carga horária das disciplinas do Curso de Ciências Contábeis, em ambas as instituições objeto do estudo. Os resultados evidenciam a titulação do quadro docente das duas instituições, as principais particularidades na remuneração entre as instituições de ensino e o valor do custo da hora-aula dos professores. Para a Universidade Pública, o custo referente ao ano de 2010 dos professores do Curso de Ciências Contábeis por aluno totalizou R\$ 2.962,75, enquanto para a Universidade Comunitária o custo dos professores por aluno foi de R\$ 1.576,24.

Palavras-chave: Custo da hora-aula. Instituições de ensino. Análise de custos.

ABSTRACT: *This study aims to compare the cost-time teacher's classroom Accounting Course at a public university with a Community College. The comparative study was conducted with the primary analysis of data, in which, from the collection of these. We calculated the cost per teacher categories according to their hiring and workload of the disciplines of Accounting Course in both the institutions to which the study. The results show the title of the teaching staff of both institutions, the main peculiarities in pay between educational institutions and the value of the cost of hours of lessons for teachers. For the Public University, the cost for the year 2010 teachers' Accounting Course per student amounted to R\$ 2,962.75, while the University Community to the cost of teachers per student was R\$ 1,576.24.*

Keywords: *Class hour cost. Educational institutions. Cost Analysis.*

1 Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALE). Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). E-mail: franceschigi@hotmail.com

2 Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ). E-mail: silvanak@unochapeco.edu.br

3 Doutor em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Professor do Departamento de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC. E-mail: altair.borget@ufsc.br

4 Pós-doutorado em Contabilidade pela Universidade de Valência (Espanha), Professor do Departamento de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: lunkes@cse.ufsc.br



1 INTRODUÇÃO

As empresas buscam inúmeras estratégias para melhorar o seu desempenho visando à obtenção de melhores resultados. Entre as estratégias encontra-se aquela voltada ao comportamento dos custos, ou seja, as empresas identificam e controlam os custos relacionados aos seus processos.

De acordo com Borgert e Costa (2003), embora muitos considerem os custos como um fator crítico que precisa ser gerenciado, o seu controle auxilia no gerenciamento dos processos e atividades, nos planejamentos, previsões e metas de custos; e as formas de mensuração de custos, por meio dos métodos de custeio, informam qual é o desempenho da empresa em relação aos objetivos traçados.

As entidades públicas de ensino superior, assim como as comunitárias, também precisam conhecer e controlar os custos relacionados às suas atividades. No cenário mercadológico, as entidades públicas de ensino têm o valor da mensalidade subsidiado por recursos governamentais, ou seja, não há custo para os estudantes. No caso das entidades comunitárias, precisam conhecer os custos de cada curso para o estabelecimento de parâmetros na identificação dos valores das mensalidades, bem como para a análise dos resultados da sustentabilidade institucional (SCHMIDT, 2010).

A apuração de custos em instituições de ensino requer uma metodologia que considere as peculiaridades apresentadas por essas entidades (SILVA; MORGAN; COST, 2004; CUNHA; BORGERT; FERRARI, 2015; SOUZA et al., 2015; PAVESI; BORGERT, 2016).

Para Borgert, Quintana e Machado (2004), a ideia do que é Universidade Pública está diretamente ligada à definição do que é “bem público”, compreendida como um patrimônio pertencente e a serviço do povo, pois busca elevar o grau de conhecimento e distribuí-lo por toda a nação. Paralelamente, as instituições comunitárias apresentam aspectos comuns: fins públicos, caráter não governamental e ausência de finalidades lucrativas (SCHMIDT; CAMPIS, 2009).

Do ponto de vista da gestão de custos, independente da forma de constituição, as organizações precisam mensurar e avaliar seus custos, inclusive as instituições de ensino superior. Tal avaliação requer a identificação dos custos da hora-aula de cada professor para cada curso da instituição, onde este atua para, posteriormente, identificar o custo por disciplina, para o curso e para a instituição. Por afinidade, escolheu-se o Curso de Ciências Contábeis, visando à identificação do custo da hora-aula dos professores, tendo em vista ser a etapa inicial para a apuração dos custos de cada curso para as instituições de ensino.

No intuito de evidenciar as particularidades entre as instituições de ensino quanto à sua forma de organização (públicas ou comunitárias), realiza-se um estudo comparativo entre duas instituições de ensino que ofertam o Curso de Ciências Contábeis. Nesse contexto, configura-se a problemática norteadora do estudo: Qual o custo da hora-aula do professor do Curso de Ciências Contábeis para uma instituição de ensino pública e uma instituição de ensino comunitária?

Dessa forma, este artigo tem por objetivo comparar o custo da hora-aula do professor do Curso de Ciências Contábeis de uma Universidade Pública com uma Universidade Comunitária, no intuito de contribuir com a análise de caminhos alternativos para a gestão de custos em instituições de ensino.

O estudo encontra-se estruturado em mais quatro seções, além desta introdução. A segunda seção contempla a revisão da literatura, abordando-se a caracterização das Universidades Públicas Federais e das Universidades Comunitárias; na terceira seção, abordam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa; na quarta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa; por fim, na quinta seção contemplam-se as considerações finais da pesquisa.



2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção aborda a caracterização das Universidades Públicas Federais e das Universidades Comunitárias, bem como o tripé Ensino, Pesquisa e Extensão e a importância da mensuração e análise dos custos para as instituições de ensino.

2.1 Caracterização das universidades públicas federais

Chauí (2003) conceitua universidade como uma instituição social e como tal exprime de maneira determinada a estrutura e o modo de funcionamento da sociedade como um todo. As Universidades Públicas Federais são enquadradas na administração pública como uma Autarquia pertencente à estrutura da União.

De acordo com a Constituição Federal, autarquia são pessoas jurídicas de direito público criadas por lei específica. O seu patrimônio é próprio e atuam em atividades típicas de Estado. A Carta Magna Federal versa o seguinte sobre a autonomia das universidades: “As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão” (BRASIL, Art.207, 2011a).

Peter, Therrien e Peter (2003) definem que a autonomia administrativa, ou seja, a liberdade de se organizar internamente, como as condições para o exercício pleno das dimensões didática e científica.

A Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, além de destacar que as universidades terão seu estatuto jurídico especial relacionado à sua estrutura, organização e financiamento, reforça que os recursos para manutenção são derivados do Poder Público: “Caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas” (BRASIL, Art. 55, 2011b).

Portanto, a autonomia da gestão financeira apresenta liberdade para que as universidades, de acordo com o orçamento público da União, possam executar seu planejamento em conformidade com as suas prioridades e obter um controle gerencial dos recursos aplicados.

2.2 Caracterização das universidades Comunitárias

As Universidades Comunitárias remetem ao “comunitário”, o que é da comunidade. Para Schmidt (2010), o entendimento de que público é aquilo que pertence a todos, ao povo, está na raiz do postulado de que o comunitário é uma das formas do público, do público não estatal.

As entidades de ensino superior, denominadas ‘Comunitárias’, são aquelas sem fins lucrativos, em que ocorre o envolvimento da comunidade na gestão, quer seja por meio dos conselhos ou da gestão democrática e participativa. O patrimônio é pertencente à própria comunidade e a serviço desta.

São traços distintivos dessas instituições: criação impulsionada por organizações da sociedade civil e do poder público local, a quem pertence o patrimônio; não estão orientadas para a maximização do lucro, sendo os resultados financeiros reinvestidos na própria universidade; têm profunda inserção na comunidade regional, interagindo com os seus diversos segmentos (SCHMIDT, 2010, p. 29).

Schmidt (2010) enfatiza a forma de gestão das universidades comunitárias, as quais possuem órgãos deliberativos integrados por representantes da comunidade acadêmica (professores, estudantes e técnicos administrativos) e da comunidade regional.



Ainda, de acordo com Schmidt e Campis (2009), o Sistema ACAFE (Associação Catarinense das Fundações Educacionais) congrega, em Santa Catarina, 14 Instituições de Ensino Superior. Segundo dados do Sistema ACAFE (2011), esse modelo de educação contribui para que o Estado de Santa Catarina apresente um dos melhores índices de desenvolvimento humano e ocupe o segundo lugar em matrículas na educação superior no Brasil.

Pegoraro (2009), Seibert e Macagnan (2015) demonstram as particularidades das instituições comunitárias, quanto ao atendimento das determinações legais e faz referência aos modelos de instituições públicas não estatais de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul.

Ainda, Pegoraro (2009) classifica 19 instituições do Estado de Santa Catarina que iniciaram suas atividades como fundações criadas pela comunidade e poder público, visando ao desenvolvimento regional. Dessas entidades mantenedoras de diversas instituições de ensino originaram-se as discussões de serem elas consideradas instituições públicas não estatais, tendo em vista o seu processo de criação e manutenção.

A identidade pública não estatal é um aspecto marcante do discurso das comunitárias gaúchas e catarinenses, reafirmado insistentemente nos documentos das instituições e entidades representativas ao longo das últimas décadas (SCHMIDT, 2010). As instituições, denominadas comunitárias, são vistas como privadas do ponto de vista da distribuição de recursos federais ou públicos e pela necessidade da cobrança de mensalidades para sua manutenção. Todavia, do ponto de vista do conhecimento e compromisso social, desempenham o papel que muitas vezes seria do estado.

As universidades comunitárias regionais representam uma experiência especificamente gaúcha e catarinense, embora existam algumas instituições semelhantes em outros estados. Sua origem se deve à capacidade das organizações da sociedade civil e do poder público local de associar-se no esforço de suprir a lacuna de educação superior nas regiões interioranas (SCHMIDT, 2010).

Por isso, na atualidade, as discussões caminham para a regulamentação de uma nova categoria para contemplar as instituições comunitárias. A Lei 12.881, de 12 de novembro de 2013, reconheceu a configuração jurídica de entidades públicas não estatais, pela forma de gestão e organização, qualificando as instituições comunitárias de ensino superior como uma nova categoria de ensino superior, diferente das instituições públicas e privadas, passando a reconhecê-las pelas especificidades que as caracterizam por ‘Comunitárias’ (BRASIL, 2016).

2.3 Ensino, pesquisa e extensão

Conforme apresentado nos itens precedentes, as Universidades possuem três pilares principais: o ensino, a pesquisa e a extensão, que formam o princípio da indissociabilidade prevista na Constituição Federal. As aplicações de forma plena dos três pilares nas universidades são diferenciais na construção do conhecimento dos discentes e na atuação dos docentes.

Costa, Almeida e Freitas (2010) e Moreira et al. (2016) destacam que a universidade que pratica esse tripé é detentora da grande virtude do compromisso social, pois consegue assimilar as demandas sociais e incorporá-las em seus currículos e ações. Nessa mesma direção, segundo Martins (2009, p. 2), as universidades de ensino-pesquisa-extensão estão destinadas “à formação das elites “pensantes”, aptas para a produção científica e tecnológica”.

Além disso, Santos, Lima e Trindade (2010), Seibert e Macagnan (2015), Cunha, Borgert e Ferrari (2015) e Souza et al. (2015) esclarecem que o ensino coloca o aluno diante da produção científica; a pesquisa está relacionada ao desenvolvimento do aluno com produção acadêmica conforme a sua experiência; já, a extensão aproxima a sua pesquisa com o meio social. Assim, o ensino está relacionado diretamente com as atividades previstas na estrutura curricular do curso, a pesquisa com a descoberta e a produção do conhecimento e a extensão

com a aplicação do conhecimento em atividades no meio social.

Nesse sentido, as instituições de ensino, para manterem seu título de universidade, precisam planejar e agregar na formação curricular acadêmica, atividades que envolvam os três pilares: ensino, pesquisa e extensão. Do ponto de vista da gestão de custos, cada pilar precisa de recursos e gera gastos, ou requer investimentos das instituições de ensino. Tais custos estão diretamente relacionados ao custo da hora-aula dos professores que atuam no ensino, pesquisa e extensão.

2.4 A importância da mensuração e análise dos custos nas instituições de ensino

A análise de custos não é tarefa fácil, deve ser realizada de forma gradativa, para familiarizar o pessoal envolvido, evitando reações contrárias e possibilitar a mensuração e análise adequada. A adoção de um sistema de controle de custos traz benefícios, como o melhor aproveitamento dos recursos, o planejamento adequado das despesas, a melhoria da qualidade e a possível redução de custos, entre outras vantagens (CRUZ; PLATT NETO, 2007, AMARAL et al., 2014; PAVESI; BORGERT, 2016; MOURA et al., 2016).

Conforme Maher (2001), informações sobre o passado representam um meio para um fim, pois ajudam a prever o que acontecerá no futuro. Logo, evidencia-se que a mensuração e avaliação dos custos geram informações sobre o comportamento dos custos que auxiliam o processo decisório. Ainda, Maher (2001, p. 398) salienta a importância da adequada mensuração dos custos como informação preditiva: “estimativas precisas melhoram o processo de tomada de decisão; estimativas imprecisas resultam em ineficiências e aumentam a quantidade de decisões que não adicionam valor”.

Alguns estudos já realizados como o de Borgert, Quintana e Machado (2004) evidenciaram o custo de um aluno para as instituições públicas de ensino. Neste caso ocorreu uma análise referente ao ano de 2002, com relação às despesas correntes por aluno matriculado. A relação despesas correntes por aluno matriculado indica um valor médio de R\$ 4.144,81 em 2002, na Região Sul, e R\$ 2.581,63 por aluno, na Região Nordeste. Ou seja, um aluno da Região Sul custa 60,55% a mais para os cofres públicos que um aluno da Região Nordeste”. Embora este artigo não trate da diferença do custo da hora-aula dos professores, evidencia que podem ocorrer diferenças entre a análise desse tipo de custo por regiões.

Quanto ao estudo de Borgert e Cidade (2004) apresenta um levantamento do custo da hora de trabalho de um professor Adjunto 4 com doutorado, em regime de dedicação exclusiva e tempo médio no emprego de 10 anos, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), cujo valor chega a R\$ 48,62 (quarenta e oito reais e sessenta e dois centavos) por hora de trabalho.

Silva, Morgan e Costa (2004) realizaram um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior, visando identificar o “custo-aluno”, como forma para avaliar o desempenho nas universidades. A pesquisa evidencia a complexidade em se determinar custos em instituições de ensino e recomenda outros aspectos que devem ser aprofundados, inclusive que esta apuração seja feita por curso.

Casse e Manno (2007) apresentam uma análise dos custos da educação universitária no contexto das universidades americanas. Enfatizam que apesar de diversos estudos ilustrarem os benefícios a longo prazo de educação superior, existe uma lacuna quando se trata da avaliação do valor educativo e da qualidade oferecida por uma instituição de ensino.

Na tentativa de demonstrar os custos do ensino, Casse e Manno (2007) analisam a relação do custo para as instituições de ensino, os custos do ensino para os alunos e a relação com o preço praticado pelas instituições de ensino, bem como evidenciam os investimentos e esforços do governo para com o ensino superior visando aliviar os custos para as famílias

norte-americanas.

Schmidt e Campis (2009) apontam que estudos comparativos no Brasil mostram que o custo aluno das comunitárias e privadas é menor que o das federais ou estatais. Os autores ainda citam o estudo de Amaral (2006), o qual evidencia a diferença de custo médio do aluno de R\$7.791,00 para as instituições públicas, e o custo médio de R\$4.850,00 para as instituições comunitárias.

Paton e Scarpin (2011) apresentam um modelo de apuração do custo aluno na atividade de ensino, na qual inicialmente separam os gastos pelas atividades base, apoio e fins e, posteriormente, as despesas diretas e indiretas por atividades e departamentos. A base para a pesquisa é uma instituição de ensino superior pública, com dados do ano de 2002 do Curso de Ciências Contábeis (631 alunos). O estudo evidencia o custo médio anual por aluno de R\$ 1.369,28.

Outro estudo realizado é o de Gaunt (2011), que analisa a necessidade do acompanhamento da relação aluno-professor, visando aumentar a compreensão dos processos de aprendizagem dos alunos no Ensino Superior como um todo. Embora as implicações desses resultados devam ser analisadas no cenário de cada curso, em alguns casos evidenciou-se a necessidade de rever o quadro de profissionais da educação, bem como os custos do ensino.

Contudo, a análise dos estudos já realizados permite a constatação da necessidade e relevância de pesquisas que contribuam para a mensuração e a análise dos custos nas instituições de ensino.

3 METODOLOGIA

O estudo se classifica como exploratório com caráter comparativo. De acordo com Raupp e Beuren (2008), a pesquisa exploratória busca conhecer com maior profundidade o fenômeno, visando esclarecer questões importantes sobre o assunto. Nesse sentido, o estudo comparativo permite à análise dos fenômenos ou objetos e suas especificidades, confrontando as diferenças ou similaridades.

A pesquisa está baseada em um estudo comparativo do custo da hora-aula do professor do Curso de Ciências Contábeis de uma Universidade Pública e de uma Universidade Comunitária, cujos dados foram coletados por meio das informações prestadas pelos Departamentos de Ciências Contábeis, pelas Secretarias Acadêmicas e pelos setores de Recursos Humanos de ambas as instituições.

O levantamento realizado engloba a quantidade de disciplinas ministradas, alunos matriculados, carga horária das disciplinas e dos professores, vínculos empregatícios e o enquadramento funcional dos professores que atuaram no exercício de 2010, em ambas as instituições de ensino.

A partir da coleta de dados nas instituições, realizou-se a análise e a interpretação dos fenômenos observados, em que foram mensurados e analisados os custos dos professores do Curso de Ciências Contábeis referentes ao ano de 2010, com o objetivo de comparar o custo da hora-aula dos professores entre as instituições.

Assim, no presente estudo, a variável utilizada é o custo da hora-aula – definida como a mão de obra direta em similaridade com uma fábrica – do professor destinado ao ensino do Curso de Ciências Contábeis. Contudo, vale destacar que esta variável se refere às atividades exclusivas de ensino, tais como: presença na sala, tempo de preparo das aulas e orientações.

O estudo comparativo foi realizado com análise primária de dados em que, a partir da coleta destes foram realizados cálculos e elaboração de planilhas que evidenciaram os custos por professor de acordo com seu vínculo empregatício e a carga horária das disciplinas do curso de Ciências Contábeis, em ambas as instituições objeto do estudo.

A pesquisa delimitou-se, tão somente, ao estudo comparativo do custo dos docentes do



Curso de Ciências Contábeis, em termos de hora-aula, para ambas as instituições. Dessa forma, não foram contemplados os demais custos ou investimentos necessários para a execução do ensino, pesquisa e extensão. Bem como a atuação dos professores em outros cursos como Mestrado e Doutorado e os demais custos indiretos associados às atividades de ensino, como o custo da própria coordenação.

Cabe salientar que os demais gastos relacionados à estrutura física, instalações, suporte técnico, apoio pedagógico e investimentos, tais como: aquisição de livros, visitas técnicas ou viagens de estudos, laboratórios etc., também, representam itens de custos e são agregados aos custos de um aluno para as instituições de ensino. Todavia, o estudo limitou-se à identificação do custo da hora-aula – mão de obra direta – dos professores diretamente vinculados às disciplinas do Curso de Ciências Contábeis.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Apresenta-se, nesta seção, o levantamento e a análise comparativa entre os custos da hora-aula do professor de uma instituição de ensino pública versus uma instituição de ensino comunitária. Assim, inicialmente, apresentam-se os dados relativos ao custo da hora-aula do professor em uma instituição de ensino pública e, em seguida, de uma comunitária. Por fim, se estabelecem os comparativos entre ambas.

4.1 Custos da hora-aula do professor: instituição de ensino pública

O estudo se iniciou com um levantamento realizado pelo Departamento do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Pública, referente à quantidade de alunos matriculados, disciplinas ministradas, créditos e carga horária, bem como os professores que atuaram em cada disciplina no exercício de 2010 (Quadro 1).

Quadro 1 – Identificação da quantidade de disciplinas, créditos, carga horária e alunos matriculados

Semestre	Disciplinas	Créditos	Horas	Alunos matriculados (média)
2010.1	56	380	5.700	790
2010.2	53	355	5.325	773

Fonte: Dados da pesquisa

Para a análise dos dados, por meio de informações coletadas no Departamento de Recursos Humanos (DRH), foi utilizada a Lei nº 11.344, de 8 de setembro de 2006, que dispõe sobre a reestruturação da carreira de Magistério de Ensino Superior, entre outras.

A lei define, em seu artigo 4º, as cinco classes pertencentes à referida carreira: Titular, Associado, Adjunto, Assistente e Auxiliar que, por sua vez, são divididas em vários níveis. Em conjunto com o regime de trabalho de 20 horas, 40 horas ou dedicação exclusiva, são os componentes utilizados para o cálculo do vencimento básico, conforme o Anexo IV-A da Lei nº 11.344/06.

Acrescido ao vencimento básico, o docente do magistério superior pertencente à instituição pública federal tem o direito de perceber a Retribuição por Titulação (RT), em conformidade com a classe, nível, regime de trabalho e titulação comprovada estabelecida pelo artigo 7º-A, da Lei nº 11.344/06. Outra vantagem trazida pela Lei nº 11.344/06, em seu artigo 11-A, incluída pela Lei nº 11.784/08 é a Gratificação Específica do Magistério Superior (GEMAS), conforme os valores previstos no Anexo V-B da mesma lei (BRASIL, 2011c).

Ademais, há os professores substitutos contratados temporariamente em consonância com Lei nº 8.745/93, que dispõe sobre a contratação por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos do inciso IX, do art. 37, da



Constituição Federal.

Além dos três componentes: vencimentos, retribuição por titulação e gratificação específica do magistério superior, quanto aos custos do professor, considerou-se para este estudo as provisões para o décimo terceiro salário, um terço de férias e a contribuição patronal de 22% realizada pela instituição ao Plano de Seguridade Social, conforme estabelecido pela Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004 (BRASIL, 2011e).

Diante disso, alcançou-se o índice de 37,38%, conforme segue discriminado na Tabela 1.

Tabela 1 – Encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento

Índices encargos sobre folha de pagamento	%
PSSS Patronal	22,00
Provisão 1/3 férias	2,78
PSSS patronal sobre férias	2,44
Provisão 13 ° salário	8,33
PSS patronal S/13° salário	1,83
Total Geral	37,38

Fonte: Dados da pesquisa

Logo, para encontrar o custo do provento mensal de um professor, considerou-se a Equação 1.

$$\text{Custo do Provento mensal de um docente} = (\text{Vencimento} + \text{RT} + \text{GEMA}) \times 1,3738 \quad (1)$$

Cabe esclarecer que, com referência aos professores substitutos, a contribuição patronal é de 20%, por se tratar de contribuinte para o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), sendo para a instituição os seus encargos trabalhistas no valor de 35%.

O pagamento dos proventos a um professor engloba ensino, pesquisa e extensão. Entretanto, o objeto deste estudo se refere exclusivamente à parte destinada ao ensino no Curso de Ciências Contábeis.

Outro ponto a considerar foram os coeficientes de 1,0 referente à orientação de trabalhos de conclusão de curso, e 1,5 referente ao adicional da hora de ensino percebido pelo professor destinado a outras atividades, como planejamento das aulas, correção de avaliação, entre outros, conforme normativa da Universidade Pública.

O coeficiente de 1,5, supramencionado, foi considerado no cômputo dos custos para toda a base de docência, independentemente de o professor usufruir dele. Já, o coeficiente de 1,0 somente foi considerado para os docentes que exercem orientações de trabalhos de conclusão de curso.

Assim, para encontrar o custo da hora-aula trabalhada utilizou-se o custo do provento mensal do docente em relação à sua carga horária contratada. Diante dessa informação o custo da hora-aula destinado ao ensino no curso de Ciências Contábeis foi calculado da seguinte forma (Equação 2):

$$\text{Custo da hora-aula} = \text{custo da hora trabalhada} \times \text{carga horária da disciplina} \times \text{coeficientes} \quad (2)$$

A Tabela 2 apresenta os custos nos dois semestres do ano de 2010, em relação à média do custo por aluno do curso de ciências contábeis da Universidade Pública. A elevação do custo total dos professores de um semestre para o outro, de R\$ 1.154.391,12 para R\$ 1.160.656,47, é devido ao reajuste salarial, ocorrido a partir de 1º de julho de 2010.



Tabela 2 – Custo hora-aula do professor na Instituição Pública Federal

Semestre	A	B	C= A+B	D	E=A÷D	F=B÷D	G= E+F
	Custos dos Professores em sala de aula	Custos dos Professores em outras atividades	Total dos Custos dos Professores	Alunos matriculados	Média do custo por aluno do Professor em sala	Média do custo por aluno do Professor em atividades	Total da média do custo por aluno
2010.1	428.562,52	725.828,60	1.154.391,12	790	542,48	918,77	1.461,25
2010.2	424.143,24	736.513,24	1.160.656,47	773	548,70	952,80	1.501,50
Total ano	852.705,76	1.462.341,84	2.315.047,60	1.563	1.091,18	1.871,57	2.962,75

Fonte: Dados da pesquisa

Para verificar o custo da hora-aula do professor por classe foi realizada uma média que considerou a quantidade de professores em cada classe existente e o respectivo valor da hora-aula, conforme os valores da Tabela 3.

Tabela 3 – Custo da hora-aula do professor por categoria

Classes	Valor médio da hora-aula (R\$)	Custos sobre a folha 37,38% e 35%*	Custo da hora-aula do professor por classe
Titular	224,19	83,80	307,99
Associado	271,78	101,59	373,37
Adjunto	174,19	65,11	239,30
Assistente	120,16	44,91	165,07
Auxiliar	82,41	30,80	113,21
Substituto	81,00	28,35	109,35

Fonte: Dados da pesquisa

No Curso de Ciências Contábeis da Universidade Pública, há maior número de Professores Titular com Mestrado, do que Professores Associado com Doutorado, muito embora a classe Associado seja mais bem remunerada. O que interfere é a titulação, por isso a diferença quanto à Retribuição por Titulação. Em razão disso, a Tabela 3 indica que o custo da hora-aula do professor titular é inferior ao do associado. Outra situação relevante é o caso de um professor Titular ter uma carga horária de 40 horas semanais, e um Associado ter dedicação exclusiva.

O custo da hora-aula encontrado não considerou complementos como anuênios e outros adicionais trabalhistas, bem como o custo com a manutenção. Ou seja, somente os custos relacionados efetivamente com a hora atribuída pelo professor às disciplinas do curso de Ciências Contábeis.

4.2 Custos da hora-aula do professor: instituição de ensino comunitária

Visando identificar o custo da hora-aula dos professores do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Comunitária, realizou-se inicialmente o levantamento das disciplinas, carga horária e alunos matriculados no ano de 2010 (Quadro 2).

Quadro 2 – Identificação da quantidade de disciplinas, créditos, carga horária e alunos matriculados

Semestre	Disciplinas	Créditos	Horas	Alunos matriculados (média)
2010.1	61	243	3.645	434
2010.2	66	194	2.910	394
Total	127	437	6.555	828

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Plano de Cargos e Salários da instituição comunitária, os docentes contratados sem processo seletivo são considerados emergenciais; e para os docentes que realizaram processo seletivo, o vínculo enquadra-se como titulares nas categorias A, B e C, conforme titulação.

Os requisitos mínimos para ingresso, conforme o Plano de Cargos e Salários, para o professor titular “A” é ser portador de título de Especialista; na categoria “B” enquadram-se



os docentes portadores de título de Mestre, e o professor titular “C” precisa ser portador de título de Doutor. A remuneração é variável conforme a categoria e calculada da seguinte forma (Equação 3):

$$\text{Salário mensal} = \text{hora-aula do cargo} \times 5,25 \times \text{carga horária semanal do professor} \quad (3)$$

O valor da hora é alterado segundo as negociações mantidas pelo Sindicato da categoria que representa os professores, acrescido do multiplicador 5,25, relativo ao Descanso Semanal remunerado (DSR), definido em Convenção Coletiva Trabalhista. Os encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento dos professores da instituição são os apresentados na Tabela 4.

Visualizam-se, na Tabela 4, os encargos incidentes sobre a folha de pagamento do quadro docente da Universidade Comunitária, os quais totalizam 46,94% de encargos trabalhistas para a empresa, sendo o INSS, seguro, FGTS, PIS, Férias e Décimo terceiro salário. Cabe salientar que, por se tratar de uma entidade sem fins lucrativos, o INSS é repassado na forma de bolsas de estudos. Todavia, não deixa de ser um custo para a instituição.

Tabela 4 – Encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento da instituição comunitária

Índices encargos s/folha de pagamento	%
INSS patronal	20,00
Seguro acidente trabalho	1,00
FGTS	8,00
PIS	1,00
Provisão 1/3 férias	2,78
INSS patronal s/férias E 1/3	2,22
Seguro acidente trabalho s/férias e 1/3	0,11
FGTS s/férias E 1/3	0,89
PIS s/férias e 1/3	0,11
Provisão 13 ° Salário	8,33
INSS patronal S/13° salário	1,67
Seguro acidente trabalho s/13° salário	0,08
FGTS s/13° salário	0,67
PIS s/13° salário	0,08
Total GERAL	46,94

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto à carga horária de cada professor vinculado ao Curso de Ciências Contábeis, este varia conforme o regime de contratação ou horas trabalhadas. Dessa forma, pode-se identificar na Tabela 5 o valor médio do custo da hora-aula do professor, por categoria.

Tabela 5 – Custo da hora-aula do professor por categoria da instituição Comunitária

Categoria-contrato	Valor médio da hora-aula (R\$)	Remuneração da hora com DSR *5,25	Encargos sobre a folha 46,94%	Custo da hora-aula do professor por categoria
Emergencial	24,44	128,31	60,23	188,54
A	26,37	138,44	64,98	203,43
B	28,96	152,04	71,37	223,41
C	32,38	170,00	79,80	249,80

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 5 o valor médio da hora-aula (de acordo com o plano de cargos e salários em cada categoria o professor recebe adicionais por produtividade, capacitação e contrato ininterrupto de trabalho), o adicional da remuneração referente ao descanso semanal remunerado de 5,25 (conforme definição da Convenção Coletiva de Trabalho, representa o valor da hora-aula recebida pelo professor) e os encargos incidentes sobre a folha de pagamento



(Tabela 4). De forma que se pode identificar o custo total da hora-aula do professor que, além do custo da contratação de hora-aula, há o descanso semanal remunerado e os encargos trabalhistas.

O custo da hora-aula encontrado não considerou triênios ou outros adicionais trabalhistas, somente os custos relacionados efetivamente com a hora-aula atribuída pelo professor às disciplinas do curso de Ciências Contábeis da instituição comunitária.

4.3 Análise comparativa entre as instituições

Inicialmente, a pesquisa evidenciou as características de titulação dos professores docentes vinculados a cada instituição de ensino (Tabela 6).

Tabela 6 – Comparativo da titulação dos docentes

Titulação	Universidade Pública		Universidade Comunitária	
	Total	%	Total	%
Graduação	2	4,26	0	0,00
Especialista	2	4,26	22	44,00
Mestre	10	21,28	26	52,00
Doutor	33	70,22	2	4,00
Total	47	100,00	50	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Dos professores que atuaram no curso de Ciências Contábeis da Universidade Pública durante o ano de 2010, 70,22% são doutores, 21,28% são mestres e 4,26%, respectivamente, são graduados e especialistas. Já, para a titulação dos professores que atuaram no curso de Ciências Contábeis da Universidade Comunitária durante o ano de 2010 identificou-se que 52% são mestres, 44% são especialistas e apenas 4% são doutores, conforme a Tabela 6.

Confrontando-se a forma de contratação ou o regime de enquadramento funcional, constatou-se que a Universidade Pública possui seis classes de vínculo. Para ser professor associado, deve ser mestre ou doutor; o professor titular ou adjunto deve ser no mínimo especialista, e os professores assistentes, auxiliares ou substitutos devem ser no mínimo graduados.

Para a Universidade Comunitária, este enquadramento é feito considerando-se editais de processo seletivo, no qual na categoria C encontram-se os doutores, na categoria B devem ser no mínimo mestres, na categoria A no mínimo especialistas e os emergenciais são aqueles contratados por prazos determinados, no mínimo especialistas ou, na falta dessa categoria, que comprovem notório saber. Considerando-se essas classes e categorias, foi possível confrontar o custo da hora-aula, conforme o Quadro 3.

Quadro 3 – Comparativo da titulação dos docentes

Classes	Universidade Pública		Universidade Comunitária	
	Custo da hora-aula com encargos		Categoria- contrato	Custo da hora-aula com encargos
Associado	373,37		Titular C	249,80
Titular	307,99		Titular B	223,41
Adjunto	239,30		Titular A	203,43
Assistente	165,07		Emergencial	188,24
Auxiliar	113,21		-	-
Substituto	109,35		-	-

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa

Pode-se referenciar que, embora haja diferentes denominações, proporcionalmente, o custo da hora-aula para a Universidade Comunitária é maior para os docentes na condição de emergenciais e especialistas. Enquanto a Universidade Pública tem o custo maior para os docentes nas classes Associado e Titular. A Tabela 6 evidenciou que na Universidade Pública, aproximadamente, 92% dos professores são doutores ou mestres.

Com relação aos custos da hora-aula, identificou-se que devido à forma de contratação



e regulamentação das atividades, o custo direto por aluno na Universidade Pública para o ano de 2010 foi de R\$ 2.962,75, enquanto para a Universidade Comunitária esse custo totalizou R\$ 1.576,24 (Tabela 7).

Tabela 7 – Comparativo dos custos dos professores por instituição

Semestre	Universidade Pública		Universidade Comunitária	
	Custo total da hora-aula	Custo da hora-aula por aluno	Custo total da hora-aula	Custo da hora-aula por aluno
2010.1	1.154.391,12	1.461,25	346.185,13	797,66
2010.2	1.160.656,47	1.501,50	306.761,56	778,58
Total (ano)	2.315.047,60	2.962,75	652.946,69	1.576,24

Fonte: Dados da pesquisa

A principal diferença está no fato de a Universidade Pública contratar professores mais titulados que a Universidade Comunitária, conforme apresentado na Tabela 6 que apresenta o comparativo da titulação dos docentes.

A Universidade Comunitária atribui, além da remuneração por hora-aula, um adicional de 20% aos professores com contratos de trabalho de carga horária superior a 20 horas, bem como 0,50 hora por aluno para atividades de orientação referente ao Trabalho de Conclusão de Curso. Ainda, quando o professor atua com atividades vinculadas aos grupos de pesquisa e extensão, ele recebe horas para projetos de pesquisa ou extensão.

Na Universidade Pública, além de o valor da hora-aula de ensino ser maior do que na Universidade Comunitária, o professor recebe diretamente para cada hora de ensino 1,50 horas para outras atividades relacionadas ao ensino e 1,0 hora para as orientações de trabalhos de conclusão de curso.

Isso faz que o docente que atua 12 horas em sala de aula complete sua carga horária no curso, pois outras 28 horas ficam vinculadas à pesquisa ou à extensão. Pode-se supor que esse fator contribui para captar e manter o número expressivo de docentes doutores vinculados ao curso, tendo em vista que, normalmente, docentes mestres ou doutores são atuantes também com pesquisas relacionadas a programas de pós-graduação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo aponta as principais particularidades na forma de contratação e mensuração dos custos, entre uma instituição de ensino pública federal e uma instituição de ensino comunitária. Nesse sentido, observou-se a principal característica quanto à diferenciação da forma de contratação.

A instituição pública federal contrata seus docentes com base na Legislação Federal, a qual define o valor total da folha de pagamento de acordo com o regime de horas para professor 20 horas, 40 horas ou em regime de dedicação exclusiva. Bem como, tem fixado os valores dos vencimentos básicos por classes e os efeitos financeiros por retribuição por titulação da carreira do magistério superior (RT) e gratificação específica do magistério superior (GEMAS). Para a instituição comunitária a contratação é realizada com base no valor de hora-aula definido de acordo com a titulação do professor que o vincula às categorias definidas no Plano de Cargos e Salários da instituição. É considerado emergencial quando não possuir processo seletivo; titular A para professores com no mínimo especialização; titular B para docentes com no mínimo mestrado; e titular C para docentes que detenham no mínimo titulação de doutores.

Para a instituição comunitária, o Plano de Cargos e Salários estabelece as atividades possíveis de serem desenvolvidas por categoria docente e complementos de remuneração, conforme a produção científica e participação em eventos de capacitação profissional e docente.



Quanto ao valor da hora-aula por categoria e o fator multiplicador (5,25), estes são estabelecidos e atualizados por Convenção Coletiva de Trabalho.

Quanto ao custo da hora-aula do professor do Curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino pública e uma instituição de ensino comunitária, constatou-se que está vinculado às categorias ou classes de contratação. A qual se diferem pela titulação destes docentes contratados com variação por hora-aula de R\$ 109,35 a R\$ 373,37 para a pública; e de R\$ 188,24 a R\$ 249,80 por hora-aula para a comunitária.

Ressalta-se que o estudo evidencia que a instituição pública tem o custo da hora-aula maior com professores mestres e doutores, enquanto a instituição comunitária, proporcionalmente, tem o maior custo para professores emergenciais e especialistas.

Ainda, com os dados apurados pela pesquisa identificou-se que, no ano de 2010, a instituição pública teve um custo por aluno do Curso de Ciências Contábeis de R\$ 2.962,75 referente aos professores; para a instituição comunitária o custo dos professores por aluno no mesmo ano foi de R\$ 1.576,24. O principal fator que difere o custo, entre ambas, é a titulação dos professores pertencentes ao quadro da instituição pública em que, aproximadamente, 70% são doutores, enquanto na instituição comunitária são somente 4%.

Recomenda-se para futuros trabalhos que se considere e se evidencie os demais custos diretos e indiretos, além do custo da hora-aula, que possibilite a análise dos demais custos relacionados ao ensino das instituições públicas e comunitárias.

Portanto, o estudo evidencia a importância da mensuração dos custos para a gestão do ensino, bem como para futuros investimentos governamentais no âmbito do ensino superior e o conhecimento da diferença do custo da hora-aula do professor para as instituições públicas e das instituições comunitárias.

REFERÊNCIAS

AMARAL, N. A. L.; BOLFE, C.; BORGERT, A.; VICENTE, E. F. R. O sistema de custos do Governo Federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online)**, v. 19, n. 2, p. 23-39, 2014.

BORGERT, A.; QUINTANA, A. C.; MACHADO, M. F. Análise comparativa entre as despesas de custeio das universidades federais da região sul e nordeste. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11, 2004 **Anais... CBC**, 2004.

BORGERT, A.; COSTA, J. M. Mensuração e avaliação de custos à luz da gestão estratégica de custos. In: Congresso Brasileiro de Custos, 10, 2003. **Anais... Guarapari: CBC**, 2003.

BORGERT, A.; CIDADE, R. C. O custo da hora de trabalho do professor na Universidade Federal de Santa Catarina. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11, 2004. **Anais... Porto Seguro: CBC**, 2004.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso: 18 mai. 2011 a.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm. Acesso: 20 mai. 2011 b.



_____. Presidência da República. **Lei nº 11.344 de 08 de setembro de 2006.** Dispõe sobre a reestruturação das carreiras de Especialista do Banco Central do Brasil, de Magistério de Ensino Superior e de Magistério de 1o e 2o Grau e da remuneração dessas carreiras, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11344.htm> Acesso em: 20 mai. 2011 c.

_____. Presidência da República. **Lei nº. 8745 de 09 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre a contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos do inciso IX do art. 37 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8745cons.htm> Acesso em: 20 mai. 2011 d.

_____. Presidência da República. **Lei nº 10.887 de 18 de junho de 2004.** Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003, altera dispositivos das Leis nos 9.717, de 27 de novembro de 1998, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.887.htm> Acesso em: 20 mai. 2011 e.

_____. Presidência da República. **Lei Nº 12.881, de 12 de novembro de 2013.** Dispõe sobre a definição, qualificação, prerrogativas e finalidades das Instituições Comunitárias de Educação Superior - ICES, disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12881.htm>. Acesso em: 21 nov. 2016.

CASSE, D.; MANNO, B. V. The cost and price of college and the value of higher education. **Academic Questions**, v. 11, n. 4, p. 38-54, 1998.

CHAUÍ, M. A universidade pública sob nova perspectiva. **Revista brasileira de educação**, v. 24, p. 5-15, 2003.

COSTA, M. P.; ALMEIDA, M. O. D. B.; FREITAS, T. S. **Ensino, pesquisa e extensão: Compromisso social das universidades.** Disponível em: <http://www.uftm.edu.br/upload/ensino/tcc_teresinha.pdf> Acesso em: 05 jun. 2011.

CUNHA, L. C.; BORGERT, A.; FERRARI, M. J. Gestão estratégica de custos nos cursos de graduação em ciências contábeis das Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 41, p. 61-73, 2015.

GAUNT, H. Understanding the one-to-one relationship in instrumental/vocal tuition in Higher Education: comparing student and teacher perceptions. **British Journal of Music Education**, v. 28, n. 2, p. 159-179, 2011.

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

MARTINS, L. M. **Ensino-pesquisa-extensão como fundamento metodológico da construção do conhecimento na universidade.** São Paulo: Unesp, 2012. Disponível em:<<http://www.franca.unesp.br/oep/Eixo%202%20-%20Tema%203.pdf>> Acesso em: 05 jun. 2011.



MOREIRA, L. M. A.; BORGES, V. M.; SILVA, E. R. J.; OLIVEIRA, W. S.; VIEIRA, M. J. F.; LIMA, R. L. L. F.; ROCHA, P. H. S. A.; MOTA, L. R.; SANTOS, J. F.; FREITAS, L. M. Programa Genética & Sociedade: atividade de genética comunitária com ações em pesquisa/ ensino/extensão. **Extensio: Revista Eletrônica de Extensão**, v. 12, n. 20, p. 36-47, 2016.

MOURA, G. D.; MACÊDO, F. F. R. R.; MAZZIONI, S.; KRUGER, S. D. Análise da relação entre gerenciamento de resultados e custo de capital em empresas brasileiras listadas na BM&F-Bovespa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 44, p. 9-23, 2016.

PATON, C.; SCARPIN, J. E. Accounting as instrument of the information system in the determination of the cost of student in public higher education institution. In: CONTECSI - International Conference on Information System and Technology Management, 8, 2011. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2011.

PAVESI, I.; BORGERT, A. A contabilidade de custos nas universidades da Espanha: uma análise da estrutura dos planos de ensino da disciplina na graduação. **REAVI - Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí**, v. 5, n. 7, p. 58-70, 2016.

PEGORARO, L. Universidade e sociedade: sistema catarinense de educação superior. **Atos de pesquisa em educação**, v. 4, n. 3, p. 357-406, 2009.

PETER, M. G. A.; THERRIEN, J.; PETER, F. A. Aspectos do projeto político pedagógico institucional nas universidades federais brasileiras. **Revista Brasileira de Educação**, n. 24, 2003.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas. 2008.

SANTOS, M. S.; LIMA, B. M.; TRINDADE, R. P. Ensino, pesquisa e extensão: Representações sociais de estudantes das licenciaturas da UEFS na perspectiva da qualidade do ensino superior. Colóquio Internacional "Educação e Contemporaneidade", 4, 2010. **Anais...** Sergipe: Colóquio, 2010.

SCHMIDT, J. P. O comunitário em tempos de público não estatal. **Avaliação**, v. 15, n. 1, p. 9-40, 2010.

SCHMIDT, J. P.; CAMPIS, L. A. C. **Instituições Comunitárias**: instituições públicas não estatais. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2009.

SEIBERT, R. M.; MACAGNAN, C. B. Disclosure of Community Institutions of Higher Education: a study in the perspective of stakeholders. **Contextus: Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 176-209, 2015.

SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; COSTA, P. S. Apuração do custo de ensino por aluno: aplicação a uma instituição federal de ensino superior. In: Encontro nacional dos programas de pós-graduação em administração, 2004. **Anais...** Curitiba: Enanpad, 2004.

SISTEMA ACADEMIA. **Universidades Comunitárias**. Disponível em: <<http://www.universidade-comunitaria.com.br>> Acesso em: 09 jun. 2011.



SOUZA, F. R.; BORGERT, A.; CUNHA, L. C.; RICHARTZ, F. Modelos de custeio na percepção de professores de custos das instituições de ensino superior de Santa Catarina. **Revista Electrónica de Investigación y Docencia**, v. 13, p. 45-64, 2015.