

**CUSTO ALUNO DOS
CURSOS DE CIÊNCIAS
CONTÁBEIS DO
SISTEMA UNIVERSIDADE
ABERTA DO BRASIL
(UAB)**

*COST STUDENT OF ACCOUNTING SCIENCES
FROM UAB*



Resumo

O estudo de custos públicos é justificado em razão da necessidade de ampliação do debate das políticas públicas e da sustentabilidade econômica das universidades públicas brasileiras. A análise dos custos gerados pelas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) possibilita ao gestor tomar decisões quanto aos valores a ser alocados nas principais ações da educação superior: ensino, pesquisa e extensão. O ensino a distância é uma modalidade relativamente nova no País, por isso os estudos realizados para mensurar os custos nas IFES focaram cursos presenciais de graduação. O presente trabalho tem o objetivo de calcular o custo do aluno médio padrão, médio real e de evasão anual dos cursos de Ciências Contábeis ofertados no âmbito do Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). O referido sistema engloba a oferta de cursos na modalidade de Ensino Superior a distância. A Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) foram escolhidas porque são as únicas instituições públicas a ofertarem, na modalidade a distância, o curso superior em Ciências Contábeis no Brasil, no âmbito do Sistema UAB. A análise compreendeu os períodos de 2008 a 2010, e constatou-se que as instituições apresentaram custos de evasão elevados, em especial a UFSC. Enquanto o custo médio padrão anual ficou em R\$ 1.539,33, o custo médio real anual chegou a R\$ 3.096,00, e o custo médio de evasão, em R\$ 1.556,67.

Palavras-chave: Custo aluno. Universidade Aberta do Brasil. Curso de Ciências Contábeis.

Abstract

The study of public costs is justified by the need to expand public policy debates and economic sustainability of the Brazilian public universities. The analysis of the costs generated by Federal Institutions of Higher Education (IFES) enables the manager to make decisions about amounts to be allocated in the main actions of higher education: teaching, research and extension. Distance learning is relatively new in the country, so the studies conducted to measure the costs in the IFES focused undergraduate courses. The present work aims to calculate the average standard student cost, average real student cost and annual dropout cost of accounting courses offered in the Open University of Brazil System (UAB). This system includes courses offered in the form of distance learning. The Federal University of Santa Catarina (UFSC) and Federal University of Espirito Santo (UFES) were chosen because they are the only public institutions to offer distance learning accounting courses in Brazil, in the UAB System. The analysis covered data from 2008 to 2010 and found high evasion costs, especially the UFSC. While the standard annual average cost was BRL 1,539.33, the real annual average cost was BRL 3,096.00 and the average cost of evasion was BRL 1,556.67.

Keywords: Student Cost. Open University of Brazil. Accounting Course.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB).

² Professora Associada do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, Coordenadora do Programa de Pós-Graduação Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da UnB/UFRN/UFPB. Doutora em Economia pela Université des Sciences Sociales Toulouse I, França.

³ Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-Institucional e Inter-Regional da UnB/UFPB/UFRN.

1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 (CF) e a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – foram utilizadas pelos legisladores para frear o aumento dos gastos públicos. A CF, em seu artigo 167, inciso III, veda a realização de operações de crédito que excedam as despesas de capital, ou seja, é vedado o endividamento do Estado para manutenção das atividades administrativas (GIACOMONI, 2008). A segunda lei, a LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, destacando o planejamento, o controle e a transparência. Além disso, foram criados dispositivos legais para dar suporte ao processo de desenvolvimento de sistemas de custos em órgãos públicos brasileiros, a saber: Acórdão nº 1.078/2004, as Leis de Diretrizes Orçamentárias, a Lei nº 10.524/2002 e a Lei nº 10.707/2003 (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011).

Ferramentas para controlar o gasto são necessárias, tendo em vista que o País deve manter o equilíbrio das contas públicas para se defender de crises econômicas e adotar diretrizes que atendam às demandas da população. Nesse contexto, algumas vezes o governo pode gerar políticas monetárias contracionistas, inibidoras da expansão das despesas (GIACOMONI, 2008). No entanto, cortar gastos não é uma tarefa fácil, tendo em vista as mudanças políticas, econômicas e culturais envolvidas no processo administrativo. Para

Para atender a demanda por educação superior existente no Brasil, o Ministério da Educação (MEC), a partir de 2004, em parceria com Instituições Públicas de Ensino Superior, lançou o Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB).

que o gestor público decida entre cortar, manter ou gerar novos gastos, é preciso conhecer quais e quantos são.

Entre tantos gastos públicos, os com a educação superior merecem atenção. Em 2010, foram disponibilizados para as universidades federais mais de 20 bilhões de reais, representando 64% dos gastos diretos do Ministério da Educação, segundo o Portal de Transparência do governo federal (2011)⁴.

Apesar de as instituições privadas absorverem boa parte da demanda do Ensino Superior, o País necessita gerar novas estratégias e políticas de expansão da educação. Conforme o Projeto de Lei do Plano Nacional de Educação (PNE), apresentado no final de 2010, para o decênio 2011-2020, o governo federal se propõe a ampliar as ofertas de vagas por meio da expansão e interiorização da rede federal de educação superior; da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica; e do Sistema Universidade Aberta do Brasil. Consequentemente, novas despesas deverão ser geradas, em razão do subsequente crescimento do Ensino Médio e da expansão do Ensino Superior.

Tratando-se especificamente de custos no Ensino Superior, o Tribunal de Contas da União (TCU) – por meio da Decisão nº 408/2002 –, em parceria com a Secretaria Federal de Controle Interno e com a Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (Sesu/MEC), obrigou todas as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) a publicar nove indicadores de desempenho no relatório de gestão. O custo corrente/aluno equivalente é um deles, representando a relação entre as despesas correntes de todas as unidades gestoras e os alunos equivalentes (BARBOSA; FREIRE; CRISÓSTOMO, 2011).

Para Oliveira e Carvalho (2011), as instituições privadas introduziram mudanças estruturais

⁴ Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br>

O sistema de custos é o instrumento a ser utilizado para medir os resultados quanto à eficácia e à eficiência.

nas disciplinas com o intuito de diminuir as aulas presenciais, reduzindo o custo-professor e aumentando o número de alunos por sala. Conforme o relatório da Hoper Consultoria, foi desenvolvido no meio acadêmico um modelo de redução de custos da atividade-fim de uma instituição de ensino, com base na utilização de 20% da carga horária do curso com atividades não presenciais (OLIVEIRA, 2009).

Para atender a demanda por educação superior existente no Brasil, o Ministério da Educação (MEC), a partir de 2004, em parceria com Instituições Públicas de Ensino Superior, lançou o Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). Com a publicação do Decreto nº 5.800/06, que institucionalizou a UAB, foi gerado um novo sistema de ensino, possibilitando o aperfeiçoamento de tecnologias de informação e comunicação. Logo, justifica-se o estudo de custos públicos em face da necessidade de ampliação do debate das políticas públicas, de novas ações de expansão do ensino e da sustentabilidade econômica das universidades públicas brasileiras.

O objetivo do trabalho é estimar o custo padrão, real e de evasão dos cursos de Ciências Contábeis, na modalidade a distância, que são ofertados pela UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina) e pela UFES (Universidade Federal do Espírito Santo) no âmbito do Sistema UAB, verificando se há diferenças expressivas entre seus custos e verificar os custos gerados pela evasão das duas. A UFSC e a UFES foram escolhidas porque

são as únicas instituições públicas federais a ofertarem curso superior em Ciências Contábeis nessa modalidade.

A metodologia utilizada foi a de Reinert (2005), por se tratar de um modelo de apuração de custos que se assemelha ao Sistema de Informações de Custos (SIC) do governo federal, indo do geral para o particular. Isso possibilita um maior grau de comparabilidade e, ao mesmo tempo, gera informações específicas sendo úteis à tomada de decisão.

O trabalho está dividido em cinco partes: a primeira contém a introdução, que aborda os principais pontos do trabalho; a próxima discorre sobre o referencial teórico, que relata a necessidade de apuração de custos no setor público e os aspectos gerais do Sistema (UAB); a parte 3 detalha a metodologia utilizada no estudo, versando sobre os cálculos de custos e sobre as universidades escolhidas para o estudo; a quarta 4 apresenta as análises dos resultados; e, em seguida, a última destaca as considerações finais.

2 Referencial Teórico

2.1 Custos no Setor Público

Os custos são sacrifícios financeiros realizados por uma empresa com a finalidade de atingir seus objetivos (MARTINS, 2010). Para que a entidade tenha retorno financeiro, os custos deverão ser menores que as receitas, possibilitando a geração de lucro. Sabe-se, porém, que quanto maior a estrutura da entidade, maiores serão os gastos, exigindo um controle maior. Dessa maneira, demonstra-se ser necessário um sistema de mapeamento de centros de custos ou de atividades envolvidas no processo produtivo para que se possa chegar a um valor justo do objeto de custeio. Logo, o controle dos gastos torna-se de grande importância no mundo competitivo e globalizado.

No setor público não é diferente. A contribuição das informações sobre os custos vai desde a possibilidade de se obter eficiência e eficácia no controle dos gastos até a indicação de ações capazes de reformar a gestão governamental (REZENDE; CUNHA; CARDOSO, 2010). Na gestão pública, a mensuração de custos é uma etapa essencial e transformadora na busca pela eficiência do uso dos recursos existentes no País (MACHADO; HOLANDA, 2010). Se comparado com o setor privado, a informação de custos pode ser determinante no setor público, porque fornece dados capazes de ajudar o gestor da entidade na tomada de decisão interna, além de dar transparência no uso dos recursos que são auferidos por meio de impostos pagos pela população (MAUSS; SOUZA, 2008). Ademais, o sistema de custos é o instrumento a ser utilizado para medir os resultados quanto à eficácia e à eficiência (GIACOMONI, 2008).

Machado (2002) considera que dentre as quatro fases da despesa (fixação, empenho, liquidação e pagamento) a que mais equivale ao gasto é a liquidação. As despesas liquidadas representam custos quando se tratarem de despesas correntes relativas a bens ou serviços utilizados no exercício em questão, e investimentos quando se tratarem de despesas correntes que beneficiem exercícios futuros. Essas despesas, consideradas como investimentos, posteriormente se tornarão custos.

No setor público, considera-se irrelevante a diferenciação entre custos e despesas do período, pois a importância dessa divisão para o setor privado está em avaliar os estoques para os períodos posteriores. No entanto, esses estoques são considerados inexistentes no setor público, salvo entidades que, apesar de públicas, funcionam semelhantemente ao setor privado, como algumas Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. De fato, a questão da diferenciação se sustenta no uso gerencial ou não da informação de custos.

O marco inicial para a criação de um sistema de custos na administração pública federal ocorreu em 1964, com a promulgação da Lei nº 4.320. O artigo 99 da referida lei determina que: “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 financeira comum”. No entanto, a lei não foi suficiente para estimular a mensuração de custos nos órgãos, pois restringiu o sistema aos custos de serviços industriais.⁵ Por sua vez, o Decreto-lei nº 200/1967 ampliou o tema, determinando que todos os organismos da administração pública apurassem os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Posteriormente, foram publicadas novas leis e dispositivos legais que vieram reforçar a necessidade de sistema de custos no setor público, tais como: Decreto nº 92.452/1986, que determina a apuração do custo dos projetos e atividades com base nos elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento; Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), que dispõe legalmente a necessidade de um sistema de custos. Conforme o artigo 50 da LRF, “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Após sua publicação, o governo federal, pela Lei nº 10.180 de 2001, delegou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) competência para tratar do assunto no âmbito dos órgãos federais (MONTEIRO et al., 2010).

Vale destacar que a Comissão Interministerial de Custos (MPOG, 2006) gerou um relatório em junho de 2006 recomendando e apontando os diversos benefícios da implantação de um sistema de custos pelos órgãos públicos. Por fim, o desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos (SIC), na Administração Pública Federal, iniciou

⁵ Os serviços públicos industriais ou comerciais são aqueles que originariamente se constituíam em atividades econômicas, mas que em razão da relevância que desenvolveram para a sociedade foram assumidos pelo Estado como serviço público, por opção político-normativa, a partir da Constituição ou de lei (MADEIRA; MADEIRA, 2011, p. 6).

em 2009. O Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) desenvolveu o sistema interligado ao Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), ao Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape) e ao Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigplan), que será manuseado por meio de uma *datawarehouse*⁶ (HOLANDA; MACHADO, 2010; CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011).

Embora tenham ocorrido mudanças efetivamente potencializadas no ambiente contábil dos órgãos públicos federais, o SIC se inicia de forma simples. O método de custeio direto foi recomendado ao invés do custo baseado em atividades (ABC). Justificou-se a utilização do custeio direto, porque o sistema ABC exigiria maiores gastos para ser implantado, além de tempo para realização de um sistema capaz de gerar direcionadores e atividades significativas.

A adoção do método direto foi determinada principalmente para níveis gerais, pois não é necessária a utilização de sistemas de rateios, possibilitando que as informações sejam comparáveis entre unidades que possuam atividades diversas. Justifica-se essa recomendação inicial, porque o governo ainda necessitará de mais investimentos para melhor capacitar e dotar seu recurso humano de conhecimento mais sofisticado de métodos de apuração de custos (HOLANDA; MACHADO, 2010). O gestor deve observar, prioritariamente, se a informação gerada elevará os gastos, além de avaliar se os benefícios serão superiores aos custos das informações. Embora tenha suas limitações, ressalta-se que o SIC possibilita que cada unidade possa, também, gerar outro sistema e métodos de custeio (ABC, Variável e RKW).

Segundo Holanda e Machado (2010, p. 795):

[...] faz-se necessário primeiro enfatizar que um sistema de informações de custos, concebido para toda a ad-

ministração pública federal para os três poderes, deve garantir o atributo da comparabilidade, mas deve também permitir a possibilidade de customização e detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.

Para aplicação do método de custeio direto utilizando as informações dos sistemas existentes, algumas considerações foram feitas, tais como: gestão de custos com foco no resultado, abrangência, gradualismo, flexibilidade, institucionalização e capacitação permanente.

2.2 Custos no Ensino Superior

Segundo Castro e Corbucci (2004), nos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), cerca de 80% dos gastos com as IFES, em 2000, provinham do setor público, o que mostra a importância dada à Educação Superior pelos governos de países considerados bem sucedidos.

Nos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), cerca de 80% dos gastos com as IFES, em 2000, provinham do setor público, o que mostra a importância dada à Educação Superior pelos governos de países considerados bem sucedidos.

⁶ *Datawarehouse* é um repositório de dados eletrônicos, projetado de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados (HOLANDA; MACHADO, 2010).

No caso do Brasil, deve-se ter cautela ao se tentar elevar os gastos com o Ensino Superior, equiparando-se a países da OCDE, pois gastar sem um planejamento também poderá implicar desperdícios. Amaral (2002) relata que, entre 1983 e 1985, a Argentina triplicou o número de ingressos no Ensino Superior. Ao fazer isso, os argentinos objetivavam a diminuição do custo por estudante, já que haveria uma diminuição dos gastos oriundos da capacidade ociosa. No entanto, nos anos seguintes, a saída de formandos não cresceu na mesma proporção, aumentando, portanto, o custo dos formandos.

A Constituição brasileira de 1988 prevê algumas despesas essenciais para o bem-estar e o desenvolvimento do país, vinculando algumas receitas a determinadas despesas. Em seu artigo 212, impõe que se deve vincular, anualmente, não menos de 18% das receitas de impostos da União e 25% das receitas de impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios aos gastos para manutenção e desenvolvimento da educação. É imprescindível a utilização de parâmetros físicos antes de realizar qualquer tipo de vinculação (MAUSS; SOUZA, 2008). O ideal seria construir padrões de custos para as atividades e produtos gerados no setor público (MACHADO, 2002).

Um instrumento de avaliação utilizado no setor público é o conjunto de indicadores de gestão gerados pelas IFES. Os indicadores possuem, entre outras, a vantagem de permitir a avaliação do desempenho das IFES tanto a longo do tempo quanto a curto prazo, segundo o Tribunal de Contas da União (TCU). Os indicadores são ferramentas que auxiliam na formulação de políticas públicas para o Ensino Superior (BRASIL, 2007b). Isso ocorre porque os custos de serviços com educação são prestados de forma ininterrupta pelo Estado. Por esse motivo, necessitam de um sistema de acumulação por processo, permitindo que ao final de um período, o valor do custo subsidie a geração de indicadores de desempenho (MACHADO, 2002).

Outro exemplo da importância de indicadores de gestão na tomada de decisão na

educação é o indicador **Taxa de Conclusão dos Cursos de Graduação**, utilizado pelo MEC para verificar se as IFES estão atingindo as metas do Programa de Apoio aos Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI). A taxa representa a relação entre o número total anual de diplomados dos cursos presenciais de graduação e o total de vagas oferecidas nos últimos cinco anos. O indicador expressa o sucesso da instituição não apenas em manter os alunos no período de realização do curso de graduação, como também em preencher as vagas ociosas (Decreto nº 6.096/2007 - BRASIL, 2007a).

Constata-se que os indicadores de gestão propostos pelo TCU, e especificamente aquele referente aos custos, são atualmente instrumentos que podem servir de suporte à avaliação das IFES (BARBOSA; FREIRE; CRISÓSTOMO, 2011).

2.2.1 Indicadores do TCU

Devido à necessidade de medir o desempenho das IFES, o TCU realizou um estudo na Universidade de Brasília (UnB), em 2002, com o propósito de levantar informações gerenciais e gerar indicadores que fossem capazes de retratar os aspectos relevantes do desempenho das IFES.

Após criar vários indicadores, nove foram escolhidos e aplicados em cinco instituições, a saber: Fundação Universidade do Amazonas (FUA), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal de Goiás (UFG), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Por meio de Decisão nº 408/2002 do TCU, todas as IFES passaram a incorporar em seus Relatórios de Gestão os indicadores de gestão. As informações geradas por meio de indicadores possibilitam que se crie uma série histórica, permitindo avaliar o desempenho individual das instituições ao longo dos anos (BRASIL, 2007b).

Como a metodologia de cálculo proposta pelo TCU é aplicada de forma igual para todas

A UAB faz parte do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE) e tem por objetivo principal a oferta de cursos de licenciatura para a formação de professores da educação básica.

as instituições federais, o custo corrente por aluno equivalente é o único indicador existente no país passível de comparação entre as IFES, pois o indicador mede os custos correntes anuais, despendidos para cada aluno. Em IFES em que há hospitais universitários, 35% das despesas correntes dos hospitais deverão também ser inclusos no custo.

A forma de mensurar o custo aluno e a aplicação dessa taxa é contestada entre pesquisadores da área (ver SILVA, 2007; MORGAN, 2004), pois há uma subjetividade nos critérios de escolha dos gastos e no que seja considerado aluno equivalente. Cabe destacar que Silva (2007) realizou um estudo de gastos no hospital universitário da UnB em 2003, demonstrando que somente 13% dos custos do hospital estão relacionados ao ensino. Os resultados reforçam a subjetividade desses critérios. Além disso, os alunos de mestrado e doutorado profissionalizantes, bem como aqueles de extensão, não fazem parte do cálculo. Contudo, segundo Castro e Corbucci (2004) afirmam que quando calculado o custo por aluno em universidades em que não há hospitais, o valor do custo das IFES se assemelha àquele das instituições privadas.

Constata-se que, embora com limitações, estudos sobre os custos nas IFES são especificamente relacionados a cursos presenciais (MAGALHÃES et al., 2010). O único trabalho voltado ao ensino a

distância foi realizado por Costa et al. (2009), que calcularam os custos dos cursos da UnB nessa modalidade. Isso pode ser explicado por essa modalidade ser nova no País. Vale ressaltar que os valores repassados às IFES pelo MEC para os cursos a distância, bem como o número de alunos matriculados nessa modalidade não integram o cálculo de custo por aluno equivalente exigido pelo TCU. Logo, justifica-se um estudo de custo aluno do Sistema UAB, pois o resultado pode subsidiar análise da eficiência e da eficácia das IFES.

A seguir, serão apresentados os principais aspectos do programa Universidade Aberta do Brasil, dando suporte à justificativa de estudo de custos aplicados em cursos na modalidade a distância.

2.3 Universidade Aberta do Brasil

O Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB) foi desenvolvido pelo MEC no ano de 2005 em parceria com a Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (Andifes) e com o Banco do Brasil, sendo instituído pelo Decreto nº 5.800/2006.

A UAB faz parte do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE) e tem por objetivo principal a oferta de cursos de licenciatura para a formação de professores da educação básica. Assim como veio como resposta aos objetivos e metas levantados no PNE de 2001, entre os quais, cita-se: (i) estabelecer um sistema de educação a distância jamais existente no País; (ii) ampliar o Ensino Superior, incentivando a participação das universidades e outras instituições credenciadas (prefeituras e estados); (iii) reduzir as desigualdades de oferta entre as regiões do País.

De acordo com o artigo 1º, do Decreto nº 5.800, são objetivos do Sistema UAB:

- I - oferecer, prioritariamente, cursos de licenciatura e de formação inicial e continuada de professores da educação básica;

II - oferecer cursos superiores para capacitação de dirigentes, gestores e trabalhadores em educação básica dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - oferecer cursos superiores nas diferentes áreas do conhecimento;

IV - ampliar o acesso à educação superior pública;

V - reduzir as desigualdades de oferta de ensino superior entre as diferentes regiões do País;

VI - estabelecer amplo sistema nacional de educação superior a distância; e

VII - fomentar o desenvolvimento institucional para a modalidade de educação a distância, bem como a pesquisa em metodologias inovadoras de ensino superior apoiadas em tecnologias de informação e comunicação (BRASIL, 2006).

Anteriormente à criação do Sistema UAB, o Decreto nº 5.622/2005 delegou ao MEC a tarefa de realizar o credenciamento das instituições que desejavam ofertar cursos superiores a distância e fazer a autorização e reconhecimento dessa modalidade de curso. Para que sejam credenciadas junto ao MEC, as instituições precisam: elaborar um plano de desenvolvimento institucional contemplando a oferta de curso superior a distância; de um projeto pedagógico para os cursos; possuir um corpo docente qualificado; ter descrição detalhada da infraestrutura que dará suporte às atividades, como instalações físicas e tecnologias de suporte remoto; de polos de apoio presencial, bibliotecas e laboratórios. A avaliação de cursos gerenciados pelo Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes) deverá ser também aplicada na modalidade a distância.

No sistema UAB, são concedidas bolsas de estudo e de pesquisa para professores e técnicos, regularizadas por meio da Lei nº 11.273/2006. A Portaria nº 318/2009 possibilitou que a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), com o apoio da Secretaria de Educação a

Distância (SEED) do MEC ficasse responsável pela operacionalização do Sistema UAB.

Para que sejam repassados recursos necessários para a criação e manutenção dos cursos, as instituições credenciadas deverão elaborar um projeto constando os custos necessários para a execução dos cursos. Os principais custos são: material de consumo; produção de material didático; equipamentos; passagens e diárias; contratação de pessoas físicas e jurídicas; bolsas para coordenadores da UAB, do curso, de tutoria, como também para o professor pesquisador, professor conteudista, tutor e coordenador de polo.

O Sistema UAB é organizado em polos de apoio presencial, selecionados a partir do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) e do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Cada universidade autorizada pelo MEC a ofertar cursos na modalidade a distância, deverá ministrar os cursos em polos localizados nos municípios selecionados. Os polos foram criados para garantir aos alunos um espaço físico contendo salas de aulas, biblioteca e laboratório. Como o objeto do presente estudo são as universidades federais do Espírito Santos e de Santa Catarina, serão apresentadas, a seguir, informações sobre elas, pois são as únicas que ofertam cursos de Ciências Contábeis nessa modalidade, no âmbito do sistema UAB.

O ensino superior no Espírito Santo teve início na década de 1930 com a criação do curso de Odontologia, Direito e Educação Física. No dia 5 de maio de 1954, durante o governo de Jones dos Santos Neves, os cursos foram agrupados, formando a Universidade do Espírito Santo, mantida pelo governo estadual. Em janeiro de 1961, o presidente Juscelino Kubitschek, em ato administrativo, transformou a instituição em universidade federal, nascendo, assim, a UFES.

A UFES também foi uma das primeiras do País a incorporar o ensino a distância em seus projetos. Essa modalidade teve maior impulso quando da criação do Programa de Interiorização da UFES, por meio da Resolução nº 02/2001 do Conselho Universitário. O programa possibilitou a instalação

de uma estrutura com recursos tecnológicos, atendendo às demandas de locais onde havia carência de informações. Para dar suporte a essa iniciativa, a Administração Central criou o Núcleo de Educação Aberta e a Distância (NE@ad), com uma estrutura distribuída por 13 Centros Regionais de Educação Aberta e a Distância (Cre@ad), além de 21 polos, interligando todos os municípios do estado. Hoje a UFES faz parte do Sistema UAB e do Projeto Pró-Licenciatura. A UFES oferece, atualmente, cursos de Artes Visuais, Ciências Contábeis, Educação Física, Física e Química, totalizando mais de 3 mil vagas.

Por sua vez, a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) originou-se de algumas faculdades, a saber: Faculdade de Direito, Ciências Econômicas, Farmácia, Odontologia, Filosofia, Serviço Social, Medicina e Engenharia Industrial. Em dezembro de 1960, durante o governo de Juscelino Kubitschek, essas faculdades foram unificadas e transformadas na UFSC.

Na modalidade de ensino a distância, a UFSC iniciou o trabalho com a criação do Laboratório de Ensino a distância em 1995. A instituição privilegiou a pesquisa e a capacitação, por meio de projetos de extensão, ofertando diversos cursos de aperfeiçoamento, realizados com vídeos-aula.

Hoje, a UFSC é integrante do Sistema UAB, e seus principais cursos de graduação na modalidade a distância são: Administração, Ciências Biológicas, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Filosofia, Física, Letras Espanhol, Letras Inglês, Letras Português, Administração Pública e Matemática.

A escolha do curso de Ciências Contábeis justifica-se por que existe, no Brasil, mais de 933 instituições de Ensino Superior ofertando esse tipo de curso na forma presencial, sendo 94 públicas. A UFES e UFSC são as únicas pertencentes ao Sistema UAB que ofertam o curso, e o fazem nas duas modalidades: presencial e a distância.

As IFES apresentam Índice Geral de Cursos (IGC) igual a 4, de uma nota que varia entre 1 a 5, sendo que quanto mais próximo de 5, melhor.

O IGC é dos indicadores utilizados pelo MEC para estimar a qualidade da instituição. O índice considera, em sua composição, a qualidade dos cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado e doutorado).

Na Tabela 1, apresenta-se um resumo do número de instituições que ofertam o curso de Ciências Contábeis, dividindo entre públicas e privadas e destacando o número das que ofertam na modalidade a distância.

TABELA 1 – OFERTAS DE CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL EM 2010

Ciências Contábeis	Oferta Global	Oferta a Distância	Instituições que ofertam a distância com IGC \geq 4
Instituição Pública	94	3	2
Instituição Privada	839	24	2
Total	933	27	4

FONTE: Elaboração própria a partir de dados do MEC

3 Metodologia

O presente trabalho trata-se de um estudo exploratório sobre os custos dos cursos de Ciências Contábeis, oferecidos pelas IFES por meio do Sistema UAB. O Sistema foi criado em 2006, e existem poucos cursos da área de Ciências Contábeis nessa modalidade no País. Apenas duas instituições públicas federais oferecem o curso de Ciências Contábeis, a UFES e a UFSC, sendo que a primeira realizou apenas uma oferta, em 2008, e a segunda realizou duas: a primeira em 2007, e a segunda em 2009.

Justifica-se a escolha de tais cursos, porque se podem subsidiar novos estudos de custos nessa modalidade. Sabe-se das limitações existentes nos possíveis resultados, pois refletirá o resultado de um pequeno número de cursos e de IFES. No entanto, o estudo possibilitará que novas pesquisas possam ser realizadas, além de auxiliar na elaboração e aperfeiçoamento da metodologia utilizada.

O trabalho tem como objetivo calcular os custos dos cursos de Ciências Contábeis de duas IFES, levando em consideração os valores repassados pelo MEC para a manutenção dos programas diretamente envolvidos com eles, tais como: bolsas, material didático, contratação de pessoa física e jurídica, passagens, diárias, e outros recursos aprovados pela Capes/MEC.

Para a obtenção dos dados da pesquisa, foi aplicada uma enquete junto à coordenação de cada curso, no segundo semestre de 2010, tendo as seguintes perguntas: número de ofertas/turmas realizadas; número de vagas ofertadas em cada vestibular; número de alunos matriculados em 2010; montante repassado pela Capes/MEC para financiar cada oferta/turma. Foram consultados os editais de cada IFES para obter o número de vagas ofertadas, bem como identificar os polos contemplados. Os valores dos recursos repassados para cada IFES foram obtidos da Capes, tanto de custeio quanto das bolsas.

O modelo de custos utilizado foi o de Reinert (2005), aplicável para as IFES, denominado de ABCd (PINTO; SILVA; FREIRE, 2007). Reinert analisou nove métodos de apuração de custos aplicados em universidades, observando as vantagens e desvantagens de cada, especialmente aquelas relatadas pelos autores Peter et al. (2003), Amaral (2004) e Morgan, (2004). Os principais passos sugeridos por Reinert para apuração dos custos nas instituições e aplicados nesse trabalho foram: (i) encontrar os custos das atividades fim; (ii) calcular o custo médio padrão anual por estudante de um curso; (iii) calcular o custo médio real anual por estudante; (iv) calcular o custo da ociosidade por curso.

Após definidos os passos, em seguida, foram utilizadas as seguintes fórmulas, também sugeridas por Reinert (2005) e adaptadas no presente trabalho:

a) Custo Total de Graduação (CTG): representa todos os gastos diretamente identificáveis aos cursos. Corresponde apenas aos gastos que não necessitam de rateios,

como os gastos com bolsa para o coordenador do curso.

b) Custo Médio Padrão Anual de um Estudante (CMPA): consiste na divisão do CTG pela quantidade de vagas ofertadas no vestibular. Demonstra qual é o custo anual de cada estudante se todas as vagas do vestibular forem preenchidas.

$$\text{CMPA} = \text{CTG}/\text{número de vagas ofertadas pelo vestibular} \quad (1)$$

c) Custo Médio Real Anual de um Estudante (CMRA): demonstra o montante despendido com cada aluno.

$$\text{CMRA} = \text{CTG}/\text{número de alunos matriculados} \quad (2)$$

d) Custo Médio de Evasão do Ensino (CMEE): corresponde à diferença entre o CMRA e o CMPA. O indicador demonstra o valor de custos da capacidade ociosa em função do número de vagas não preenchidas ou abandonadas pelos alunos.

$$\text{CMEE} = \text{CMRA} - \text{CMPA} \quad (3)$$

Para fins de análise comparativa, foi utilizado o indicador do TCU de Custo Corrente/ Aluno Equivalente de cada IFES. Vale lembrar que a metodologia de cálculo do indicador de custos sugerido pelo TCU é diferente dos que estão sendo utilizados nos cursos de Ciências Contábeis na modalidade a distância. No entanto, esse é o único parâmetro encontrado na literatura e nas IFES, passível de ser utilizado como indicador comparativo. A análise deve ser realizada com restrições.

Por fim, para fins comparativos, também foram utilizados os resultados encontrados por Costa et al. (2009) para os custos dos cursos de graduação a distância da Universidade de Brasília. Vale ressaltar que o método empregado pelos autores foi o mesmo utilizado neste estudo, sendo, talvez, o único estudo de custos aplicado nos cursos financiados pelo MEC, participantes do sistema UAB na modalidade a distância.

4 Resultados e Análise dos Dados

Enquanto a UFES ofertou apenas uma turma ao final de 2008, iniciando em 2009, a UFSC iniciou com duas turmas: a primeira ao final de 2007, iniciando as atividades em 2008, e a segunda ao final de 2009, para iniciar em 2010. Os valores liberados pelo MEC para cada turma foram anuais, embora a UFES tenha gerado apenas uma entrada de alunos por ano.

A UFES obteve recursos do MEC para manter do primeiro ao quarto semestres de apenas uma turma, enquanto a UFSC obteve recursos do primeiro ao sexto semestres de uma turma, e do primeiro e segundo semestres de outra. Ressalta-se que a projeção de gastos das turmas é de responsabilidade de cada IFES que submete ao MEC para aprovação ou não da proposta. Os valores dos gastos deverão ser separados em custeio e bolsas.

TABELA 2 – RELAÇÃO ENTRE CUSTEIO E BOLSAS EM REAIS

Período/Oferta		UFES			UFSC			Total
		Semestre	Custeio	Bolsas	Semestre	Custeio	Bolsa	
2008	1ª oferta	-	-	-	1º e 2º	406.313	273.600	679.913
2009	1ª oferta	1º e 2º	311.897	495.600	3º e 4º	546.701	252.000	1.606.198
2010	1ª oferta	3º e 4º	217.844	292.800	5º e 6º	614.948	230.400	1.355.992
	2ª oferta	-	-	-	1º e 2º	338.920	121.200	460.120
Total		-	529.741	788.400	-	1.906.882	877.200	4.102.223

FONTE: Elaboração própria a partir de dados da CAPES/MEC.

Conforme apresentado na Tabela 2, na UFES, os valores das bolsas foram superiores aos gastos com custeio, diferentemente da UFSC, que obteve gastos com custeio superiores às bolsas. Isso pode ser justificado pelo fato de a UFSC produzir materiais didáticos, tais como: livros, apostilas, vídeos e outros, necessitando de maiores aportes financeiros para conduzir as disciplinas.

Na Tabela 3, é apresentado o número de vagas existentes e preenchidas, fornecido pelas coordenações dos cursos. Os números representam estimativas realizadas pelas coordenações, pois nesse tipo de modalidade não há um sistema de trancamento ou desligamento de alunos como aqueles regularmente realizados em cursos presenciais. Vale frisar que os cursos são realizados em polos onde o controle de frequência ocorre basicamente via sistema.

As vagas ofertadas pela UFES foram distribuídas em 15 polos, com 30 vagas para cada, localizados na região Sudeste, especificamente

no estado do Espírito Santo. Na UFSC, as vagas da primeira oferta foram distribuídas em 14 polos localizados em cinco estados, a saber: cinco em Roraima, um no Paraná, um no Piauí, um no Mato Grosso do Sul, e seis no Rio Grande do Sul. Foram ofertadas 50 vagas para cada polo, com exceção de quatro polos do estado de Roraima. Na segunda oferta de curso, foram distribuídas 50 vagas para quatro polos, localizados em Roraima e Rio Grande do Sul.

TABELA 3 – NÚMERO DE VAGAS OCIOSAS

Universidades	Vagas Ofertadas	Nº Alunos Existentes	Vagas Ociosas
UFES	450	380	70
UFSC	1ª oferta	190	390
	2ª oferta	160	40
Total	1230	730	500

FONTE: Elaboração própria a partir de enquete.

Analisando a Tabela 3, observa-se que há um elevado número de vagas ociosas, chegando

a 67% das oferecidas na primeira oferta da UFSC, e cerca de 40% de todas as oferecidas para o curso de Ciências Contábeis. Infere-se que o número elevado de vagas ociosas ou de possíveis desistências pode ter ocorrido devido à modalidade de ensino ser recente no País, além das dificuldades administrativas, culturais e de aprendizado enfrentadas pelas IFES.

O número de vagas ofertadas na modalidade a distância foi superior ao número de vagas ofertadas na modalidade presencial dos cursos de Ciências Contábeis das IFES. Na UFES foram ofertadas 200 vagas em 2011, e na UFSC, 180 vagas para os cursos presenciais.

Na Tabela 4 apresentam-se os custos CMPA, CMRA, CMEE e CMRA aplicados nos cursos em questão das duas IFES.

TABELA 4 – CUSTOS DE ACORDO COM MODELO PROPOSTO E CUSTO SEGUNDO METODOLOGIA DO TCU, EM REAIS

Universidades/Período/Semestres			CTG	CMPA	CMRA	CMEE	TCU
UFES	2009	1º e 2º	807.497,00	1.794,00	2.125,00	331,00	11.113,00
	2010	3º e 4º	510.644,00	1.135,00	1.344,00	209,00	-
UFSC	2008	1º e 2º	679.913,00	1.172,0	3.578,00	2.406,00	11.065,00
	2009	3º e 4º	798.701,00	1.377,00	4.204,00	2.827,00	13.303,00
	2010/1ª oferta	5º e 6º	845.348,00	1.457,00	4.449,00	2.992,00	-
	2010/2ª oferta	1º e 2º	460.120,00	2.301,00	2.876,00	575,00,00	-

FONTE: Elaboração própria a partir de dados CAPES/MEC.

O CMPA, CMRA e CMEE médio ficaram em R\$ 1.539,33, R\$ 3.096,00 e R\$ 1.556,67, respectivamente. Enquanto o custo padrão chegou a R\$ 2.301,00, o custo real ficou em R\$ 4.449,00 na UFSC. Enquanto isso, na UFES, o custo real chegou a R\$ 2.125,00 e o padrão em R\$ 1.794,00. O custo excedente ou de vagas não preenchidas é maior na UFSC do que na UFES, chegando a R\$ 2.992,00 e R\$ 331,00, respectivamente. O valor do custo excedente é alto em razão do número elevado de alunos evadidos.

Observa-se, também, que o valor de custo aluno equivalente sugerido pelo TCU de cada IFES é superior aos demais custos encontrados na modalidade a distância. O método utilizado na modalidade presencial inclui gastos com infraestrutura, atividades de pesquisa e extensão. Enquanto no método utilizado na modalidade a distância esses gastos não são inclusos. Isso se explica porque há diferença entre os resultados encontrados. Enquanto o custo aluno equivalente na UFES ficou em R\$ 11.113,00, na UFSC chegou a R\$ 13.303,00.

Na Tabela 5 são apresentados os custos dos cursos na modalidade a distância da UFSC, UFES e UnB. Justifica-se a utilização dos dados da UnB por ser o único encontrado na literatura, servindo de parâmetro para análise comparativa dos custos das IFES estudadas.

TABELA 5 – CUSTOS DOS CURSOS NA MODALIDADE A DISTÂNCIA DA UFSC, UFES E UNB EM REAIS

Curso/Universidade	1º Ano (1º e 2º semestre)				2º Ano (3º e 4º semestre)			
	CTG	CMPA	CMRA	CMEE	CTG	CMPA	CMRA	CMEE
Contábeis UFES	807.497	1.794	2.125	331	510.644	1.135	1.344	209
Contábeis UFSC	679.913	1.172	3.578	2.406	798.701	1.377	4.204	2.827
Artes Visuais UnB	282.588	1.087	1.672	585	396.796	1.526	2.348	822
Teatro UnB	274.088	1.246	4.568	3.322	342.899	1.559	5.715	4.156
Música UnB	247.251	2.060	4.665	2.605	431.370	3.595	8.139	4.544
Educação Física UnB	334.913	1.675	1.840	165	466.072	2.330	2.561	231
Pedagogia UnB	374.938	2.678	2.976	298	242.839	1.735	1.927	192
Letras UnB	341.938	2.442	2.552	110	301.362	2.153	2.249	96

FONTE: Elaboração própria dos autores a partir dos dados de Costa *et al.* (2009) e CAPES/MEC.

Os resultados apontam que o custo padrão dos cursos de Letras, Pedagogia e Música da UnB foram maiores do que os de Ciências Contábeis da UFES e da UFSC, referente àqueles do primeiro ano de iniciação. Enquanto isso, o custo real do curso de Teatro e Música chegou a R\$ 4.569,00 e R\$ 4.665,00, respectivamente, no mesmo período.

Em seguida, ao analisar os custos excedentes ou vagas ociosas, constata-se que tanto os cursos de Ciências Contábeis da UFSC do primeiro ano quanto do segundo ano ocuparam a terceira posição, logo após os cursos de Teatro e de Música da UnB. Os menores valores de custos excedentes foram aqueles encontrados nos cursos de Letras, Pedagogia e Educação Física da UnB e Ciência Contábeis da UFES do segundo ano de funcionamento.

5 Considerações Finais

O trabalho teve como objetivo analisar os custos dos cursos de Ciências Contábeis ofertados pela UFES e pela UFSC no âmbito do Sistema UAB.

Por meio de análise dos dados, identificou-se que a UFES gastou mais que a UFSC em questão de bolsas. Além disso, em seu primeiro ano de funcionamento, a UFES despendeu mais que a UFSC no mesmo período. Contudo, tendo em vista uma diminuição dos valores de custeio e, principalmente, de bolsas, a UFES apresentou, no segundo ano, um gasto menor do que a UFSC.

A UFSC obteve valores relacionados a custeio menores que a UFES, gastando mais por aluno desde o primeiro ano e aumentando a diferença com o passar dos anos. No tocante à questão do custo médio real e de evasão, a UFSC obteve valores muito altos em relação aos da UFES. Esse fato é justificado pelo elevado nível de evasão.

As limitações deste estudo foram: o período analisado, que contemplou apenas os anos de 2008 a 2010; o fato de a UAB ser um sistema novo; os dados analisados, em especial os relativos ao número de alunos ativos, que não puderam ser identificados por semestre com precisão, tratando-se apenas de estimativas feitas pelas coordenações dos cursos.

Apesar das limitações encontradas, os resultados sugerem que a relação custo-benefício de se ofertar um curso a distância é favorável, podendo servir, como proposto pela UAB, de ferramenta para a interiorização do Ensino Superior. Todavia, destaca-se que a evasão e seu consequente custo são altos e devem ser trabalhados para que essa ferramenta se torne cada vez mais eficiente.

Conclui-se que, embora o método de cálculo de custos na modalidade a distância necessite de ajustes, incorporando os de infraestrutura e de custos fixos, o trabalho apresentado permite elucidar algumas questões quanto aos recursos destinados à formação de brasileiros em regiões onde não há cursos presenciais. Ações deverão ser realizadas para que os custos excedentes diminuam não prejudicando o programa de expansão da educação superior via modalidade a distância. A redução de gastos e aumento de alunos regulares necessitam ser avaliados caso a caso. Metas de redução de evasão merecem atenção dos dirigentes, professores, discentes e técnicos administrativos das universidades envolvidas. A diminuição do custo excedente em função da evasão de alunos depende de algumas ações, tais como: formulação do projeto pedagógico, método de transferência de aluno entre os cursos, organização curricular dos cursos de graduação, critérios claros e justos para trancamento de disciplinas e um maior comprometimento dos envolvidos.

Por fim, sugere-se, para estudos futuros, que sejam calculados também os custos dos demais cursos dessas universidades, com o objetivo de comparar os custos de Ciências Contábeis com os demais oferecidos por elas. Além disso, recomenda-se maior detalhamento em relação aos custos, identificando-se, por exemplo, quais os gastos de custeio sofreram maior aumento e o porquê desse aumento.

- Recebido em: 31/05/2011
- Aprovado em 13/10/2012

Referências

AMARAL, N. C. **Estado e financiamento universitário no Brasil**: o fundo público federal e as instituições federais de ensino superior (1989-2001). 231f. Tese (Doutorado em Educação) - Universidade Metodista de Piracicaba, Taquaral, 2002.

_____. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência? **Revista de Avaliação Institucional da Educação Superior**, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 115-125, jun., 2004.

BARBOSA, G. C.; FREIRE, F. S.; CRISÓSTOMO, V. L. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE. **Avaliação**, Campinas, Sorocaba, SP, v. 16, n. 2, p. 317-344, jul. 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto nº 5.622, de 19 de dezembro de 2005. Regulamenta o art. 80 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. 005.

_____. Decreto nº 5.800, de 8 de junho de 2006. Dispõe sobre o Sistema Universidade Aberta do Brasil - UAB. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 jun. 2006.

_____. Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007. Institui o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais - REUNI. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 abr. 2007.

_____. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 mar. 1986.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 de fev. 2001.

_____. Lei no 10.524, de 25 de julho de 2002. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2003 e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 jul. 2002.

_____. Lei nº 10.707, de 30 de Julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária para o exercício de 2004 e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 jul. 2003.

_____. Lei nº 11.273, de 6 de fevereiro de 2006. Autoriza a concessão de bolsas de estudo e de pesquisa a participantes de programas de formação inicial e continuada de professores para a educação básica. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 fev. 2006.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 de maio de 2000.

_____. Ministério da Educação. Portaria n. 318, de 02 de abril de 2009. Transfere à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES a operacionalização do Sistema Universidade Aberta do Brasil – UAB. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 03 abr. 2009.

_____. Secretaria de Educação Superior – SESu/MEC. **Reuni diretrizes gerais**: decreto presidencial nº 6.096/2007a. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/diretrizesreuni.pdf>>. Acesso em: 01 jan. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União – TCU; BRASIL. Secretaria de Educação Superior – SESu/MEC; BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno – SFC. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão**: decisão TCU nº 408/2002 – plenário. Versão revisada em janeiro de 2007b.

CASTRO, J. A.; CORBUCCI, P. R. Subsídios para o debate sobre o financiamento da educação superior no Brasil. **Políticas sociais**, Brasília, DF, n. 8, p. 148-153, fev. 2004. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/bpsociais/bps_08.pdf>. Acesso em: 01 jan. 2011.

CGU Controladoria-Geral da União. Presidência da República. **Portal da transparência**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acesso em: 11 jul. 2006

CHING, H. Y.; SILVEIRA, H. F. R.; FREIRE, F. S. Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. **Revista de Economia e Administração**, São Paulo, v. 10, n. 2, p.262-284, abr./jun. 2011.

COSTA, A. J. B. et al. Custo aluno do sistema universidade aberta do Brasil: o caso da universidade de Brasília. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR A DISTÂNCIA – ESUD, 6, 2009, São Luís – MA. **Anais**. São Luis, MA, 2009.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 14. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 233 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

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/ago.2010.

MADEIRA, J. M. P.; MADEIRA, J. A. C. **Concessão e permissão de serviços públicos**: novos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. 2011. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/30870/concessao_permissao_madeira_parte1.pdf?sequence=4>. Acesso em: 28 out. 2011.

MAGALHÃES, E. A. et al. Custo do ensino de graduação superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa, **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-66, maio/jun. 2010.

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

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MONTEIRO, B. R. P. et al. O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil. In.: CONGRESSO INFORMAÇÃO DE CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO, 1., 2010, Brasília. **Anais...** Brasília: ESAF, 2010.

MORGAN, B. F. **A determinação do custo do ensino na educação superior**: o caso da Universidade de Brasília. 2004. 161 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004.

MPOG. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Comissão interministerial de custos**: relatório final. 2006. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf>. Acesso em: 28 out. 2011.

OLIVEIRA, M. G.; CARVALHO, M. E. Mercantilização e internacionalização: uma análise da educação superior privado no Brasil a partir dos anos 90 e suas conseqüências para o trabalho docente. In: SEMINÁRIO DA REDE DE PESQUISADORES SOBRE ASSOCIATIVISMO E SINDICALISMO DOS TRABALHADORES EM EDUCAÇÃO, 3., 2011, Rio de Janeiro, RJ. **Anais**. Rio de Janeiro, 2011.

OLIVEIRA, R. P. A transformação da educação em mercadoria no Brasil. **Educação & Sociedade**, Campinas, v. 30, n. 108, p. 739-760, out. 2009.

PETER, M. G. A. et al. Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no *Activity Based Costing*. REUNIÃO ANUAL DA ANPAD, 27., 2003, São Paulo, SP. **Anais**. São Paulo, 2003.

PINTO, C. A. B.; SILVA, M. A.; FREIRE, F. S. Metodologia de cálculo do custo-aluno dos Cursos de Graduação de IES Públicas: estudo de caso. COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTION UNIVERSITARIA EM AMERICA DEL SUR, 7., 2007, Mar Del Plata, Argentina. **Anais**. Mar Del Plata, 2007.

REINERT, C. **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras**. 2005. 90 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005..

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 789-790, jul/ago, 2010.

SILVA, C. A. T. (Org.). **Custos no setor público**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2007.