



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE EDUCAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS, GESTÃO
E AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR
MESTRADO PROFISSIONAL

ANDRÉIA MARIA DE OLIVEIRA MACHADO

**CUSTOS POR ALUNO DE GRADUAÇÃO LEVANTADOS NO PERÍODO DE 2009 A
2016, NO CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, *CAMPUS II* DA UFPB**

JOÃO PESSOA
2020

ANDRÉIA MARIA DE OLIVEIRA MACHADO

CUSTOS POR ALUNO DE GRADUAÇÃO LEVANTADOS NO PERÍODO DE 2009 A 2016, NO CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, CAMPUS II DA UFPB

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior.
– Mestrado Profissional do Centro de Educação da Universidade Federal da Paraíba.

Linha de Pesquisa: Gestão, Avaliação e Financiamento do Ensino Superior, como requisito parcial ao título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz de Sousa Junior

JOÃO PESSOA
2020

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M149c Machado, Andréia Maria de Oliveira.

CUSTOS POR ALUNO DE GRADUAÇÃO LEVANTADOS NO PERÍODO DE
2009 A 2016, NO CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, CAMPUS II
DA UFPB / Andréia Maria de Oliveira Machado. – João
Pessoa, 2020.

120 f. : il.

Orientação: Luiz de Sousa Junior
Dissertação (Mestrado) – UFPB/CE.

1. Custo por aluno. 2. Educação Superior. 3.
Financiamento. 4. REUNI. I. Sousa Junior, Luiz de. II.
Título.

UFPB/BC

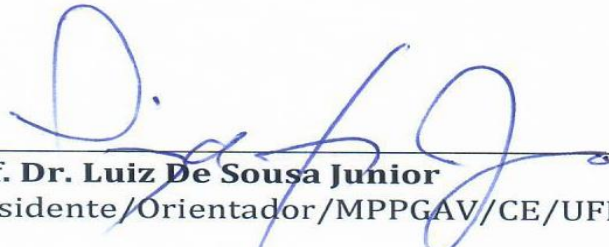
ANDRÉIA MARIA DE OLIVEIRA MACHADO

CUSTOS POR ALUNO DE GRADUAÇÃO LEVANTADOS NO PERÍODO DE 2009 A 2016, NO CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, CAMPUS II DA UFPB

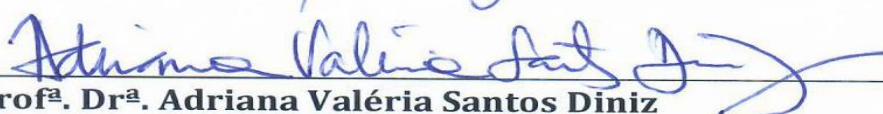
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Aprovada em: 27/02/2020

BANCA EXAMINADORA



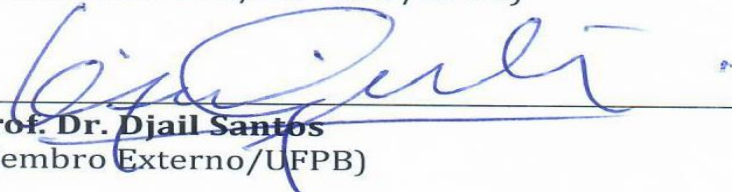
Prof. Dr. Luiz De Sousa Junior
(Presidente/Orientador/MPPGAV/CE/UFPB)



Prof.ª. Dr.ª. Adriana Valéria Santos Diniz
(Membro Interno/MPPGAV/CE/UFPB)



Prof. Dr. Damião de Lima
(Membro Interno/MPPGAV/UFPB)



Prof. Dr. Djail Santos
(Membro Externo/UFPB)

*“A educação é a arma mais poderosa que
você pode usar para mudar o mundo”*

Nelson Mandela

AGRADECIMENTOS

À Deus por dá força para que possamos superar os obstáculos; sem Ele nada seríamos.

Portanto, é tempo de agradecer mais e pedir menos...

Aos meus pais: razão maior do meu viver e aos meus familiares que, direta e indiretamente, contribuíram nessa minha jornada.

Ao meu orientador, Prof. Luiz Junior, pela disponibilidade e orientações as quais foram pertinentes e que me ajudaram na conclusão dessa dissertação.

Aos professores Damião de Lima e Adriana Diniz pelas contribuições apresentadas por ocasião da Banca de Qualificação.

Ao prof. Djail, pela leitura atenta e contribuição ao trabalho final.

A UFPB e ao CCA pela oportunidade de exercer minhas funções laborais, aprender muito neste exercício e participar de Cursos de Pós-graduação, especialmente deste Mestrado.

A todos os professores do MPPGAV pelos conhecimentos que nos transmitiram;

À secretária Rosilene, pela paciência e disponibilidade em ajudar.

À turma de número quatro do MPPGAV, pela força e ajuda de todos. Em especial, a equipe dos seminários e do dia a dia, cujo apoio foi primordial para continuar firme na caminhada e concluir o tão sonhado mestrado.

Agradeço aos meus prezados colegas de trabalho do CCA, especialmente os colegas do Departamento de Contabilidade e Finanças, pelo importante apoio.

À Giovana, pela colaboração e a minha amiga Professora Anita Leocádia, pelas contribuições e incentivo.

Agradecer de coração aos servidores da Prefeitura Universitária, nas pessoas de Andréia, Débora, Auri e Idácio na SOF. Rubens da Divisão de Contabilidade da PRA, Paulinho da CODEOR e Rubem na PRPG pela disponibilidade e colaboração.

Enfim, ao meu companheiro Weliton do Nascimento Dias, por seu apoio, compreensão, dedicação e, acima de tudo, pela paciência nesses dois anos de luta e persistência.

RESUMO

Conhecer e analisar os custos por aluno é de extrema relevância em instituições públicas de ensino superior, pois permite entender como os recursos públicos estão sendo aplicados. Nessa perspectiva, o objetivo geral desta pesquisa foi mensurar o custo por aluno de graduação a partir da política de expansão implementada pelo REUNI, no Centro de Ciências Agrárias, *Campus II* da UFPB, no período de 2009 a 2016. A mensuração do custo por aluno gera mecanismos de controle que possam ser utilizados para buscar uma maior eficiência operacional como, também, promover condições de melhoria de qualidade nos gastos. Para atingir os objetivos traçados, foi realizada uma pesquisa com abordagem qualitativa, de caráter bibliográfico e documental e análise de dados quantitativos. Foram levantados todos os dados referentes às despesas de natureza correntes destinadas ao *Campus II*, recebidos pelo Tesouro Nacional, no período de 2009 a 2016, caracterizando o universo da pesquisa. Trata-se de um estudo de caso, pois consiste em uma pesquisa aprofundada de uma unidade, o CCA/UFPB. A metodologia aplicada foi a do MEC/SESu para obter o custo por aluno. O referencial teórico está fundamentado em algumas abordagens sobre a Educação Superior e os aspectos destacados na administração pública federal são os seguintes: orçamento, orçamento público, composição do orçamento, custos no Setor Público, custos do ensino público no Brasil, o Sistema de Informações do Governo Federal-SIC, metodologias propostas para apuração de custos na educação, sistemas de custos e métodos de custeio. Com base na Nota Técnica 04/2018, os resultados da pesquisa revelaram que o *Campus II* da UFPB apresentou valores inferiores aos da média nacional referente ao custo médio anual por aluno nas universidades federais e também institucionalmente. Portanto, constatou-se, no período analisado, que o modelo de alocação de recursos coordenado pelos setores do *Campus I* prejudicou o *Campus II* em relação ao custo anual dos alunos, pois houve uma redução proporcional à média nacional e, sobretudo, à média da UFPB.

Palavras-chave: Custo por aluno; Educação Superior; Financiamento; REUNI.

ABSTRACT

Knowing and analyzing costs per student is extremely relevant in public institutions of higher education, as allows to understand how public resources are being applied. In this perspective, the general objective of this research was to measure the cost per undergraduate student based on the expansion policy implemented by REUNI at the Center for Agricultural Sciences, Campus II of UFPB in the period from 2009 to 2016. The measurement of cost per student generates control mechanisms that can be used, in order to seek greater operational efficiency as well as to promote conditions for improving quality in expenses. In order to achieve the objectives, set, a qualitative research was carried out, with a bibliographic and documentary character, and analysis of quantitative data. All data related to current expenses for Campus II, received by the National Treasury, from 2009 to 2016, were collected, characterizing the research universe. This is a case study, as it consists of an in-depth research of one unit, the CCA/UFPB. The methodology applied was that of MEC/SESu to obtain the cost per student. The theoretical framework is based on some approaches to Higher Education and the aspects highlighted in the federal public administration are as follows: budget, public budget, budget composition, costs in the Public Sector, costs of public education in Brazil, the Federal Government-SIC Information System, propose methodologies for calculating education cost, cost systems and costing methods. Base on Technical Note 04/2018, the results of the research revealed that UFPB Campus II presented values lower than the national average regarding the average annual cost per student at federal universities and also institutionally. Therefore, it was found in the analyzed period that the resource allocation model, coordinated by the sectors of Campus I, harmed Campus II in relation to the annual cost of students, since there was a reduction proportional to the national average and, above all, to the average of UFPB.

Keyword: Cost per student; Higher Education; Financing; REUNI.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Total de matrículas/ano do CCA/UFPB, período 2009 a 2016.....	76
Gráfico 2 - Orçamento recebido pelo CCA/UFPB: graduação, período 2009 a 2016	77
Gráfico 3 - Despesas totais com pessoal ativo do CCA/UFPB, período 2009 a 2016	78
Gráfico 4 - Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU, <i>Campus I</i>	79
Gráfico 5 - Despesas correntes liquidadas pela PU, <i>Campus I</i>	79
Gráfico 6 - Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU, <i>Campus I</i>	80
Gráfico 7 - Despesas totais liquidadas do CCA/UFPB, período 2009 a 2016	81
Gráfico 8 - Custo anual por aluno do CCA/UFPB, período 2009 a 2016	82

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Autor, título, programa, ano e instituição em que o trabalho foi desenvolvido	37
Quadro 2 - Resumo de Alguns Marcos Legais do Sistema de Custo do Governo Federal	54
Quadro 3 - Custo Corrente	66
Quadro 4 - Resumo dos principais aspectos das metodologias TCU e MEC	68

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cursos criados no CCA, <i>Campus</i> II da UFPB.....	74
Tabela 2 - Total de servidores ativos do CCA/UFPB, 2009 a 2016.....	74
Tabela 3 - Número de matrículas/ano do CCA/UFPB, 2009 a 2016.....	75
Tabela 4 - Evolução Comparada do Custo por Aluno	82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCA	Centro de Ciências Agrárias
CF	Constituição Federal
CONSUNI	Conselho Universitário
FIES	Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
FPE	Fundo Público Federal
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LOA	Lei Orçamentária Anual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MEC	Ministério da Educação
NE	Nota de Empenho
PARFOR	Programa Nacional de Formação de Professores da Educação Básica
PDE	Plano de Desenvolvimento Estudantil
PNE	Plano Nacional de Educação
PPA	Plano Plurianual
PU	Prefeitura Universitária
PROUNI	Programa Universidade Para Todos
REUNI	Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
SIAG	Secretaria Integrada de Atendimento a Graduação
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema de Administração
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SICSP	Subsistema de Informação de Custos no Setor Público
SIGPlan	Sistema Gerencial de Planejamento
SINFRA	Secretaria de Infraestrutura
SIORG	Sistema de Informações Governamentais do Governo Federal
SOF	Superintendência de Orçamento e Finanças
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1. EDUCAÇÃO SUPERIOR	24
1.1 CONTEXTO HISTÓRICO	24
1.2 A POLÍTICA DE FINANCIAMENTO	28
1.3 <i>ACCOUNTABILITY</i> NO SETOR PÚBLICO	35
2. ESTADO DA ARTE	37
3. REFERENCIAL TEÓRICO.....	42
3.1 ORÇAMENTO, ORÇAMENTO PÚBLICO E COMPOSIÇÃO DO ORÇAMENTO	43
3.1.1 Orçamento.....	43
3.1.2 Orçamento Público	44
3.1.3 Composição do Orçamento	48
3.2 CUSTOS	51
3.2.1 Custos no Setor Público.....	52
3.2.2 Custos do Ensino Público no Brasil	55
3.2.3 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal-SIC	56
3.2.4 Atributos e Finalidade do Sistema de Custos do Governo Federal – SIC	60
3.3 METODOLOGIAS PROPOSTAS PARA APURAÇÃO DE CUSTOS NA EDUCACÃO	61
3.3.1 Metodologia proposta por Peter et al. (2003).....	62
3.3.2 Metodologia proposta por Amaral (2004)	63
3.3.3 Metodologia proposta por Silva, Morgan e Costa (2004)	64
3.3.4 Metodologia proposta por Magalhães et al. (2010).....	64
3.3.5 Metodologias propostas pelo TCU e SESu/MEC.....	65
3.4 SISTEMAS DE CUSTOS E OS MÉTODOS DE CUSTEIO	70

4. O CUSTO ALUNO NO CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS: ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	73
CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
REFERÊNCIAS.....	87
APÊNDICE A- ORÇAMENTO DO CCA – CAMPUS II DA UFPB – DESPESAS CORRENTES LIQUIDADAS E EXECUTADAS PELO CCA, CAMPUS II DA UFPB: PERÍODO 2009 a 2016	104
APÊNDICE B - DESPESAS COM PESSOAL ATIVO – CCA – UFPB – PERÍODO 2009 A 2016	105
APÊNDICE C - VALORES ANUAIS COM OS SERVIÇOS TERCEIRIZADOS DO CCA - CAMPUS II DA UFPB	107
APÊNDICE D - DESPESAS CORRENTES ANUAIS EXECUTADAS PELA PREFEITURA UNIVERSITÁRIA - CAMPUS II - RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO	108
APÊNDICE E - DESPESAS CORRENTES ANUAIS DO CCA-CAMPUS II/UFPB EXECUTADAS PELA PREFEITURA UNIVERSITÁRIA – CAMPUS II - ÁGUA, ENERGIA ELÉTRICA, TELEFONIA E RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO	109
APÊNDICE F – NÚMERO DE ALUNOS MATRICULADOS NO CCA/UFPB-GRADUAÇÃO - PERÍODO 2009 A 2016	110
APÊNDICE G – DESPESAS CORRENTES LIQUIDADAS DO CCA – CAMPUS II DA UFPB – NÚMERO DE ALUNOS MATRICULADOS PERÍODO 2009 A 2016	114
APÊNDICE H – DESPESAS TOTAIS LIQUIDADAS - CCA - CAMPUS II DA UFPB - PERÍODO 2009 A 2016	116

APÊNDICE I – ORÇAMENTO DO CCA DESTINADO A PÓS-GRADUA- GRADUAÇÃO - CAMPUS II DA UFPB - DESPESAS CORRENTES LIQUI – DADAS E EXECUTADAS - PERÍODO 2009 A 2016	118
APÊNDICE J – NÚMERO DE ALUNOS MATRICULADOS NO CCA/UFPB PÓS-GRADUAÇÃO - PERÍODO 2009 A 2016	119
APÊNDICE L – TOTAL DE ALUNOS MATRICULADOS NO CCA/UFPB PERÍODO 2009 A 2016	120

INTRODUÇÃO

A educação deve ser prioridade em qualquer nação, pois é sobre ela onde os pilares de sustentação serão erguidos para o desenvolvimento de qualquer país. O direito à educação no Brasil tem previsão constitucional específica nos títulos “II – Dos direitos e garantias fundamentais” e “VIII – Da ordem social”, além de outras disposições aspergidas pelo texto constitucional (CF, 1988). É reconhecido como o primeiro dos direitos sociais, direito fundamental do cidadão e dever do Estado, da família e da sociedade. Esse direito revela, em si, natureza constitucional dúplice: constitui direito e dever, sincreticamente, englobando o direito do indivíduo de se educar e o dever do Estado, da sociedade e da família em educar. (UNESCO, 2018, p. 116).

Quando nos referimos à educação superior, já no ano de 1935 Anísio Teixeira revelava a importância da Universidade, chamada por ele de *locus* da educação superior em seu discurso na inauguração da Universidade do Distrito Federal, em 31/07/1935. (TEIXEIRA, 1962).

[...] A Universidade é, pois, na sociedade moderna, uma das instituições características e indispensáveis, sem a qual não chega a existir um povo. Aqueles que não as têm, também não têm existência autônoma, vivendo, tão somente, como um reflexo dos demais. [...] (TEIXEIRA, 1962, p.1).

Para Andrade (2002), a missão da universidade apresenta-se como a mais complexa dentre as organizações, visto que, precisa atender a três metas concomitantemente: as metas institucionais na pesquisa, com a geração de conhecimentos; no ensino, com a transmissão de conhecimentos e na extensão, com a transferência de benefícios à sociedade. No entanto, é possível constatar que as universidades atuam em campos mais vastos, pois elas atuam em diferentes espaços com recursos e variáveis diversificados.

No Brasil, as Universidades Federais contribuem ativamente para o desenvolvimento científico e tecnológico do país e para a transformação da realidade na qual estão inseridas. Assim, evidencia-se o papel das universidades como estratégico na formação dos cidadãos, com o objetivo de atender não apenas suas necessidades, mas também como espaços de discussão, de formação e difusão do conhecimento para a coletividade, propiciando um ambiente onde a democracia e a justiça neste país se consolidem. Se essa função for alcançada de forma adequada, trará o desenvolvimento para as regiões do país, como também criará um processo dinâmico de interlocução permanente com a sociedade. (NEDER, 2013).

As Instituições Federais de Ensino Superior-IFES, assim como qualquer outra instituição, buscam viabilizar determinadas ações decorrentes da sua missão e do seu papel

enquanto instituição social. Por serem organizações complexas e de responsabilidade pública, a realização dessas ações torna-se cada vez mais desafiadora, tendo em vista a escassez de recursos, a multiplicidade de serviços, a elevada estrutura de gastos fixos e uma rígida estrutura de controle das suas ações.

De acordo com MacGregor (2009), vários países têm vinculado a educação superior ao desenvolvimento econômico com grande sucesso, entre eles, Finlândia e Coreia do Sul. No entanto, isto só foi possível por esses países terem colocado a educação superior no topo da hierarquia das suas políticas públicas. Esses fatos demonstram a importância que a educação tem na visão desses países ao incorporarem em seus desafios a necessidade de investir em educação superior e conseguirem entender ser este o possível caminho para o crescimento econômico e, conseqüentemente, para a redução da pobreza.

Em contraposição, alguns autores com pensamento neoliberal, como Milton Friedman, que sempre defenderam a tese do “Estado Mínimo”, criticam o fato de a educação ser financiada quase que totalmente pelo governo. O que mais incomodava a sua análise neoliberal era o fato de não se poder taxar os serviços usufruídos por quem recebia tal benefício.

Para Friedman (1962), a extinção da ação do governo na oferta de escolas, chamada por ele de “desnacionalização das escolas”, beneficiaria: a liberdade dos indivíduos, dando maior espaço de escolha aos pais; o surgimento de ampla variedade de escolas para atender à demanda, podendo as empresas competitivas satisfazer de modo mais eficiente às exigências do consumidor; a não necessidade de recolhimento de impostos durante toda a vida da pessoa para o governo investir em determinado momento da educação de seus filhos, e, ainda, a constante relutância e reclamação dos pais que já enviam seus filhos para escolas pagas, que alegam pagar duas vezes pela educação: de forma direta e pela via dos impostos.

Friedman (1962) explicita crítica severa à ação do governo na oferta da educação ou instrução pública, considerando-a como uma extensão indiscriminada da sua responsabilidade. Assim, contrário à oferta estatal da educação, defende que o Estado deveria subsidiar o ensino mediante programa de vouchers para estudantes de baixa renda, ainda que a administração das escolas deva ser totalmente privada.

Friedrich Hayek, em seu trabalho: “Os fundamentos da liberdade” (1983), publicado originalmente em 1960, também critica a compulsoriedade educacional por parte do Estado. Em seu entender, entregar a educação de todos a apenas um provedor seria uma ameaça à liberdade individual. Entretanto, ele se opõe não à ideia de que a educação não deva ser compulsória, mas à sua oferta exclusivamente em escolas públicas.

Nesse contexto, é preciso entender que o Estado mínimo será ainda mais mínimo do que já é apenas para os pobres e para a classe média que perdem direitos e continuam pagando elevadas taxas de impostos. Assim, necessário se faz implantar uma educação que venha na direção oposta a essa ideologia, que atenda às necessidades da população excluída dos direitos básicos da existência humana e dos princípios da formação de sujeitos críticos, conscientes e construtores de sua história. Requer um aprofundamento complexo sobre os fundamentos dessa educação a ser direcionada e construída para atender as necessidades do povo a partir da sua realidade.

No entanto, quando se fala em investimentos, remete-se a um cenário onde os recursos públicos são insuficientes para atender a demanda da sociedade e fica clara a importância da gestão de custos no setor público. Em se tratando da educação superior, a mensuração do seu custo constitui peça chave para os gestores das IFES, para os governantes, bem como para a sociedade em geral. A preocupação com a determinação dos custos por aluno na universidade pública é, antes de tudo, uma preocupação com o uso dos recursos públicos.

A educação superior desempenha papel fundamental no desenvolvimento de um país, no entanto, para que a qualificação superior seja alcançada é preciso investir, ou seja, é preciso incidem em custos para obtê-la. Afirmam Becker e Lewis (1993), quando se referem ao investimento em educação, que este é um benefício tanto para o indivíduo como para a sociedade em geral. Dessa forma, faz-se necessário analisar os custos nos quais os indivíduos se inserem para obtenção do ensino, em especial a educação superior. Corroborando com essa visão, Bowen e Fincher (1996) esclarecem que a sociedade, as instituições e os indivíduos realmente dispendem custo para a obtenção da educação superior, porém os benefícios e as perspectivas de retorno são grandes para os três segmentos.

Nesse contexto específico, conhecer e analisar os custos por aluno é de extrema importância em uma instituição pública de ensino superior. Assim, nos referimos ao custo por aluno, pois é um tema indispensável ao planejamento das universidades, por ser um dos principais indicadores de desempenho das organizações e por exercer um dos papéis fundamentais no processo de tomada de decisão. Portanto, verificar e extrair dados que sirvam de base à comunidade acadêmica, bem como a sociedade em geral, é ainda mais relevante, pois permite entender como os recursos públicos estão sendo aplicados, além de gerar mecanismos de controle que possam ser utilizados, buscando uma maior eficiência operacional, como também promovendo condições de melhoria de qualidade nos gastos.

Por ser uma instituição de ensino superior, o Centro de Ciências Agrárias (CCA), buscando viabilizar ações decorrentes da sua missão e do seu papel enquanto instituição social,

aceitou a possibilidade de fazer uma proposta de reestruturação e expansão do *Campus II* da UFPB, aderindo ao Programa de Apoio aos Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais-REUNI, instituído por meio do Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007. Esta proposta foi considerada fundamental para o processo de desenvolvimento do Centro em termos de dimensão e qualidade acadêmica científica, favorecendo, assim, a viabilização do seu papel de instituição, essencial para o desenvolvimento socioeconômico sustentável da Microrregião do Brejo Paraibano, bem como do Estado da Paraíba.

A reconfiguração institucional proporcionada pelo REUNI ao CCA conduziu à maior expansão verificada desde a sua criação em relação à oferta de vagas, criação de novos cursos, disponibilidade de recursos orçamentários, contratação de servidores técnicos e docentes, expansão acadêmica e física, entre outros. Assim, é importante registrar essa experiência na condição profissional e pessoal, pois vivenciei essa expansão desde o seu planejamento até sua execução.

O Centro de Ciências Agrárias da UFPB originou-se da antiga Escola de Agronomia da Parahyba, depois denominada Escola de Agronomia do Nordeste – EAN, criada no dia 12 de janeiro de 1934, através do Decreto Estadual 478 e federalizada pela Lei Federal nº 1.055 de 16 de janeiro de 1950, constituindo-se na primeira instituição de ensino superior laico do Estado da Paraíba. Em 1968 passa a integrar a Universidade Federal da Paraíba – UFPB. No ano de 1976 o CCA passou a contar com o Curso de Graduação em Zootecnia, além do Curso de Agronomia e quatro Departamentos: Fitotecnia, Zootecnia, Solos e Engenharia Rural e Ciências Fundamentais e Sociais, instalando sua primeira Diretoria em 18/12/1978.

Atualmente, o CCA conta com seis Departamentos: Fitotecnia e Ciências Ambientais - DFCA, Zootecnia - DZ, Ciências Biológicas - DCB, Ciências Veterinárias - DCV, Solos e Engenharia Rural - DSER e Ciências Fundamentais e Sociais – DCFS, Química e Física – DQF, além de ter sete cursos de graduação oferecidos.

No que se refere à Pós-Graduação, o Centro de Ciências Agrárias oferece seis cursos: Programa de Doutorado Integrado de Zootecnia; Programa de Pós-Graduação em Zootecnia - Mestrado; Programa de Pós-Graduação em Agronomia - Mestrado e Doutorado; Programa de Pós-Graduação em Biodiversidade - Mestrado; Programa de Pós-Graduação em Ciência Animal – Mestrado; Programa de Pós-Graduação em Ciência do Solo – Mestrado.

Diante do quadro de expansão das Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e por ter acompanhado este processo no Centro de Ciências Agrárias, esta pesquisa se justifica por não haver na literatura um número significativo de trabalhos referentes à análise dos custos por

aluno em instituições públicas de ensino superior, bem como não haver neste Centro nenhum trabalho que retrate a pesquisa sugerida.

O Centro de Ciências Agrárias, *Campus II* da UFPB, é um *Campus* agrário e está localizado no antigo Engenho Várzea, na cidade de Areia, Microrregião do Brejo Paraibano, no interior do Estado, a 120 km da capital João Pessoa e a uma altitude de 618m. Esta Unidade Gestora possui algumas particularidades como alojamentos masculino e feminino. Um terço (1/3) de seus alunos de graduação mora no *Campus*, tornando-o diferenciado. Estas características podem estar associadas aos custos particulares, podendo, na mensuração dos custos por aluno, apresentar um peso maior em relação a outros *campi*.

Justifica-se, ainda, a realização desta pesquisa para que possamos de alguma forma além de contribuir para a tomada de decisão, levantar e mensurar dados que servirão de apoio para melhor gerenciamento e gestão, bem como para uma melhor transparência na informação dos custos e uso dos recursos públicos, colocando os mesmos à disposição da instituição e da sociedade em geral.

Perante uma conjuntura de investimentos e expansão da educação superior, considerando a possibilidade de mensuração dos resultados efetivos e estabelecendo como marco de referência o programa REUNI, buscou-se reunir dados e informações com o objetivo de responder ao seguinte problema de pesquisa: **Os custos por aluno de graduação do CCA levantados no período de 2009 a 2016 são compatíveis com os custos por aluno da UFPB e das IFES para o mesmo período?**

Nesse contexto, o objetivo geral é mensurar o custo por aluno de graduação do Centro de Ciências Agrárias, no período de 2009 a 2016, e comparar com a UFPB e as IFES.

Para que o objetivo geral apresentado seja alcançado, foram estabelecidos objetivos específicos, os quais são: a) expor a contextualização histórica, a política de financiamento da educação superior e a importância de *accountability* no setor público; b) apresentar os principais conceitos de orçamento, orçamento público e composição do orçamento; c) discorrer sobre os custos por aluno de graduação: seus conceitos, metodologias e sistemas; d) apurar e comparar o resultado do custo por aluno de graduação do CCA, *Campus II*, com a UFPB e as IFES, tendo como parâmetro a Nota Técnica nº 04/2018.

Com relação à metodologia, o trabalho empreendido remete a uma pesquisa empírica com abordagem qualitativa e análise de dados quantitativos. É um estudo de caso, pois consiste em um estudo mais aprofundado de uma Unidade. Priorizou-se mensurar os custos por aluno de graduação com ênfase na expansão da educação superior através do REUNI. É de caráter bibliográfico, pois foi feita através de estudos de material disponível para pesquisa, ou seja,

dissertações, teses, livros, artigos, entre outros e ainda documental, por ter sido realizada uma análise dos documentos disponíveis na Instituição, como orçamentos e relatórios.

Os passos iniciais desta pesquisa ocorreram nos meses de fevereiro, março e abril de 2019 da seguinte forma: foi feita uma pesquisa no catálogo de dissertações e teses da Capes, selecionando os trabalhos realizados nos últimos cinco anos com os seguintes indicadores para a busca: “custos por aluno REUNI”; “análise dos custos por aluno nas universidades federais”; “custos por aluno”, “cálculo dos custos por aluno nas IFES” com o objetivo de fazer uma verificação de estudos similares à esta pesquisa. Após análise, foram selecionados apenas os trabalhos que continham no tema uma proposta ou uma descrição que remetesse ao estudo em foco, bem como o acesso à leitura completa. Esta triagem objetivou também orientar para o referencial teórico.

Na segunda fase da pesquisa, foi necessária uma busca pelos documentos que registram os recursos orçamentários recebidos e todas as despesas executadas no CCA, bem como do acesso aos relatórios contábeis e financeiros, junto aos setores do *Campus I*, responsáveis pela distribuição de recursos do orçamento anual, oriundo do Tesouro Nacional, no período de 2009 a 2016. Nesta etapa, realizou-se o levantamento dos dados que foram coletados na Divisão de Contabilidade do *Campus I* em João Pessoa, através do sistema SIAFI GERENCIAL com relação aos recursos orçamentários recebidos e executados pelo CCA no período citado. Utilizou-se, também, a Nota Técnica do MEC nº 4/20181 cujos dados serviram de parâmetros para a nossa pesquisa.

Para complementar as informações, os dados referentes aos contratos dos serviços terceirizados foram coletados na antiga Prefeitura Universitária da UFPB, no *Campus I*, em João Pessoa, hoje dividida em superintendências. Na Superintendência de Orçamento e Finanças – SOF, foram levantados os dados dos contratos disponíveis na rede, bem como os encontrados no arquivo morto referentes às empresas terceirizadas que prestaram serviços no período citado no *Campus II*, porém, licitados e executados pela UFPB - Prefeitura Universitária, *Campus I*. Os dados referentes aos gastos com água, energia e telefonia também executados e pagos no *Campus I*, foram levantados na Superintendência de Infraestrutura (SINFRA), onde foi realizada uma apuração anual de cada despesa.

Com relação aos números anuais e totais dos servidores técnico-administrativos e docentes ativos da UFPB, estes foram solicitados junto à Pró-Reitora de Gestão de Pessoas - PROGEP, no *Campus I* em João Pessoa. Quanto ao número de alunos matriculados, foram

¹ Nota Técnica nº 4/2018, disponível em: http://download.inep.gov.br/educacao_superior/revalida/documentos/2018/nota_tecnica_definicao_notas_corte_revalida.pdf. Acesso em: 02abr2019.

realizados levantamentos junto às Coordenações de Cursos de Graduação, que compõem a base de dados da Secretaria Integrada de Atendimento a Graduação – SIAG no CCA/UFPB. Sendo a matrícula semestral, podendo acarretar em replicações no número de matrículas anual, já que o mesmo aluno pode estar matriculado nos dois semestres, somamos os semestres de cada ano e dividimos por 2 (dois) para se obter a média dos alunos matriculados. Assim, ao considerar o número de matrículas, foi atribuída a relação do número de alunos. Os dados referentes à Pós-Graduação foram coletados junto a PRPG, *Campus I*.

O estudo considerou apenas as despesas de custeio, ou seja, as despesas de natureza correntes dos setores administrativos e acadêmicos que compõem o Centro de Ciências Agrárias executadas no período de 2009 a 2016. Estas despesas estão diretamente relacionadas com o funcionamento institucional, como: material de consumo, diárias-pessoal civil, despesas com passagens e locomoção, outros serviços de terceiros - pessoa jurídica e pessoa física, pessoal docente e técnico-administrativo ativo, serviços terceirizados, água, energia elétrica, telefonia e restaurante universitário.

Ressalta-se que não foram considerados os gastos com depreciação, pois na UFPB, bem como no CCA, ainda não é feita a contabilização da depreciação dos bens do ativo permanente, bem como os itens vinculados à despesa de capital, aposentadorias, sentenças judiciais, pensões e indenizações com base no que preceituam as metodologias desenvolvidas e recomendadas pelo MEC/SESu e TCU, que utilizam apenas as despesas de natureza correntes.

Segundo a Lei 4.320 (Brasil, 1964), as despesas devem ser executadas obedecendo três estágios: Empenho, Liquidação e Pagamento. Neste estudo, as despesas utilizadas correspondem àquelas que foram liquidadas, assim entendidas como as despesas que tiveram verificados os direitos do credor e documentos que comprovem o crédito orçamentário (BRASIL, 1964).

Em virtude das peculiaridades de cada universidade, não há uma metodologia específica aplicada às IFES, embora, dentre as metodologias apresentadas, as do TCU e MEC/SESu sejam as metodologias oficiais. Neste trabalho, tomou-se por base a metodologia do MEC/SESu, pois utiliza apenas as despesas correntes, além de considerar 100% das despesas executadas pelo hospital universitário no cálculo, uma vez que os alunos utilizam de toda estrutura da Universidade ao longo da graduação. O CCA, por oferecer o curso de Medicina Veterinária, incorpora um hospital veterinário que contempla características de base para estudos e pesquisas com animais, além das aulas práticas.

Esta pesquisa foi realizada, tendo como Unidade Gestora para análise o Centro de Ciências Agrárias, *Campus II* da UFPB, por ser servidora técnica deste Centro a qual presto

serviço no Departamento de Contabilidade e Finanças. Sua estrutura acadêmica está composta por 179 servidores técnico-administrativos, 130 docentes, 1.700 alunos, 102 servidores terceirizados (SIGRH, 2020). Todavia, a relevância da pesquisa está na busca de contribuir com informações e dados que ajudarão para um melhor gerenciamento da gestão, bem como na transparência do uso dos recursos públicos, pois o valor dos custos por aluno de graduação é um dos principais indicadores de desempenho das organizações e representa um aspecto fundamental no processo de tomada de decisão para o financiamento e manutenção da educação superior pública.

Assim, para alcançar os objetivos, esta pesquisa está estruturada em 4 capítulos.

No primeiro capítulo faremos uma explanação sobre a educação superior, apresentando o contexto histórico da evolução desde a Colônia até a atualidade; a política de financiamento da educação com ênfase no REUNI e a *accountability* no setor público.

O capítulo dois versa sobre o estado da arte, com uma pesquisa bibliográfica acerca do tema e, em seguida, uma triagem dos trabalhos realizados em pós-graduação nos últimos cinco anos, como mestrado e doutorado em universidades públicas, por meio do catálogo de dissertações e teses da CAPES.

O terceiro capítulo está composto pelo referencial teórico, fundamentado em diversos autores como Amaral (2004), Prado e Pó (2007), Santos Boaventura (2008), Machado e Holanda (2012), entre outros; e os aspectos destacados na administração pública federal serão os seguintes: orçamento, orçamento público, composição do orçamento, custos no Setor Público, custos do ensino público no Brasil, o Sistema de Informações do Governo Federal-SIC, as metodologias propostas para apuração de custos na Educação, dando ênfase na metodologia do MEC/SESu- base para o cálculo custo por aluno nesta pesquisa, bem como discorrer sobre o indicador custo por aluno.

No quarto capítulo, encontram-se a análise e discussão dos dados da pesquisa, bem como a comparação dos valores totais em nível nacional, institucional e do CCA, *Campus II* da UFPB e, por fim, as considerações finais apresentam um balanço do trabalho realizado e das informações obtidas acerca do custo anual dos alunos na Universidade Federal da Paraíba.

1 EDUCAÇÃO SUPERIOR

Neste capítulo, o intuito é trazer para o leitor um contexto histórico da educação superior, como é feita sua política de financiamento, bem como informações relevantes acerca de um tema não muito conhecido: a *accountability* no Serviço Público e sua indispensável observância para um melhor desempenho na aplicação dos recursos públicos.

1.1 CONTEXTO HISTÓRICO

A educação superior no Brasil, desde a sua origem, estabelece intrínseca relação com o desenvolvimento do capitalismo e as Universidades vão surgir só nos anos 30 do século passado. Esse ano é marcado pela Revolução que levou Getúlio Vargas ao poder. No mesmo ano em que assumiu, Vargas criou o Ministério da Educação e Saúde Pública, confiado a Francisco Campos. No primeiro semestre de 1931, Campos baixou sete decretos conhecidos como “Reforma Francisco Campos”, legislando sobre o ensino superior, secundário e comercial, além de restabelecer o ensino religioso nas escolas públicas.

De acordo com Martins (2002), os anos que vão de 1931 a 1945 são marcados por intensas disputas entre lideranças laicas e católicas pelo controle da educação. Em troca do apoio à nova reforma que autorizava o funcionamento das universidades, inclusive a cobrança de anuidade, pois o ensino era público e não gratuito, o governo ofereceu à Igreja Católica a introdução do ensino religioso no ciclo básico, ocorrendo de fato a partir de 1931. A conjuntura desse momento é composta por um quadro de resistência do Poder Público em investir em educação, diante do conflito entre os defensores da escola pública e os da escola privada que buscavam fazer prevalecer seus interesses na aprovação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, cujo texto tramitava no Congresso Nacional (SAVIANI, 2011).

Em 1934 foi criada a universidade de São Paulo (USP) por um grupo de intelectuais, que se articulava em torno do jornal O Estado de São Paulo. No ano seguinte, Anísio Teixeira criou a Universidade do Distrito Federal – UDF (MENDONÇA, 2000). A USP e a UDF foram as primeiras universidades que incorporaram a pesquisa ao ensino profissionalizante. Fávero (1999) relata que com relação à pesquisa foram criados: A Sociedade Brasileira para o Progresso em Ciência (SBPC, em 1948); O Conselho Nacional de Pesquisa – CNPq e a CAPES - Coordenação Nacional de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, em 1951. Desse modo, esses três órgãos representaram um passo importante para o ensino superior,

institucionalizando a pesquisa e os cursos de pós-graduação, que começavam a se alinhar com as necessidades do país.

No período entre 1945 e 1964, segundo Cunha (2007), há uma expansão representativa do ensino superior no Brasil, principalmente quando se refere às universidades. Nesse período ocorre a luta do movimento estudantil e de jovens professores na defesa do ensino público e eliminação do setor privado por total absorção pública. diferenciadas (REGINALDO, 2002).

A década de 1960, no entanto, é marcada principalmente pelo golpe militar em 1964, pelo desenvolvimento urbano e industrial e pelas transformações ocorridas no capitalismo e pela abertura aos investimentos do capital estrangeiro. A primeira Lei de Diretrizes e Bases – LDB, Lei nº 4.024/61 foi sancionada em 20 de dezembro de 1961. (SAVIANI, 2011).

Consumado o golpe militar em 1º de abril de 1964, inicia-se um interesse maior do Estado em controlar as universidades, mantidas sob vigilância e encaradas como focos de subversão, ocorrendo, inclusive, a expulsão de importantes lideranças do ensino superior e, conseqüentemente, a expansão do setor privado. Cunha (1988) ressalta que o golpe de 1964 abriu caminho para a ascensão de um novo tipo de intérprete no Brasil: o economista. Na visão desse autor, o processo educacional era associado à produção de uma mercadoria, implicando um custo e um benefício.

A educação nacional entrou em fase de retrocesso e as universidades brasileiras perderam valor nesse período. Nesse contexto, tem-se a pressão dos movimentos estudantis pela ampliação das vagas e também dos recursos para a universidade, inclusive, estava em pauta nessa época a reforma universitária. De acordo com Coral (2014), além destas reivindicações, os movimentos lutavam também por questões populares como educação, cultura e erradicação do analfabetismo.

Quatro anos pós-golpe a reforma universitária foi normatizada por meio da Lei 5.540, de 28 de novembro de 1968, estabelecendo um modelo único de ensino superior com a junção do ensino e da pesquisa. Foram abolidas as cátedras vitalícias, introduziu-se o regime departamental, institucionalizou-se a carreira acadêmica, entre outros. Criou-se uma política nacional de pós-graduação, expressa nos planos nacionais e conduzida de forma eficiente pelas agências de fomento do governo federal (VELLOSO, 2000; MARTINS, 2003, 2002; BARROS, 1998).

No entanto, se por um lado a Reforma de 1968 produziu efeitos inovadores, por outro, abriu condições para o surgimento de um ensino privado, que Florestan Fernandes denominou de *O antigo padrão brasileiro de escola superior*, ou seja:

[...] instituições organizadas a partir de estabelecimentos isolados, voltados para a mera transmissão de conhecimentos de cunho marcadamente profissionalizante e distanciados da atividade de pesquisa, que pouco contribuem com a formação de um horizonte intelectual crítico para a análise da sociedade brasileira e das transformações de nossa época (FERNANDES, 1975, p. 51-55).

Portanto, o ensino superior privado que surgiu após a Reforma de 1968 tende a ser qualitativamente distinto, em termos de natureza e objetivos, do que existia no período precedente. Trata-se de outro sistema, estruturado nos moldes de empresas educacionais voltadas para a obtenção de lucro econômico e para o rápido atendimento de demandas do mercado educacional (MARTINS, 2009, p. 17).

Os anos de 1970 foram marcados pelo aumento quantitativo de universidades estaduais, bem como as IES privadas sem fins lucrativos, estas voltadas, quase exclusivamente, para atividades de ensino (MENEZES, 2000). O ensino superior privado ganha força, motivado pela demanda dos estudantes que não conseguiram vagas nas universidades públicas e que questionavam os governos pela falta de oportunidades para estudar (RODRIGUES, 2011).

Já a década de 1980 é marcada por uma desaceleração da expansão do ensino superior em virtude da crise econômica vivenciada pelo Brasil, ao mesmo tempo em que surgiram críticas sobre a qualidade do ensino privado. Diante desse descontentamento, o governo, através de seus órgãos competentes, adotou medidas legais com o intuito de suspender temporariamente a criação de novos cursos nos estabelecimentos que já existiam. Nesse mesmo período, as instituições públicas passaram a se instalar em áreas geográficas de menor interesse econômico para a rede privada e, em consequência, ocorreu uma pequena diminuição das matrículas do setor privado (SOUSA, 2006; SOBRAL, 2001).

Segundo Martins (2002), uma das principais transformações do ensino superior no século XX foi o fato das universidades se voltarem, também, às massas e não só à elite. Por outro lado, a Constituição de 1988, ao dispor sobre o princípio da autonomia para as universidades, possibilitou ao setor privado criar e extinguir cursos na própria sede das instituições e remanejar o número de vagas de cursos oferecidos, sem se submeter ao controle burocrático de órgãos oficiais.

De acordo com Silva (2001, p. 12):

(...) foi sobretudo a partir da década de 90, com um investimento cada vez menor do Estado no campo da educação, que as universidades públicas brasileiras acabaram se deteriorando: ... entre 1995 e 1999, houve uma redução de 17,3% nos gastos com as instituições federais de ensino superior e de 22,8% em sua participação no PIB, contrastando com o aumento de 17,9% na oferta de vagas e de 20,4% no número de matrículas.

No entanto, em consequência dessa política de menos investimento em Educação, houve um processo de expansão privatista do ensino superior, passando a ser visto, cada vez mais, para o mercado de trabalho. A partir de 1995, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, várias mudanças foram introduzidas pela política educacional. Para Chaves (2010), essas mudanças tiveram como base a nova Lei de Diretrizes e Bases - LDB de 1996, além de outros documentos legais complementares que foram combinados com uma política de congelamento de salários dos docentes das universidades federais, de cortes de verbas para a pesquisa e para a pós-graduação. A fragmentação, por meio da diversificação institucional e a expansão do setor privado, através da liberalização da oferta da educação superior para a iniciativa privada, também foi estabelecida legalmente pela LDB/96.

O modelo de universidade que se executa a partir dos anos de 1990 é o de que as universidades públicas passem a se configurar enquanto instituições burocráticas, operacionais, submetidas a avaliações por produtividade, ou seja, funciona apenas como uma empresa a serviço do capitalismo. Diante de um contexto com tendências neoliberais, a educação superior até os anos 2000 continua marcada pela mercantilização do ensino, na medida em que também continua à expansão das Instituições de Ensino Superior - IES.

Chegamos ao novo milênio e nele registra-se o projeto de expansão e democratização do ensino superior, que ganha espaço no primeiro mandato do Presidente Luís Inácio Lula da Silva, de modo que, no seu governo, foram desenvolvidas reformas no ensino superior nos aspectos que envolvem a captação de recursos nas universidades públicas e a expansão e democratização do ensino (CORAL, 2014). Porém, por influência das políticas sociais e econômicas, este nível de ensino passou por um processo de ampliação de vagas, numa tentativa de democratização do acesso. É importante ressaltar que a proposta de democratização do ensino superior era a de que houvesse o aumento do acesso pelas diversas camadas da sociedade.

Neste sentido, as iniciativas do Estado são respostas à forte pressão da sociedade e da economia por maior demanda de qualificação e por acesso à universidade.

O processo de democratização é um processo que busca reverter o quadro no qual ir a universidade é opção reservada às elites. A definição de um projeto para a educação superior deve ser entendida como um bem público e deve ser destinada indistintamente a todos. Deve ser tratada como prioridade da sociedade brasileira, além de ser o espelho de uma sociedade democrática e multicultural, em que se cultiva a liberdade, a solidariedade e o respeito às diferenças (BRASIL, 2014, p. 19).

Para Araújo (2003, p. 76) essa expansão, favorecida pela diferenciação das IFES, fora imposta pelo Banco Mundial, assim “As instituições de ensino superior passaram a ser classificadas em cinco modalidades: 1) Universidades, 2) Centros Universitários, 3) Faculdades Integradas, 4) Faculdades, 5) Institutos Superiores ou Escolas Superiores”. Como se pode inferir pelo exposto, além de possibilitar a expansão, a diferenciação também permite que estas se favoreçam recebendo recursos públicos, muitas delas por se configurarem em instituições filantrópicas e sem fins lucrativos. No entanto, ao aderirem a programas de financiamento também garantem isenções fiscais.

Segundo Nascimento (2013), neste milênio ocorreu no Brasil a elaboração e implementação de diversas políticas voltadas para a educação, quer seja pública, que seja privada, citadas a seguir: Programa Expandir; Programa Universidade para Todos-PROUNI; Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais-REUNI; Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior-FIES, substituindo o antigo Crédito Educativo; Exame Nacional de Desempenho de Estudantes-ENADE; Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior-SINAES; Universidade Aberta do Brasil (UAB) e Plano Nacional de Assistência Estudantil-PNAES.

Para Agapito (2016, p. 128), “as políticas sociais passam a ser ‘nichos’ de lucro e rentabilidade do capital, dentre estas, destacamos a política educacional, que vem sendo utilizada como meio de valorização do capital”. Portanto, se os programas sociais de acesso a educação superior de um lado facilitam o acesso e a permanência de estudantes, principalmente aqueles de baixa renda, corroborando para a democratização desse nível de ensino, por outro lado, buscar parcerias das IES privadas, possibilitando-lhes vantagens financeiras, contribuem para a rentabilidade dessas instituições bem como para a expansão do ensino superior privado.

1.2 A POLÍTICA DE FINANCIAMENTO

Estudar é um processo que demanda tempo e recursos, bens preciosos e escassos para a maioria da população brasileira. A garantia de acesso à educação superior precisa fundamentar-se a partir de uma equitativa igualdade de oportunidades a todos os integrantes da população que almejam e tenham condições de cursar esse nível de ensino. Para Shwarzman (2007, p. 6):

As profundas diferenças sociais que existem no Brasil justificam a adoção de políticas de inclusão social que estimulem o interesse e o acesso ao ensino superior de pessoas, grupos, setores sociais e habitantes de regiões onde o ensino superior é menos acessível.

A noção de política de educação superior incorpora e integra a compreensão de políticas públicas educacionais, porém, essas políticas podem ser interpretadas como decisões e ações de diferentes atores, públicos e privados, interessados tanto na formulação quanto na resolução de um problema político, definido como público (SUBIRATS; KNOEPFEL; LARRUE; VARONE, 2012). Os rumos que a política econômica vem dando ao ensino superior são por demais preocupantes, considerando os desafios de um país marcado por graves distorções sociais e educacionais, determinadas historicamente por um processo de forte exclusão social (PRESTES E SOUSA JÚNIOR, 2017, p. 172).

No Brasil, no final do século XX e início desse novo milênio, essa política de financiamento ainda era incipiente. No Governo de Fernando Henrique Cardoso (1995-2003), as Universidades Públicas eram consideradas improdutivas ou ineficientes. Assim, as Instituições Federais de Ensino Superior foram submetidas ao novo paradigma da administração pública, expressos nos princípios de gestão eficiente, orientada por resultados e racionalização dos recursos. Deste modo, as reformas visaram, por um lado, à configuração de um Estado enxuto, que transfere parte de suas responsabilidades à sociedade civil. A política para a educação superior na gestão de FHC e de seu ministro Paulo Renato quase inviabilizou o funcionamento das instituições federais a partir do momento em que não lhes assegurou os recursos mínimos para custeio e substituição de pessoal, sem falar no sucateamento que houve nas universidades por não ter recursos para investimentos. (AMARAL, 2003).

As reformas implementadas na educação superior, na década de 1990 e início dos anos 2000, seguiram as diretrizes dos organismos internacionais, cuja tese era a de que o sistema de ensino superior deve se tornar mais diversificado e flexível, objetivando uma expansão com contenção de gastos (CHAVES; LIMA; MEDEIROS, 2008, p. 334). De acordo com Sousa Junior (2011), o período de 1995 a 2003 foi marcado por um ajuste político-econômico bastante forte no Estado Brasileiro sob as características do pensamento neoliberal, com privatizações e restrições de gastos públicos. O governo federal, ao priorizar o ensino fundamental, deixou em segundo plano a educação superior. Nesse período, as universidades federais tiveram seus orçamentos para custeio e capital contingenciados, acarretando no sucateamento da sua infraestrutura e a desvalorização dos recursos humanos das instituições federais de ensino superior.

O período que vai de 2003 a 2010 abrangeu os dois mandatos do Presidente Luís Inácio Lula da Silva. De acordo com Otranto (2006, p. 1) “A Reforma da Educação Superior do governo Lula iniciou oficialmente o seu curso com o Decreto de 20 de outubro de 2003, que instituiu o Grupo de Trabalho Interministerial (GTI)”. Este grupo ficou encarregado de analisar

a situação da educação superior naquele momento e elaborar um plano de ação que objetivasse a reestruturação, desenvolvimento e democratização das IFES.

De acordo com Oliveira (2003), no Governo Lula a expansão da educação superior como política pública democrático-popular passa certamente pelo estabelecimento das políticas de financiamento e de avaliação indutiva do desenvolvimento das IFES, bem como da autonomia universitária, pautada no critério da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. Consta-se, no Governo Lula, grande interesse em criar condições para a recuperação e sustentação financeira das instituições públicas de educação superior já existentes, como também a expansão do sistema, objetivando reverter o rumo estabelecido pelo seu antecessor, além de garantir o direito à educação. Na expectativa de reparar pelo menos uma parte das necessidades da sociedade, foram criados alguns programas de financiamento.

Registra-se no período de 2004 a 2015, uma adoção, por parte do governo federal, de políticas públicas educativas, visando à expansão do ensino superior. Essas políticas podem ser observadas em três fases distintas: a expansão pela privatização do ensino, a expansão pelo uso de modalidade à distância e a expansão pela reestruturação das universidades públicas federais. Nesse período, o orçamento do MEC saltou de aproximadamente 40 bilhões para mais de 120 bilhões em valores reais, ou seja, um incremento de mais de 200%. (PRESTES E SOUSA JÚNIOR, 2017).

De acordo com Marinho & Façanha (1999), as IFES são peças fundamentais da estrutura de nível superior no Brasil, movimentando milhões de reais em recursos para o seu custeio. Incluindo pessoal, essas cifras atingem bilhões de reais, sem colocar nos cálculos o patrimônio que está sob a responsabilidade dessas instituições. Amaral (2008) destaca que as instituições públicas de ensino superior brasileira são responsáveis por mais de 90% da produção científica do País, enfatizando a sua importância no conjunto de ações a serem realizadas visando o desenvolvimento econômico e social brasileiro.

As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES são vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) e cumprem com o princípio de indissociabilidade entre as atividades de ensino, pesquisa e extensão, conforme o artigo 207 da Constituição Federal de 1988. Estão regidas pela legislação federal de ensino superior, pelos seus Estatutos (aprovados pelo Conselho Universitário), pelos Regimentos Gerais e por Resoluções procedentes de seus Conselhos Superiores.

Ao tratarmos da expansão da educação superior, é importante lembrar que a mesma teve início com o lançamento do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE/2007) através do Decreto 6.094, de 24 de abril de 2007. Já a sua reordenação deu-se, inicialmente, com a criação

do Programa Expandir, voltado para a interiorização das universidades e, em seguida, através do Decreto 6.096/2007, que instituiu o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais – REUNI, com o objetivo de criar condições para a ampliação do acesso a permanência na educação superior e melhorar a eficiência no nível de graduação pelo melhor aproveitamento da estrutura física e de recursos humanos existentes nas universidades federais (BRASIL, 2007).

De acordo com Nascimento (2013):

Os dois programas de maior magnitude do governo Lula para ampliar o acesso à universidade pública foram o Expandir e o REUNI. Enquanto aquele teve o propósito de criar novas universidades e campi no interior do Brasil, este teve o objetivo de aumentar as vagas nas universidades federais por meio da criação de novos cursos, acrescentando recursos financeiros e humanos para permitir um maior acesso de jovens ao ensino superior público (NASCIMENTO, 2013, p. 60).

No que se refere à Educação Superior à Distância, as ações se deram por meio da Universidade Aberta do Brasil – UAB, instituída pelo Decreto nº 5.800, de 8 de julho de 2006, e para a Educação Tecnológica as ações se deram através da Reordenação das Escolas Técnicas Federais em Institutos Federais de Ensino Superior, os IFES, instituída pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008.

Aprofundando um pouco o que foi o REUNI, as ações desse programa contemplaram o aumento de vagas nos cursos de graduação, a ampliação da oferta de cursos noturnos, a promoção de inovações pedagógicas e o combate à evasão, dentre outras metas que tiveram o propósito de diminuir as desigualdades sociais do país (BRASIL, 2007, art. 2º). Com o REUNI, o governo federal adotou, ainda, medidas para retomar o crescimento do ensino superior público, criando condições para a expansão física, acadêmica e pedagógica da rede federal. Os efeitos das medidas são percebidos pelos expressivos números da expansão, na implantação de novas universidades, nos novos *campi* universitários e no aumento de matrículas. Esse programa passou a ser a grande política do Governo Federal para o ensino superior público no país, considerado de ampla dimensão e ao mesmo tempo acadêmico, político e estratégico. Com um conjunto de normas estabelecidas e metas pactuadas, foi possível perceber os impactos sobre a dinâmica das Instituições, a forma de trabalho, missão institucional, diretrizes pedagógicas e na estrutura organizacional (BRASIL, 2007).

O REUNI, caracterizado por Almeida Filho e Santos (2008):

O REUNI compreende diretrizes de expansão de matrículas, em especial no turno noturno; diversificação da graduação, mobilidade estudantil ampla; articulação da educação superior com a educação básica, profissional e tecnológica; programas de

inclusão social e assistência estudantil. As universidades participantes apresentaram propostas comprometendo-se com metas de eficiência: alcançar, ao final do programa, taxa de conclusão de 90% e relação aluno/professor de 18/1. Convém registrar que o indicador da taxa de conclusão aparentemente inalcançável como média geral, na verdade incentiva o aproveitamento de vagas residuais por mobilidade interna ou externa. Por outro lado, a relação aluno/professor pode incorporar estudantes de pós-graduação, obedecendo aos critérios de qualidade da CAPES (ALMEIDA FILHO; SANTOS, 2008, p. 189).

Segundo o documento que registra a democratização e expansão do ensino superior no país, o período que vai de 2003 a 2014, as regiões mais carentes do ensino superior: o Norte e o Nordeste apresentaram expansão significativa da oferta. O percentual de crescimento das matrículas na região Nordeste foi de 94% e da região Norte de 76% (BRASIL, 2014). Historicamente, a oferta de vagas na educação superior sempre se concentrou nos centros urbanos, com predominância no Sul e Sudeste. No entanto, a expansão da oferta possuiu duas dimensões a seguir especificadas: o aumento do número de vagas de forma a cobrir toda a população com acesso à educação superior; e a desconcentração da oferta, por meio de uma melhor distribuição, ou seja, pelas cinco regiões brasileiras abrangendo tanto as zonas urbanas como as rurais. (BRASIL, 2014, p. 26).

Para Santos e Almeida Filho (2008, p. 188), o REUNI é seguramente o mais ambicioso programa dessa natureza já tentado no Brasil e foi concebido para duplicar a oferta de vagas públicas no ensino superior brasileiro, com um orçamento de sete bilhões de reais a serem aplicados no período de cinco anos.

Para Araújo e Pinheiro (2010, p. 665), o Reuni é o maior instrumento de reestruturação das universidades que já foi implementado, sendo o responsável pela relevante etapa de expansão das IFES, pela realização de grande parte dos investimentos e por sua reestruturação interna, impactando, diretamente, no modelo de tomada de decisão.

Paula (2011) caracteriza o REUNI como uma Política Educacional que, perante a crise e reforma do Estado e o novo paradigma de gestão, sintonizou com o discurso da Nova Gestão Pública. Esta Nova Gestão buscou reinventar a administração pública de modo a garantir uma maior equidade, controle dos gastos e produtividade. No entanto, a Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO apontou, em 2012, que, além da dificuldade para o acesso ao ensino superior no Brasil, ainda existe a elitização neste nível de ensino, o que não permite que a população carente e pobre do país tenha possibilidade de ingressar em instituições de ensino superior. Por este motivo, apenas cerca de 15% da população entre 18 e 24 anos está matriculada no ensino superior, índice inferior aos de Chile (38%) e Colômbia (22%). Estes dados confirmam os reflexos de problemas sociais da sociedade

brasileira, como por exemplo, a concentração de riquezas e o desequilíbrio socioeconômico (UNESCO, 2012).

O relatório do MEC (2012) ao analisar a expansão das universidades públicas federais, ressalta que:

O Reuni foi um impulso decisivo para o restabelecimento do papel do Estado indutor da expansão do ensino superior pela rede pública, o que amplia as condições para reverter a atual característica de predominância de matrículas no setor privado” (BRASIL, 2012, p. 29).

Este documento conclui que “a expansão das universidades federais, ocorrida nos últimos dez anos, foi, sem dúvida alguma, uma das mais importantes políticas públicas do governo federal para o país” (BRASIL, 2012, p. 38). O documento conclui ainda que:

A ampliação do número de professores e técnicos trouxe resultados qualitativos, sobretudo para a graduação, seja pela melhoria da qualificação dos professores para o ensino, seja pela possibilidade de ampliação da participação dos estudantes em projetos de pesquisa e extensão. (BRASIL, 2012, p. 29).

No entanto, percebe-se que a expansão da educação superior não ocorreu apenas de forma geográfica ou exclusivamente quantitativa de discentes beneficiados, mas também no aspecto social, proporcionando um ganho incalculável no que diz respeito às reduções das estratificações sociais, dentre outros. A expansão e abrangência nacional das IFES representa um importante fator de redistribuição de riqueza nacional, por consentir a formação de profissionais qualificados em todo o território nacional, além de ampliar atividades de pós-graduação, pesquisa e de extensão locais.

Para os críticos do REUNI, no entanto, no contexto do “quase-mercado” educacional, ocorre a pregação de um eficientismo sem controle, da competição entre as instituições, da implantação de um gerenciamento administrativo/acadêmico que segue padrões de empresas privadas e ainda da procura por fontes alternativas de financiamento que complementem os recursos do fundo público (AMARAL, 2008). Há, portanto, um processo de enfraquecimento do setor público federal, contribuindo para a forte expansão na oferta de vagas e o aumento das matrículas no setor privado.

Nesse contexto, Neves (2012) aduz que o Brasil consolidou seu sistema de educação superior com dois segmentos bem definidos e distintos: um público e um privado, englobando atualmente um sistema complexo e diversificado de instituições públicas (federais, estaduais e municipais) e privadas (confessionais, particulares, comunitárias e filantrópicas).

Dando curso a essa política de expansão, as instituições privadas foram estimuladas pelos governos a expandir-se por meio da liberalização dos serviços educacionais e da isenção

fiscal, em especial, da oferta de cursos aligeirados, voltados apenas para o ensino desvinculado da pesquisa. Dentro desse contexto, no ensino superior privado destaca-se o FIES – Programa de Financiamento Estudantil, criado em 1999 e regulamentado pela Lei nº 10.260/2001. Esse programa oferece subsídio para estudantes de baixa renda, cobrindo até 100% do valor das mensalidades dos estudantes.

O PROUNI - Programa Universidade para Todos, criado pela edição da Medida Provisória nº 213, em 2004, e posteriormente transformada na Lei nº 11.096/2005, tem como foco principal a concessão de bolsas de estudos parciais ou integrais a estudantes de graduação de baixa renda, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. O que o diferencia dos demais programas de financiamento do ensino superior privado é a adoção de políticas públicas, através da oferta de bolsas no sistema de cotas étnico-raciais. Em contrapartida, o Estado brasileiro concede isenções fiscais às instituições que aderem ao programa de quatro impostos: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas-IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL; Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS.

A expansão, no entanto, além de ampliar a oferta de vagas, consolida a implementação das políticas públicas voltadas para as populações historicamente excluídas do sistema de ensino superior. Sendo assim, a política de expansão e interiorização do Sistema educacional Superior Público brasileiro é entendida como importante política inclusiva, uma vez que gera possibilidades de acesso à educação superior para uma maior parte da população, em todas as regiões do país e reconhece, ainda, o papel estratégico das universidades para o desenvolvimento econômico e social (BRASIL, 2007)

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

Para Amaral (2003, p. 61), o financiamento das IFES passa pelo Fundo Público Federal-FPF, o qual é constituído, segundo este autor, “de recursos oriundos da sociedade, colocados à disposição do governo federal para implementar as políticas públicas da União”. De acordo com Otranto (2006, p. 16):

O financiamento da educação superior não pode ser visto como “gasto” e sim como investimento da sociedade para a sociedade, uma vez que contribui significativamente para a soberania da nação e preservação de sua identidade cultural.

Com relação ao orçamento, sua fonte principal é organizada de acordo com o modelo de alocação de recursos orçamentários estabelecidos pelo MEC/SESu em conjunto com a ANDIFES, conhecido como Matriz de Outros Custeio e Capital (Matriz OCC). Alves (2016) explica que o termo “OCC” corresponde ao orçamento total do órgão subtraído dos recursos da folha de pagamento de pessoal.

O MEC, através da Subsecretaria de Planejamento e Orçamento-SPO, distribui os recursos entre as Unidades Orçamentárias-UO após definição dos limites de empenho e pagamento por parte do Poder Executivo. As UOs, por sua vez, avaliam e estabelecem suas prioridades em relação às despesas. A unidade orçamentária corresponde à entidade da administração direta ou indireta, responsável por gerir dotações orçamentárias e financeiras destinadas à sua manutenção (BRASIL, 2013).

1.3 ACCOUNTABILITY NO SETOR PÚBLICO

Quando se refere a orçamento e financiamento, faz-se indispensável à observância da *accountability* no Serviço Público. O seu significado do conceito de *accountability* compreende responsabilidade, controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas (PINHO, 2009).

No que se refere ao sentido de responsabilização das organizações pelos seus atos, Samuel Paul (1992, p. 1047) afirma que:

Accountability significa manter indivíduos e organizações passíveis de serem responsabilizados pelo seu desempenho. *Accountability* pública se refere ao conjunto de abordagens, mecanismos e práticas usados pelos atores interessados em garantir um nível e um tipo desejado de desempenho dos serviços públicos.

Conforme Miguel (2005), a *accountability* diz respeito à capacidade que os cidadãos têm de impor sanções aos governantes, reconduzindo ao cargo aqueles que exerceram bem os seus mandatos e destituindo aqueles que não o fizeram. O autor acrescenta que o seu exercício se dá pelo controle mútuo entre os poderes, mas, sobretudo, por meio da prestação de contas que os representantes devem à sociedade, submetendo-se periodicamente ao seu veredito.

Prado e Pó (2007) afirmam que *accountability* é um sistema político responsivo, onde os cidadãos devem ter a oportunidade de formular e defender suas preferências através de ações

individuais ou coletivas e estas devem ser levadas em consideração na formulação das políticas públicas.

As reformas ocorridas na administração pública trouxeram para a agenda de discussões de políticas públicas questões referentes não somente à utilização eficiente dos recursos públicos, mas também à participação da população na gestão e supervisão desses serviços (PRADO e PÓ, 2007). Nesse contexto, um governo ganha mais legitimidade na medida em que a população tem acesso às informações com relação ao seu funcionamento, para, assim, poderem realizar suas avaliações e organizar suas ações (CRANTSCHANINOV, MATHEUS e SILVA, 2011).

Rocha (2011, p. 86) define *accountability* como “responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade”. Em se tratando da dimensão da disponibilização de informação à sociedade, Novelli (2011, p. 85) relaciona esse comportamento com democracia ao afirmar que: “É preciso fortalecer as relações com os cidadãos e estimular sua participação para aumentar a confiança pública no governo, melhorar a qualidade da democracia e a capacidade cívica de população”.

Portanto, a apuração dos custos de um serviço público auxilia também o processo de *accountability*. Para Costa, Raupp e Dias (2017), a sociedade tem exigido maior transparência e melhor qualidade dos serviços prestados pelo governo. Dessa forma, conhecer os custos de um órgão público passa a ser um bom indicador de desempenho para a administração, além de responder um avanço na gestão diferente de recursos, conforme o princípio da eficiência, preconizado pela Constituição Federal de 1988.

O próximo capítulo traz o resultado de uma pesquisa realizada no portal da Capes, dos últimos cinco anos, buscando os trabalhos similares a esta pesquisa para a construção do estado da arte, bem como do referencial teórico.

2 ESTADO DA ARTE

O estado da arte é um instrumento de pesquisa que permite o estudo sobre um determinado assunto, por meio de um levantamento bibliográfico, analítico e crítico da produção acadêmica, considerando um intervalo de tempo específico (FERREIRA, 1999).

Dentre as dissertações e teses pesquisadas, contribuíram para a base teórica desta pesquisa os trabalhos dos autores abaixo especificados (Quadro 1). O quadro contém, ainda, além dos títulos escolhidos, o programa, ano e instituição federal em que foram desenvolvidos, contemplando os últimos cinco anos de pesquisa.

Quadro 1 - Autor, título, programa, ano e instituição em que foi desenvolvida a pesquisa

Autor	Título	Pós-Graduação	Ano	UF
Otávio José Moura Soares	NA PONTA DO LÁPIS: Um Estudo sobre a Metodologia de Cálculo do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente na Universidade Federal de Pernambuco	Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste	2014	UFPE
Anderson Carlos Lima Bentes	Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM	Programa de Mestrado em Engenharia de Produção	2015	UFAM
Michelle Matilde Semiguen Lima Trombini	Modelo de Apuração de Custos para a Universidade Federal de Tocantins: Uma Ferramenta de apoio à Gestão	Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas	2015	UFT
Cibele Maria Botto Falcão	A interiorização das Instituições de Ensino Superior. Uma análise dos custos da Graduação no <i>Campus IV</i> da UFPB	Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas	2017	UFPB
Robson Bento Santos	Custo no Serviço Público Federal: Uma análise dos modelos de apuração aplicáveis às Universidades Federais Brasileiras	Programa de Pós-Graduação em Controladoria – Mestrado em Controladoria	2017	UFRPE
Márcio Flávio Tenório Costa	CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: Um estudo da adequação do método custo corrente/aluno equivalente ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco	Programa de Pós-Graduação em Controladoria – Mestrado em Controladoria	2018	UFRPE

Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Será apresentada uma síntese sobre os principais objetivos pretendidos nesses trabalhos, os procedimentos metodológicos e os resultados encontrados.

Soares (2014) apresentou em sua dissertação um estudo tendo como objetivo geral fazer uma análise do método de cálculo do índice do custo corrente/aluno equivalente, tomando como parâmetro os dados da Universidade Federal de Pernambuco e a propositura do Tribunal de Contas da União para as IFES. A pesquisa teve como objetivos específicos: investigar os antecedentes formadores e da produção científica sobre os conceitos de custos no setor público; identificar, na literatura científica, as características de alguns modelos de sistemas de custos propostos para o setor público; comparar, em termos qualitativos, a metodologia de cálculo do índice em tela, com os pressupostos teóricos e com a opinião da área responsável pela elaboração do mesmo em uma IFES e, ainda, avaliar a adequabilidade do modelo do TCU à realidade das instituições. Os dados foram coletados a partir de trabalhos acadêmicos que apresentaram propostas de sistemas de custos possíveis de serem aplicadas na área pública e as bases para fundamentação teórica foram as propostas de modelos de custos para a área pública encontradas na literatura nacional. Como conclusão, constatou que a metodologia imposta às IFES pelo TCU não reflete a realidade de custos dessas Instituições. Foram identificadas algumas limitações na metodologia do TCU, tais como: a falta de ajuste para despesas que não possuem vinculação com o ensino superior; a falta de um critério claro para definição de percentual dos gastos com hospitais universitários; ausência de separação dos custos de ensino, pesquisa e extensão; a não utilização da depreciação no cálculo dos custos por aluno e uma melhor definição dos custos voltados para o ensino nos hospitais universitários.

Bentes (2015) traz em sua dissertação um sistema de custos implantado pelo Governo Federal a fim de atender a legislação e obter informações sobre a execução orçamentária. A pesquisa propôs um modelo de apuração de custos/aluno com base no método Atividades – ABC² no âmbito do IFAM. Teve como objetivo geral desenvolver o controle dos gastos públicos e o conhecimento dos gastos das instituições públicas na execução de suas atividades fins, objetivando verificar quais atividades consomem mais recursos e, assim, gerenciar da melhor forma possível os gastos por atividades. A metodologia utilizada apresentou uma abordagem qualitativa, com estudo de caso e tendo os alunos como universo de amostra. A pesquisa apresenta como resultado um modelo de apuração de custo e os custos dos alunos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária, além de análise das atividades que consomem os recursos dentro do *Campus* Manaus Zona Leste. Constatou-se que a metodologia proposta pelo MEC apresenta um sistema de apuração de custos, porém, este sistema não possui um grau de detalhamento em nível de curso, como necessitam os Institutos e Universidades

² Trataremos do *Método Atividades – ABC* na pág. 70

Federais. Nos cálculos realizados para se chegar ao custo do aluno no ano de 2014, tomou-se por base a metodologia do custeio baseado em atividades, chegando a conclusão de que o curso de Agroecologia possui um custo aluno bem acima daquele apurado pela metodologia proposta pelo MEC. O gasto corrente é a média dos custos com alunos, portanto, como o curso de Agropecuária ficou abaixo do valor e o de Agroecologia ficou acima, ficou constatado um equilíbrio nos gastos.

A dissertação de Trombini (2015) teve como objetivo geral propor um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins, e como objetivos específicos: analisar as metodologias de custos propostas para as Universidades, tomando por base a bibliografia existente; mapear as atividades desenvolvidas na Universidade Federal do Tocantins; identificar as necessidades de informações de custos dos gestores da Universidade; definir os direcionadores de custo e de atividades para a estrutura da UFT. A pesquisa buscou contribuir com os gestores da Universidade por ser um instrumento que pode ser utilizado como ferramenta no processo de tomada de decisão e, ainda, contribuir também na monitoração dos custos, a fim de tomar decisões seguras. O modelo fundamenta-se no *Activity Based Cost* (ABC) para a geração de informações e suporte para a gestão. Considerando a necessidade de racionalização dos recursos, o atendimento às necessidades de informação aos gestores, entre outros, concluiu que o método de custeio ABC é o mais adequado para a gestão de custos e apoio à tomada de decisão de gestores da UFT. Porém, percebe-se que algumas limitações deverão ser trabalhadas para a implantação da metodologia, tais como: a implantação de um sistema de software que permita operacionalizar o método de custeio proposto, bem como a verificação da importância do envolvimento e participação de todos os agentes para que se possa entender a forma de pensar que está inserida nos hábitos dos grupos da Universidade, que influenciam nas rotinas da instituição e que são responsáveis pela formalização e institucionalização do método proposto.

A dissertação de Falcão (2017) traz o levantamento do custo/aluno no Centro de Ciências Aplicadas e Educação, *Campus IV* da UFPB, no período de 2009 a 2015. Teve como objetivo geral avaliar os custos dos cursos de graduação criados a partir das políticas de expansão e interiorização no *Campus IV* da UFPB, e como objetivos específicos: apurar os custos por aluno de graduação e apurar os custos por aluno diplomado do *Campus IV* da UFPB. O orçamento utilizado para compor a base dos dados foram os recursos oriundos do Tesouro Nacional e de recursos próprios. Concluiu que o Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (Ciências Contábeis e Secretariado Executivo Bilíngue) apresentou o menor gasto anual por aluno, enquanto que o Departamento de Ciências Sociais foi o que apresentou o maior custo

anual por aluno diplomado daquele *Campus*. Quando a análise realizada é comparada ao panorama nacional e institucional tem-se a conclusão seguinte: o *Campus IV*, por apresentar um custo médio por aluno de R\$ 15.629,68, apresenta valor inferior à média nacional, como também a institucional, que são de R\$ 21.875,00 e de R\$ 23.866,27, respectivamente. O estudo concluiu que os resultados obtidos podem servir de base para novos estudos voltados a apurar o custo/aluno, uma vez que não há uma metodologia estabelecida acerca do assunto e que sirva para todas as IFES, já que elas possuem diferentes estruturas organizacionais, porém, com o mesmo fim: o ensino, a pesquisa e a extensão.

Já a dissertação de Santos (2017) teve como objetivo geral investigar na literatura qual dos modelos de apuração da informação de custos disponíveis atende à essência contábil e qual modelo pode ser utilizado pelas universidades federais. Como objetivos específicos: analisar os modelos disponíveis na literatura para apuração da informação de custos aplicáveis às universidades federais brasileiras; discutir a base conceitual de cada modelo de apuração de custos; aplicar os modelos de apuração de custos nas universidades federais brasileiras, comparando os custos apurados sob a perspectiva de cada modelo; analisar comparativamente as variáveis consideradas em cada modelo com a definição de custos apresentada pela *International Federation of Accountants* (IFAC)³; propor, se necessário, ajustes nos modelos de apuração, verificando os impactos nas informações apuradas. Considerou como Essência Contábil as preconizações da IFAC, por representar o padrão internacional de contabilidade aplicada ao setor público. Foi feita uma análise crítica dos modelos de apuração por meio de confrontação entre as variáveis consideradas em cada modelo e os fundamentos conceituais previstos pela IFAC. Os objetivos propostos foram atingidos, uma vez que foi possível parametrizar o sistema Tesouro Gerencial para apurar as variáveis orçamentárias e patrimoniais apresentadas nos modelos de apuração, como também identificar os modelos de apuração que apresentaram custos mais próximos da definição preconizada pela IFAC (2000).

Costa (2018) apresentou em sua dissertação um estudo com o objetivo de avaliar a adequabilidade do método de apuração do custo corrente/aluno equivalente desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União – TCU, no IFPE. Sua base teórica foi constituída na literatura de custos, com ênfase na área pública, buscando debater princípios e convicções demonstradas dentro da perspectiva de governança brasileira. Como objetivos específicos: empreender

³ Traduzido do inglês - A Federação Internacional de Contadores é a organização global da profissão contábil. Fundada em 1977, a IFAC tem mais de 175 membros e associados em mais de 130 países e jurisdições, representando quase 3 milhões de contadores empregados em práticas públicas, indústria e comércio, governo e academia.

investigação de estudos científicos sobre concepções de custos e de custos no setor público; diferenciar modelos propostos para apuração de custos na Educação Pública; confrontar os dados obtidos na pesquisa com as pressuposições de outros pesquisadores e com o discurso dos entrevistados nas áreas envolvidas. Os dados foram coletados na literatura encontrada sobre o tema e nos manuais e sistemas operacionais do Governo Federal no período de 2010 a 2017. Buscou-se, através de observação direta e entrevista, extrair dos membros das equipes as limitações que o método apresentou na sua adequabilidade, inferindo-se, assim, que o mesmo não evidencia de forma fidedigna a realidade do órgão. Segundo os entrevistados (entrevistados 1, 2, 3 e 4) o método não seria eficaz caso os custos fossem determinados por unidades (*campi*), separadamente, tendo em vista a execução das despesas com pessoal a serem realizadas por uma única unidade (Reitoria), não sendo possível mensurar os custos com servidores docentes e técnicos administrativos de cada unidade. Apontaram, ainda, que a instituição passa por uma expansão no seu quadro de servidores e que, com a frequente troca de unidade de trabalho por servidores através da remoção, tornar-se-ia inviável o levantamento e apuração dos gastos por centro de custos. Dessa forma, das ponderações apontadas pelos entrevistados e das fragilidades ressaltadas na literatura citada, a adequabilidade do método Custo Corrente/Aluno Equivalente proposto pelo TCU, para o IFPE, não se apresenta conveniente e oportuna para servir de indicador aos gestores do órgão.

O objetivo da leitura destes trabalhos foi fazer uma análise prévia acerca do tema proposto, bem como realizar uma triagem dos conteúdos mais específicos e direcionados ao foco da nossa pesquisa. Dos trabalhos selecionados e pesquisados, seis deles trouxeram estudos com base em um modelo de apuração dos custos para aplicação nas universidades federais, como também a metodologia de custeio utilizada para o tratamento dos dados. Apesar de nenhum dos trabalhos pesquisados apresentarem temas mais específicos e direcionados a nossa pesquisa, ou seja, OS CUSTOS POR ALUNO de graduação, todos trouxeram conteúdos que serviram de base teórica para nosso estudo, bem como para enriquecer nossos conhecimentos, por trazerem teorias relevantes acerca do objetivo da pesquisa.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem como finalidade apresentar o referencial teórico essencial a este estudo. Serão abordadas perspectivas sobre o conceito de orçamento, orçamento público, composição do orçamento, custos, custos no setor público, custos do ensino público no Brasil, sistemas de informações, atributos e finalidades do sistema de custos do Governo Federal – SIC, as metodologias propostas para apuração de custos na Educação, dando ênfase na metodologia do MEC/SESu, base para o cálculo do custo por aluno nesta pesquisa, bem como discorrer sobre o indicador custo por aluno.

Há uma expansão das universidades e da educação superior, no entanto, poucos são os trabalhos que enfatizam os custos por aluno de graduação nas Instituições Federais de Ensino Superior.

O estudo de custos públicos justifica-se em razão da necessidade de ampliação do debate das políticas públicas e da sustentabilidade econômica das IFES brasileiras. A análise dos custos gerados por estas, possibilita ao gestor tomar decisões quanto aos valores a serem alocados nas ações indispensáveis da educação superior, ou seja, no ensino, na pesquisa e na extensão.

A busca pela eficiência no serviço público no Brasil não é um fenômeno recente, as diversas reformas administrativas que buscavam o aperfeiçoamento do aparelho estatal no Brasil demonstram isto. No entanto, o tema eficiência no serviço público tem se tornado cada vez mais relevante dentro da nossa sociedade. 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).

Para Silva (2016), a questão do custo das atividades executadas pelas IFES demonstra relevância para a sociedade, pois se espera conhecer a aplicação dos recursos destinados às universidades de modo que estes investimentos tragam benefícios à comunidade e à própria instituição, que deseja melhorar a eficiência na utilização dos seus recursos. Ainda, segundo a autora, este conhecimento pode demonstrar como os recursos destinados a estas Instituições estão sendo utilizados, bem como, incentivar os alunos a valorizar o investimento feito para eles e prover uma melhor gestão.

Por isso, a base teórica deste estudo está fundamentada nas informações acerca de orçamento, orçamento público e custos, como também nos seguintes temas: Custos do ensino público no Brasil e os principais métodos de custos utilizados nas Instituições Públicas de Ensino Superior, com o intuito de aprofundar ao máximo a teoria acerca desses assuntos para

que os mesmos possam servir de alicerce no levantamento dos dados e posterior análise, objetivando responder a questão problema da pesquisa.

3.1. ORÇAMENTO, ORÇAMENTO PÚBLICO E COMPOSIÇÃO DO ORÇAMENTO

Com o objetivo de chamar atenção para a importância do planejamento institucional, bem como para compreendermos o processo orçamentário, o próximo tópico abordará conceitos, legislação e informações relevantes acerca de orçamento, orçamento público e sua composição, bem como a importância desses elementos para a execução orçamentária.

3.1.1 Orçamento

Meireles (1989, p. 326) define orçamento como “um programa de obras, serviços e encargos públicos, expresso em termos de dinheiro, com previsão de receita e fixação de despesa a ser executado dentro de um ano financeiro”. Orçamento é uma parte do planejamento que demonstra, em termos financeiros, para um período de tempo estabelecido, como o dinheiro será aplicado, bem como de onde virão os recursos monetários para esse fim.

Para garantir a ordem e o bem-estar social, o Estado necessita de recursos financeiros para implantar políticas públicas indispensáveis ao povo, bem como assumir a responsabilidade de aplicá-los de forma correta e adequada. No entanto, a atividade financeira do Estado está baseada no instrumento fundamental do orçamento público:

Segundo Giacomoni (2009, p.19):

A Constituição de 1988 determina que questões como: exercício financeiro, prazos, vigência, elaboração e organização dos orçamentos, normas de gestão financeira e patrimonial sejam objeto de disciplinamento por parte de lei complementar (GIACOMONI, 2009, p. 19).

O orçamento, antes mesmo de ser um instrumento de planejamento, é uma Lei. Nela constam os recursos a serem usados pelo governo e que os mesmos virão de impostos, taxas e contribuições. Esses tributos devem ser revertidos em benefícios para toda a sociedade como, por exemplo, na construção de rodovias, hospitais, pagamento de servidores públicos, compra de medicamentos, construção de escolas, manutenção de prédios e órgãos públicos, restauração de estradas, etc. Por ser um instrumento legal, deve fazer parte de todo processo administrativo e financeiro, direcionando os recursos alocados para as ações do Governo de maneira planejada e integrada, com o objetivo de atender às necessidades públicas.

Lunkes (2009, p. 27) argumenta que o orçamento é “[...] um plano de ação futuro da administração para determinado período”, abrangendo tanto aspectos financeiros quanto aspectos não financeiros, e funcionando como um direcionamento a ser seguido por uma organização em exercícios futuros. Esse conceito de orçamento é corroborado por Frangiotti (2011) quando o mesmo argumenta, com base em Welsh, que o orçamento pode ser definido como um enfoque sistemático e forma para execução do planejamento e controle da administração.

3.1.2 Orçamento Público

O Orçamento Público, segundo Santos (2011), é um dos principais instrumentos que o gestor público possui para realizar as suas funções e que, sem o suporte desse orçamento, ele praticamente pouco pode fazer. Ele é peça central de gestão, viabilizando a tradução do planejamento estratégico em programas de trabalho, o acompanhamento gerencial das ações durante a execução orçamentária e o controle dos atos do governo.

Em uma visão moderna, de acordo com Paludo (2013), o orçamento reflete um programa de Governo apresentado pelo Executivo para aprovação do Legislativo, evidenciando um plano político de atuação governamental para o exercício seguinte. Configura-se em um ambiente propício ao debate e à tomada de decisão em que os atores envolvidos mostram seu poder, suas preferências, definindo as realizações pretendidas, assim como reservando os recursos necessários para a execução.

Várias alterações e atualizações em relação à legislação orçamentária no Brasil tiveram lugar com o advento das novas constituições. A Constituição de 1988 trouxe algumas novidades a respeito da questão orçamentária, ligadas à competência do legislativo em propor emendas ao projeto de Lei do Orçamento. Assim, a partir dessa Constituição,

(...) surge a exigência de, anualmente, o Executivo encaminhar ao Legislativo projeto de lei das diretrizes orçamentárias com o objetivo de orientar a elaboração da lei orçamentária, dispondo sobre a política de fomento a ser observada pelas agências oficiais (GIACOMONI, 2010, p. 45).

Podemos definir o orçamento público como sendo o ato formal (legal) pelo qual o Poder Legislativo aprova e autoriza que sejam realizadas despesas pelos demais Poderes (Executivo, Judiciário e o próprio Legislativo), por um determinado período, destinadas ao funcionamento dos serviços públicos em geral e outros fins previstos em políticas econômicas. Esse ato legal prevê, ainda, a arrecadação de receitas pelo poder público.

No sentido mais estrito, o orçamento público pode ser definido, de acordo com Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 22), como:

[...] instrumento de que dispõe o poder público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios.

O orçamento público no Brasil, além de ser uma lei, é também instrumento de planejamento e tem como apoio principal e operacional a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, que “estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. A referida Lei determina em seu artigo 2º que o orçamento público deve ser norteado pelos princípios da unidade, da universalidade e da anualidade. É um importante instrumento de planejamento e controle dos recursos públicos, tendo como objetivo principal a melhoria e o bem-estar da população.

Foram estabelecidos, ainda nesta Lei, os princípios orçamentários no Brasil, os quais perduram até os dias de hoje como norma principal para elaboração do orçamento Geral da União. Nela foi estabelecida as bases para a Contabilidade Governamental, tornando-se seu instrumento regulador.

De acordo com o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (2019), o orçamento público:

é um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. É o documento onde o governo reúne todas as receitas arrecadadas e programa o que de fato vai ser feito com esses recursos. É onde aloca os recursos destinados a hospitais, manutenção das estradas, construção de escolas, pagamento de professores. É no orçamento onde estão previstos todos os recursos arrecadados e onde esses recursos serão destinados (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2019).⁴

Os planos de governo devem ser realizados com base na Constituição Federal de 1988, que determina o seguinte:

No artigo 165: Leis de iniciativa do Poder Executivo Estabelecerão:

- I – o plano plurianual (PPA);
- II – as diretrizes orçamentárias (LDO);
- III – os orçamentos anuais (LOA).

O PPA, a LDO e a LOA dão suporte à elaboração e execução orçamentária brasileira. Esses instrumentos regem o ciclo orçamentário no Brasil e são estritamente relacionados entre

⁴ Disponível em: www.planejamento.gov.br. Acesso em: 03mar2019

si, formando um sistema integrado de planejamento e orçamento, que deve ser adotado pelos entes da Federação (Municípios, Estados e União). Além do mais, esses instrumentos representam uma verdadeira “pirâmide orçamentária”, estando na base da pirâmide o PPA, no meio a LDO e no topo a LOA.

O Plano Plurianual – PPA. O planejamento é a primeira etapa do processo orçamentário. Segundo a Constituição Federal de 1988, estabelece as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Terá um prazo de execução de quatro anos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. Compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício seguinte. A LDO tem um planejamento para dois anos. Ela sempre orientará a Lei Orçamentária, ou seja, a LOA não existirá sem antes existir a LDO. Segundo o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal de 04 de maio de 2000, a LDO decidirá, também, sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios de forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle dos custos, etc.

A parte de que trata o orçamento público, que é a composição da Lei Orçamentária Anual – LOA é um único documento que está dividido em três partes: Orçamento Fiscal, Orçamento da Seguridade Social e Orçamento de Investimento. A LOA é planejada para que os recursos sejam executados no prazo de 12 meses e não pode conter dotação para investimento com duração superior ao exercício financeiro.

O orçamento Fiscal se refere aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

O orçamento de Investimento representa a parte da lei que registra os investimentos (aquisição de bens componentes do ativo imobilizado) das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, mas apenas das empresas estatais independentes. Ou seja, aquelas empresas que não necessitam de recursos fiscais do governo para manter ou ampliar suas atividades, como por exemplo, a Petrobrás, o Banco do Brasil, a Caixa Econômica Federal etc.

O orçamento da Seguridade Social abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público, nas despesas relacionadas à saúde, à previdência e à assistência social, nos termos do § 2º, do art. 195 da Constituição. Exemplos desse orçamento são os pagamentos de aposentadorias, pensões e benefícios gastos com hospitais, bolsa família e etc.

O orçamento é de suma importância para o setor público, pois é através da LOA onde se prevê a receita e se fixa a despesa pública para um exercício financeiro. De acordo com o

art. 35, incisos I e II da Lei 4.320/1964, fazem parte do exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. A LOA é uma ferramenta de gestão muito importante para os nossos administradores públicos. Se for usada de forma correta e eficiente pode contribuir, e muito, para melhorar a gestão dos recursos públicos e, com isso, cooperar com o desenvolvimento, pois visa o planejamento e a execução das ações de políticas públicas, nela devendo constar todos os gastos e arrecadações para o período de um ano.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, tem como objetivos o controle dos gastos públicos e a transparência na gestão fiscal. Ela veio suprir uma lacuna da Lei 4.320/64, pois, além de estabelecer normas orientadoras das finanças públicas, instituiu, também, severas punições para aqueles governantes que não souberem administrar os recursos públicos durante os seus mandatos, deixando dívidas para seus sucessores e assumindo compromissos que sabem, de antemão, não poder honrar. A LRF é a base legal que todo gestor público deve seguir. Ela ratifica o processo de controle de gastos, bem como a estabilidade das contas públicas.

Para Silva (1997, p. 181), o orçamento público “tem a finalidade de evidenciar, em termos qualitativos e quantitativos, física e monetariamente, as políticas econômico-financeiras que o governo pretende executar”. De acordo com Machado (2002), o orçamento público, entendido como um instrumento de ação, possibilita o controle político de arrecadação e dos gastos públicos, a intervenção do Estado na economia, bem como a administração ou gestão da coisa pública.

Importante ressaltar que o orçamento público no Brasil sempre se constituiu em uma ferramenta por demais poderosa, como instrumento de controle dos recursos financeiros gerados pela sociedade, os quais retornam a essa mesma sociedade através de bens e serviços. Historicamente, todas as Constituições Federais contemplam artigos sobre o orçamento público.

De acordo com Giacomoni (2002), o orçamento tem de ser caracterizado em um instrumento importante e básico para a administração, cujo principal objetivo é auxiliar o poder executivo na programação, execução e controle dos gastos públicos.

Matias-Pereira (2006, p. 246), ao tratar do orçamento público afirma que:

O orçamento público, aceito como instrumento de planejamento e de controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam avaliados os objetivos e fins do governo. Visa permitir também a avaliação comparativa de diversas funções e programas entre si e o relacionamento de seus custos, bem como facilitar o exame da função total do governo e de seu custo em relação ao setor privado da economia. Representa, sem dúvida alguma, a mais importante fonte de informação e de controle democrático do Estado.

Para Giacomoni (2012), orçamento público é um documento que dá autorização para se receber e para se gastar recursos financeiros, ou seja, estima receitas e autoriza despesas. Ainda segundo o autor, orçamento público reúne as receitas que podem ser estimadas durante um período e detalha também as despesas que o gestor público pode executar nesse mesmo período.

Portanto, orçamento não se limita a uma peça técnica e formal ou a um instrumento de planejamento; ele é, desde suas origens, uma peça de cunho político (OLIVEIRA, 2009), serve para orientar as negociações sobre quotas de sacrifício sobre os membros da sociedade no tocante ao financiamento do Estado e é utilizado como instrumento de controle e direcionamento dos gastos. Os gastos orçamentários definem a direção e a forma de ação do Estado nas suas prioridades de políticas públicas.

O Orçamento Público, em qualquer uma de suas fases, isto é, seja em sua elaboração, seja em sua execução, para Santos (2011), reflete a capacidade e a qualidade do planejamento e da gestão pública na sua universalidade como gestão de processos, pessoas, projetos, informações, dentre outros, assim como a governança de tudo isso. Um orçamento bem elaborado e bem executado é sinal de que está havendo uma gestão com qualidade.

Para Oliveira (2009), o orçamento deve ser visto como o espelho da vida política de uma sociedade, à medida que registra e revela, em sua estrutura de gastos e receitas, sobre que classe ou fração de classe recai o maior ou o menor ônus da tributação e as que mais se beneficiam com os seus gastos.

3.1.3 Composição do Orçamento

Como vimos, o orçamento é de suma importância para o setor público, uma vez que é a Lei Orçamentária que prevê a receita e fixa a despesa. Na administração pública, as receitas servem para financiar os gastos públicos e representam o “conjunto de todos os recursos financeiros arrecadados, de qualquer fonte, notadamente de tributos, para fazer face às despesas orçamentárias. É recurso obtido para fazer frente às despesas” (CREPALDI; CREPALDI, 2013, p. 53).

Para Kohama (2006, p. 60), Receita Pública é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário, que seja efetivado por outros bens representativos de valores. Nas sociedades democráticas, o modelo de decisão do setor público e da intervenção do Estado no sistema econômico, tem-se concretizado por suas práticas, normas e conceitos, destacando-se o orçamento público.

A receita pública está classificada em dois grupos: orçamentária e extraorçamentária. De acordo com Andrade et al. (2005, p. 145), “receita orçamentária é a que integra o orçamento público, tendo a finalidade de custear os programas e ações governamentais”.

Receitas extraorçamentárias são aquelas que não fazem parte do orçamento público, como as fianças, cauções, depósitos para garantia, consignações em folha de pagamento, retenções na fonte, entre outras operações assemelhadas. Sua arrecadação não depende de autorização legislativa e sua realização não se vincula à execução do orçamento.

Na Lei nº 4.320/1964, as receitas orçamentárias estão classificadas em categoria econômica que são: Receitas Correntes e Receitas de Capital. As receitas correntes: são aquelas arrecadadas dentro do exercício e aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, geralmente com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com o intuito de satisfazer finalidades públicas. Quanto à origem, podem ser tributárias, contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

As receitas de capital: também aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários a fim de se atingirem as finalidades públicas. Quanto à origem, podem ser operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital etc.

Em pesquisa feita ao glossário disponível no Portal da Transparência do Governo Federal⁵, define-se o termo despesa pública como: “a aplicação (em dinheiro) de recursos do Estado para custear os serviços de ordem pública ou para investir no próprio desenvolvimento econômico do Estado. É o compromisso de gasto dos recursos públicos, autorizados pelo Poder competente, com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no orçamento”.

Na Lei 4.320/64 estão contidos os dispositivos que classificam as despesas públicas de acordo com sua categoria econômica fazendo distinção entre: despesas correntes e despesas de capital. As despesas correntes são os gastos necessários para manutenção e funcionamento dos serviços públicos, que se subdividem em: despesas de custeio e transferências correntes. As despesas de capital constituem gastos com objetivo de adquirir bens de capital que passarão a compor o patrimônio público, sendo subdividida em: investimentos, inversões financeiras e transferência de capital.

⁵ Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/glossario>. Acesso em: 01jul2019.

Segundo Matias-Pereira (2010), à medida que o Estado intervém na economia, os gastos públicos tendem a aumentar. Estudos relativos ao comportamento da despesa pública tentam explicar a relação do aumento das despesas com o processo de evolução do setor público. O referido autor cita a “Lei Wagner” cuja suposição defendida é: “Cresce o nível de renda no país, o setor público também cresce com taxas elevadas, e assim, a participação do governo na economia também tende a crescer com o desempenho econômico evoluindo”.

Entretanto, para Mill (1991), a soberania da individualidade é um fim em si mesma e o respeito a ela deve considerar a liberdade de pensar, discutir e agir. Este respeito estabelece o próprio limite da atuação do Estado, que vai até onde este último pode estimular o desenvolvimento dos indivíduos. Ainda segundo Mill (1991), “um Estado que amesquinha seus homens, [...] ainda que para propósitos benéficos, descobrirá que com homens pequenos nada grande se pode fazer realmente” (Mill, 1991, p. 158).

Mill (1991) alega que: as possibilidades abertas à intervenção do Estado são restritas. Embora a primeira exceção que concede diz respeito à educação, ainda assim, ressalvando que a atividade educacional não deve ser um monopólio estatal, tendo o indivíduo, quando adquirir certo nível de instrução, o dever de libertar-se do apoio que recebeu para alcançar tal instrução.

Em se tratando de custos, objeto deste trabalho, as instituições de ensino superior podem ser visualizadas como unidades de produção, dado que transformam insumos em produtos que satisfazem uma demanda através de um processo que implica em custo. Interessa, portanto, explorar como são distribuídos os recursos destinados pelo governo no interior de uma instituição de ensino superior público e, mais especificamente, interessa saber ainda, se existe eficiência na produção do bem para o qual os recursos são destinados.

Conforme o art. 12 da Lei Federal nº 4.320/1964, a despesa orçamentária classifica-se em duas categorias econômicas: a) Despesas correntes, que não contribuem, diretamente, para formação ou aquisição de um bem de capital. Estas, quanto à natureza da despesa, subdividem-se em: Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes; e b) Despesas de capital são aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Estas, quanto à natureza da despesa, subdividem-se em: Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, a execução da despesa orçamentária será efetivada por meio do cumprimento de três estágios:

1. Empenho: Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, “Empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente, ou não, de

implemento de condição”. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um determinado fim.

2. Liquidação: De acordo com o estabelecido no art. 63 da Lei nº 4.320/1964, “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Essa etapa da despesa tem por finalidade atestar que o credor cumpriu com todas as obrigações constantes do empenho. A liquidação da despesa tem por objetivo certificar ou reconhecer: a) a origem e o objeto do que se deve pagar; b) o valor exato a pagar; e c) a quem se deve pagar a fim de cessar a obrigação.

3. O Pagamento: É a terceira e última fase da execução da despesa, conforme Mota (2009), representando a emissão, em favor do credor, de ordem de pagamento, mais especificamente de Ordem Bancária (OB), a qual constitui um despacho lançado pela autoridade competente determinando que a despesa seja paga. Felgueiras (2007) explica que só depois do direito adquirido pelo credor, com base nos documentos que comprovem o crédito, ou da total habilitação da entidade beneficiada, a unidade gestora providenciará o pagamento da despesa.

O tópico a seguir, faz uma explanação breve sobre custos, custos no setor público e custos do ensino público no Brasil, além de trazer informações sobre as legislações pertinentes. Apresenta, também, o programa utilizado pelo governo federal para gerar informações em uma única base de dados, norteando dessa forma, a atividade administrativa.

3.2 CUSTOS

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).

De acordo com Elias (2017), a informação de custos é uma ferramenta importante para a gestão, pois o desconhecimento dos custos de determinado serviço e a falta de controles institucionais para a utilização eficiente dos recursos disponíveis ocasionam desperdícios, além de impedir a gestão plena desses recursos.

Os custos também auxiliam no processo avaliatório, pois de acordo com Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), conhecer os custos é imprescindível para que os resultados alcançados sejam avaliados pelas instituições, se os mesmos podem ser melhorados ou, ainda, se seria possível alcançá-los utilizando menos recursos humanos, financeiros ou materiais.

Para Magalhães et al. (2010), os custos são fontes de informações para a elaboração do orçamento, contribuindo, assim, para o controle e tomada de decisões nas instituições. Segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), a utilização da informação de custos como ferramenta para a elaboração do orçamento acarretará em um orçamento mais realista e completo, tendo em vista que o gestor evidenciará todas as necessidades de recursos da instituição.

Os custos, de uma forma geral, são vistos como sacrifícios necessários para alcançar algum objetivo. Partindo da ótica industrial, Martins (2003, p. 17) conceitua custo como “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Souza e Clemente (2007, p. 12), numa visão um pouco diferenciada, afirmam que:

Tradicionalmente, os custos têm sido conceituados como o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços. Nota-se que este conceito de custo limita-se ao processo fabril, não incluindo os valores que se situam antes ou depois do processo de fabricação.

Essa narrativa torna-se necessária, pois fora do processo produtivo também ocorrem gastos que se configuram em custos e agregam valor ao produto final. Sem considerar esses gastos como custo, a empresa corre o risco de subestimar o preço de venda e, assim, não conseguir realmente cobrir seus gastos e margem de lucro.

A informação de custos tem sido utilizada na estratégia das empresas que possuem uma gestão moderna. Porém, para que essa informação seja gerada, é preciso desenvolver a Contabilidade de Custos, que é uma parte da Contabilidade que organiza essas informações de forma a satisfazer as necessidades dos interessados.

A contabilidade de custos é uma ferramenta que pode trazer grandes contribuições para a administração dos recursos públicos, pois, mesmo que o objetivo do setor público não seja o lucro, conhecer os custos pode auxiliar o administrador a corrigir falhas na destinação dos recursos, de forma a prestar serviços cada vez melhores para a sociedade e coibir práticas de desvios e desperdícios.

Os custos podem ser classificados como custos diretos, indiretos, custos fixos, variáveis, padrão ou real, a depender muito do método a ser adotado. Os custos são analisados e separados de acordo com os procedimentos escolhidos pelas empresas; tais procedimentos são chamados de métodos de custeio, esses métodos são classificados como sistemas de custeio.

3.2.1 Custos no Setor Público

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). Quando comparado com o setor privado, a informação de custos no setor público pode ser determinante, pois fornece dados capazes de ajudar o gestor da entidade na tomada de decisão interna, além de dar transparência ao uso dos recursos que são auferidos por meio de imposto pagos pela população (MAUSS; SOUZA, 2008).

O conhecimento dos custos é indispensável para que o Governo tome providências no sentido de melhorar a qualidade do gasto público e para a adoção de mudanças nos procedimentos que regem as decisões sobre o uso dos recursos públicos (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). Sobre o tema, o MINISTÉRIO DA FAZENDA (2019, p. 08) disserta:

A mensuração dos custos no setor público tem por objetivo primordial subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público. O tema tem sido amplamente debatido no âmbito da administração pública federal, principalmente por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento Federal e na academia. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2019, p. 08).⁶

Magalhães (2007, pag. 21) enfatiza que:

Tendo em vista o valor da educação para o desenvolvimento e considerando que os recursos aplicados neste setor são limitados, a alocação eficiente desses recursos é fundamental à manutenção do nível qualitativo do ensino ofertado à sociedade brasileira.

Ribeiro Filho (2002, p. 2-3) expõe que:

[...] na medida em que se supera a fase da administração pública burocrática, sob os embates em torno do Estado mínimo ou máximo e da crise de financiamento para atender demandas sociais crescentes, ressurgem os conceitos de usuários/clientes, eficácia, eficiência, efetividade, custos e avaliação de resultados e desempenhos, agora aplicados no âmbito das entidades da administração pública.

No Brasil, a utilização de informações de custos para o setor público está amparada em várias normas legais que datam do ano de 1964 com a Lei nº 4.320 e, posteriormente, em 1967 com o Decreto-Lei nº 200, que também fez referência em seu art. 79, afirmando que a apuração dos custos dos serviços será realizada pela contabilidade com o propósito de se demonstrar os

⁶ Ministério da Fazenda: Manual de Mensuração de Custos. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/manual-de-mensuracao-dos-custos-do-mf-2016-2a-edicao.pdf>. Acesso em: 09jun2019.

resultados da gestão governamental. (MAGALHÃES, 2007; CRUZ e PLATT NETO, 2007; FREITAS, 2012; SOARES, 2014).

A conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, prevê, no parágrafo 3º do art. 50 que "a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial". Slomski (2006) advoga em favor da apuração de custos na administração pública em virtude da necessidade dos gestores em conhecer os custos de suas entidades com o objetivo de tomar as melhores decisões.

Abaixo quadro resumitivo dos Marcos Legais do SIC.

Quadro 2 – Resumo de Alguns Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal

Norma Legal	Ano	Dispositivos
Lei nº 4.320	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 - Art. 85 e art. 99.
Decreto Lei nº 200	1967	Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.
Decreto nº 93.872	1986	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências – Art. 137, §§ 1º e 2º; art. 142.
Acórdão nº 1078 TCU	2004	Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, (...)
Portaria Interministerial nº 945	2005	Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.
Decreto nº 6.976	2009	Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.
Portaria STN/MF nº 157	2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.
Portaria STN/MF nº 716	2011	Estabelece as competências do Órgão Central e dos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

No entanto, uma das funções da adoção de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade (RAMOS, 2013). Conforme Castro (2010), três são as entidades que têm o dever de controlar os gastos

públicos: Controle entre poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário); Controle de Contas (pelos Tribunais de Contas) e Controle Social (pela população).

Para qualquer um desses controles, as informações de custos são essenciais para um melhor desempenho, além de ajudar os próprios gestores a melhor decidir sobre as políticas públicas em busca da eficiência dos gastos públicos.

3.2.2 Custos do Ensino Público no Brasil

De acordo com Alsalam (1995), muitos questionamentos são feitos ao se tratar do ensino superior no que diz respeito ao seu custo. Em se tratando de custos, Alonso (1999) enfatiza que estes se destacam entre os principais indicadores de desempenho das organizações.

Para Morgan (2004), o custo da instituição se refere ao ônus com o qual toda sociedade arca para oferecer o ensino superior através das universidades. Ainda segundo a autora, o custo para o indivíduo representa o sacrifício em termos de recursos que o aluno tem que arcar para frequentar a universidade, como, por exemplo: aquisição de livros, passagens, fotocópias, dentre outros. No entanto, o sacrifício total para obtenção do ensino superior é determinado pela soma dos custos para o indivíduo e o da instituição.

O custo do ensino público no Brasil é uma área que está despertando interesse de pesquisadores no país. Nos trabalhos desenvolvidos na tentativa de se apurar os custos do ensino no Brasil, nos diversos níveis e modalidades que a educação do país possui, todos são taxativos quando mencionam a eficiência, eficácia e efetividade na busca da mensuração dos custos por aluno na educação brasileira.

A Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/1998, no artigo 37, insere como princípio a ser seguido pela administração pública a eficiência dizendo que “A administração pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência ...” (BRASIL, 1998).

Segundo Silva (2011), administração pública deve ser avaliada pela qualidade e eficiência dos seus gastos (despesas públicas). As despesas são necessárias para que os serviços públicos possam ser ofertados à sociedade; e, quanto menores elas forem e melhores os serviços, mais eficiente é o gasto público. Castro (2010, p. 265) afirma que “[...] desses princípios decorrem os deveres do administrador: dever de eficiência; dever de probidade; e dever de prestar contas”.

O Ministério da Fazenda (2017), no glossário disponível no seu site, apresenta uma definição para o termo Eficiência:

A eficiência mede a capacidade da organização em utilizar, com rendimento máximo, todos os insumos necessários ao cumprimento dos seus objetivos e metas. A eficiência preocupa-se com os meios, com os métodos e procedimentos planejados e organizados a fim de assegurar otimização dos recursos disponíveis (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017).⁷

Marchesi e Martin (2003) estabelecem que a qualidade da educação esteja associada aos contratempos pelos quais passa a economia de um país e, que o nosso, acompanha essa disposição, ficando a cargo dos gestores públicos o melhoramento da eficiência, eficácia e transparência da aplicação dos recursos, o que não poderia ser diferente com o destinado para a educação.

Para Bonacim, Araújo e Miranda (2008), o levantamento do resultado econômico em uma instituição pública promoverá a transparência e ampliará a qualidade de *accountability* revelando o grau de eficiência e a eficácia que a instituição está comprometida, ficando a cargo do gestor a responsabilidade em promover esse levantamento.

Os estudos mostram situações diferentes para o mesmo problema que o Brasil passa, principalmente nos dias atuais, em que a escassez de recursos faz com que o governo procure os meios mais eficientes para a redução dos gastos públicos. Diante de tantos desafios que o gestor público tem que passar, principalmente os que trabalham com educação, a forma adequada de gerir recursos públicos não é uma fórmula matemática pronta, onde se coloca o numerador e denominador e se extrai o resultado.

Pode-se dizer que cada órgão pode produzir uma forma de se adequar a essa realidade, pois, suas questões internas só são reconhecidas por ele próprio, mas uma peça que não pode faltar para que se possa trabalhar e fornecer serviço público de qualidade chama-se: planejamento. E uma ferramenta que pode ajudar esses gestores, inclusive os da área de educação, são os sistemas de custos utilizados para a gestão pública.

3.2.3 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC

O SIC é um sistema informacional do Governo Federal que tem por objetivo o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos Gestores no processo decisório.

⁷ Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/porugueses/glossario/glossario-e.asp>. Acesso em 09jun2019.

É um banco de dados desenvolvido pelo Tesouro Nacional, conforme a Lei nº 10.180/2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo. É de competência da STN tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal. O SIC se utiliza de informações dos sistemas estruturadores da administração pública federal, como SIAPE, SIAFI, SIORG e SIGPlan, para a geração de informações em uma única base de dados, que é o *Data Warehouse*⁸. Dessa maneira, objetiva dar respaldo informacional às decisões dos diversos âmbitos dos gestores públicos para que procedam à alocação mais eficiente do gasto público.

Alonso (1999) afirma que o Sistema de Custos é importante para medir o desempenho da gestão, necessário para implantação de programas de qualidade, sendo um dos objetivos citados a promoção da redução dos custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados, além de ser um instrumento poderoso de controle social, permitindo aos usuários avaliar se os serviços públicos estão sendo oferecidos de forma eficiente.

A utilização do Sistema de Custos no setor público é um dos pontos defendidos nas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, como forma de avaliar a eficiência da gestão pública (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2019).⁹

Corroborando com esse assunto, Silva (1999 apud WIEMER e RIBEIRO, 2004, p. 3) afirma que a administração pública “[...] deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”.

Um sistema de custos é um sistema de informação que apoia a gestão, seja ela pública ou privada, na medida em que contribui para a melhoria da eficiência operacional, oferecendo informações relevantes para o processo de tomada de decisão. Tem por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público; sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público. A ferramenta verifica espaços para a melhoria de serviços destinados à população, bem como proporciona instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso dos recursos públicos. (GARRISON e NORREN, 2001; WIEMER e RIBEIRO, 2004).

⁸ *Data Warehouse* é um depósito de dados digitais que serve para recolher informações de uma empresa para que essa possa controlar melhor um determinado processo, disponibilizando uma maior flexibilidade nas pesquisas e nas informações que necessitam.

⁹ Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>. Acesso em: 28jun2019.

Muitos foram os esforços para que se chegasse ao SIC. Em 2005, foi criada a Comissão Interministerial com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”. Essa Comissão foi uma resposta ao Acórdão nº 1.078/2004, do Tribunal de Contas da União, que determinou que fossem adotadas:

Providências para que a administração pública federal pudesse dispor com maior brevidade possível de sistema de custos, que permitissem, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na LRF e na LDO para 2004.

No ano de 2008 o SIC passou a ter um projeto executivo, deixando de ser uma intenção, uma vontade e passando a ser um processo estruturado com responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos. Em 2009 é criado o grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, objetivando produzir a versão inicial do SIC em parceria com o SERPRO.

Houve a necessidade de coordenação com atores diversos. De início, buscou-se a participação e cooperação da Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP), Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MP) e da Secretaria de Recursos Humanos (SRH/MP), além de órgãos gestores, como: SIDOR e do SIOP, do SIGPLAN e do SIAPE. A Secretaria de Gestão (SEGES/MP) e a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SCTO/MP) foram incorporadas em seguida ao processo de trabalho (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2019).

Visitas técnicas foram realizadas para conhecer os sistemas de custos do Inmetro, do Banco Central e do município do Rio de Janeiro. Foi também elaborado e aplicado questionário junto aos servidores federais. Com a análise das informações, foram ratificadas as diretrizes que já estavam sendo seguidas na implantação do projeto pela STN. Segundo informações tiradas do site do Tesouro Nacional quanto à estrutura do sistema, foram realizados estudos preliminares pelo Serpro acerca dos pontos de integração nos sistemas estruturantes, com vistas à construção do armazém de informações do SIC e estudos acerca da metodologia de ajuste contábil, pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União, da STN.

Sua existência atende ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF, que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. E, conforme a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina o Sistema de

Contabilidade Federal do Poder Executivo, compete a STN tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal.

Em 2011, a Portaria da STN n.º 157/2011 de 09 de março de 2011 criou e homologou o Sistema de Custos do Governo Federal - SIC. Segundo o artigo 2º desta Portaria, este sistema “visa evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”. Percebe-se na norma citada, que o principal objetivo destas informações é proporcionar subsídios para as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos públicos, possibilitando uma melhoria na qualidade do gasto público.

Machado e Holanda (2012, p. 260) afirmam que “a administração pública até 2010 (seja executivo, legislativo ou judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”. Segundo esses mesmos autores (2012), isto se devia ao fato de até então não haver nem sistema, nem metodologia adequada que pudesse ser utilizada de forma sistemática e uniforme em toda a administração pública federal.

Santos (2011) afirma que o SIC, que está em sua primeira versão, é uma forma de ligação entre os sistemas estruturantes e os sistemas internos das unidades administrativas, permitindo uma visualização conjunta das dimensões físico-operacionais e financeiras desde o nível operacional até o nível estratégico.

Na administração pública federal, a implantação de um sistema de informações dessa natureza representa mais do que a simples implantação de um sistema, significa uma mudança na forma de gerir os recursos públicos. Conforme afirmam Machado e Holanda (2012, p. 246):

A introdução de uma nova abordagem de gestão pública que prioriza a mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos e também escassos.

De acordo com Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), a gestão pública brasileira ainda possui um foco orçamentário em que cada exercício financeiro deve-se gastar a totalidade do orçamento, ainda que sem eficiência, para não correr o risco de ser penalizado com cortes no próximo exercício financeiro.

Com o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal será possível, portanto, à administração central, começar a mudar a cultura gerencial predominante, romper com o atual círculo vicioso do foco exclusivista em orçamentos, e estabelecer uma nova relação com os demais setores do governo, de forma a poder recompensar e incentivar a racionalização dos gastos e o aprimoramento produtivo da gestão de projetos e programas de interesse público (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN E GUIMARÃES, 2010, p.117).

Em se tratando do setor público, onde o principal objetivo não é a geração de resultado, mas sim o bom desempenho e gerenciamento dos recursos públicos, visando a prestação de serviços ao cidadão, a aplicação de um sistema de custos teria a finalidade principal de aferição de eficiência e instrumento de gestão dos serviços prestados (Reis, Ribeiro & Slomski, 2005). A utilização dessas informações apresenta um incremento das possibilidades de melhoria da eficiência e qualidade do gasto público brasileiro, representando, portanto, não apenas uma iniciativa governamental, mas o esboço de uma política de Estado.

3.2.4 Atributos e Finalidades do Sistema de Custos do Governo Federal – SIC

Machado e Holanda (2010) apontam como atributos do SIC a comparabilidade, relevância, utilidade, oportunidade, possibilidade de detalhamento de informações, diferentes níveis hierárquicos de indicadores, simultaneidade de informações e a diversificação de relatórios sintéticos e analíticos.

Santos (2011) afirma que o SIC tem como finalidade reunir informações de dois tipos de sistemas que o mesmo denominou de estruturantes e internos e, assim, proporcionar uma visão conjunta operacional e financeira em diferentes níveis de gestão. O SIC teria que ser capaz de gerar informações precisas e confiáveis para que os gestores governamentais pudessem dispor de relatórios para serem comparados em períodos curtos ou longos de uma determinada unidade ou até mesmo de gestões diferentes.

As informações teriam que ser as mais detalhadas possíveis, com intuito também de suprir os usuários de conhecimentos capazes de ajudar nas tomadas de decisões para uma melhor governança corporativa. Como se observa, a concepção de um sistema que acumulasse todas essas características não foi tarefa fácil de ser imaginada nem tão pouco colocada em funcionamento, talvez por isso sua implantação esteja sendo morosa e prolongada, ao ponto de não ter atingido ainda alguns níveis na cadeia organizacional do Governo Federal.

O acesso ao SIC está restrito aos servidores integrantes dos Comitês de Análise e Avaliação das Informações de Custos, nos órgãos superiores da administração pública federal, ou indicados por unidades de gestão interna reconhecida como órgãos setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

O Conselho Federal de Contabilidade e o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, em consonância com o entendimento da STN e com a convergência das normas de contabilidade pública nacional, bem como as internacionais, publicou em 25 de novembro de 2011 a Resolução CFC nº 1.366/2011. Esta resolução, a qual editou a NBC T 16.11, dispõe

sobre a implantação de Subsistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP), a qual, conjugada com a Portaria nº 634/2013, editada pela STN em novembro de 2013, reforça a necessidade de implantação do referido subsistema por todas as entidades do setor público por força das definições contidas nas Leis nº 4.320/64 e nº 101/00.

O SICSP de bens e serviços, e outros objetos de custos públicos, tem por objetivo: (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (NBC, 2012, p. 50).

O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, seja externo ou seja no controle social. Além dos aspectos legais, esta norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (NBC, 2012, p. 51).

3.3 METODOLOGIAS PROPOSTAS PARA APURAÇÃO DE CUSTOS NA EDUCAÇÃO

A educação, por ser um serviço ofertado à sociedade, exige a necessidade de considerar a questão dos custos para obtenção deste bem. No Brasil, alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das universidades públicas têm dado ênfase ao assunto, sem, entretanto, ter se institucionalizado uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, sobretudo as públicas (PETER et al., 2003). Por isso, traremos neste tópico as metodologias de alguns autores que serviram de norte para a nossa pesquisa e de forma mais aprofundada a metodologia do MEC/SESu, pois estas serviram de base teórica e de cálculo para que os objetivos fossem alcançados nesta pesquisa.

3.3.1 Metodologia proposta por Peter et al (2003)

O método em destaque foi delineado pelos pesquisadores objetivando responder aos anseios das comunidades acadêmicas e administrativas das instituições de ensino superior no Brasil, da esfera governamental, com abrangência federal.

A fundamentação baseou-se nos procedimentos do Método de Custeio por Atividades – ABC, que os autores consideraram ser o mais apropriado e conveniente para servir de base nas instituições públicas de ensino. Segundo os autores, aproximadamente 80% dos custos das IFES estão concentrados em Encargos Sociais e de Pessoal, classificando-os de fixos e de curto prazo. Tendo essa característica, o método que melhor trabalha e possui a metodologia adequada para estabelecer parâmetros é o ABC (PETER et al., 2003).

Os autores recomendam seguir uma sequência de etapas definidas por eles, partindo da: definição do escopo; delimitação dos objetivos e resultados almejados; descrição do objeto de custeio; reconhecimento, verificação e categorização das atividades pertinentes a cada centro de custos; observação e escolha de aspectos de consumação dos recursos utilizados pelas atividades desenvolvidas em cada centro de custos; apuração dos custos das atividades, do volume de recursos e do índice ou taxa de consumo de recursos.

Conforme o modelo defendido pelos autores, deve-se apenas considerar os gastos que são consumidos pelo orçamento da unidade, não considerando os oriundos de outras fontes como fundações, repasses por convênios e etc. Os autores defendem, ainda, que diante do volume de recursos oriundos do orçamento da universidade, estas fontes seriam irrelevantes, podendo afetar o resultado esperado pelo modelo.

As atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão, desenvolvidas pela universidade, foram definidas pelos autores para os objetos de custeio. Foram classificadas, após levantamento realizado com entrevistas, questionários e análise direta de conteúdo e categorizadas em primárias e secundárias, observada a correlação com a atividade.

Os grupos de custos foram separados assim: Material de consumo, Pessoal, Serviços de Terceiros, Depreciação e Encargos Sociais, para uma posterior distribuição dos custos diretos e indiretos, buscando, assim, a correspondência entre as ocorrências e a vultuosidade do trabalho empregado nas atividades desenvolvidas (PETER et al, 2003). A pesquisa teve como unidade para estudo do método, o levantamento dos dados e a análise de adequação a Universidade Federal do Ceará.

3.3.2 Metodologia proposta por Amaral (2004)

Este autor contraria os demais, pois propõe um método para calcular o custo médio por aluno nas instituições de ensino superior do país. Diverge dos demais por considerar todos os recursos recebidos pelas instituições, ou seja, os repassados pelo Tesouro Nacional como também os obtidos através de convênios, projetos, receita própria etc. Quanto aos recursos destinados ao pessoal, são desconsideradas as parcelas referentes ao pagamento de inativos, pensionistas e precatórios. A série temporal que o autor utilizou para avaliar os dados foi o período de 1995 a 2001.

O pesquisador, assim como Peter et al. (2003), defendeu a indissociabilidade do tripé na educação superior, ou seja, o ensino, a pesquisa e a extensão, estabelecendo a divisão das atividades ofertadas pelas instituições e defendendo a partilha dos recursos recebidos dentro dessas atividades.

Algumas premissas foram estabelecidas pelo autor, entre elas: A existência da relação direta dos percentuais de despesa com ensino e os quantitativos de doutores e mestres nas instituições; os gastos com pesquisa e extensão sempre serão mais elevados nas instituições que possuírem maior quantitativo de alunos matriculados em mestrados e doutorados em relação aos matriculados nas graduações; instituições com maior conceito na Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES - gastam mais com pesquisa e extensão (AMARAL, 2004). Na proposta, o autor trabalha com o conceito aluno-equivalente.

3.3.3 Metodologia proposta por Silva, Morgan e Costa (2004)

Os referidos autores apresentam pesquisa para apuração do custo do aluno em universidade pública e também todos os recursos recebidos pela unidade, assim como Amaral (2004) também apresentou. A pesquisa foi desenvolvida na Universidade de Brasília – UnB, e com foco no ensino superior.

O método estabelece que o custo do aluno na UnB seja apurado por meio da divisão dos gastos de ensino pelo montante de alunos matriculados, já que o conceito de aluno leva em conta apenas os alunos de graduação. Dessa forma, as outras atividades desenvolvidas pela universidade como pesquisa e extensão ficaram de fora, além dos gastos com aposentados e pensionistas.

Os autores se basearam nas metodologias de Peñaloza (1999), Peter et al. (2003) e Amaral (2004), dividindo a unidade em centros de custos e suprimindo aqueles setores que não estão diretamente ligados à atividade de ensino.

O trabalho se diferenciou até então dos demais por ter apresentado um método para apuração dos gastos com o hospital universitário, estabelecendo um percentual de 35% para que fosse considerado como atividade de ensino, além de uma conversão de horas/créditos em horas dedicadas à atividade fim (ensino). Nessa pesquisa, foram utilizados o ressarcimento direto como o método de custeio, o custo histórico como sistema de custeio e como sistema de acumulação de custo o processo.

3.3.4 Metodologia proposta por Magalhães et al (2010)

Magalhães et al. desenvolveram a pesquisa na Universidade Federal de Viçosa, trazendo também, como Perter (2003) e Reinert (2005), a apuração do custo aluno de graduação. A proposta apresenta uma divisão da unidade estudada em órgãos administrativos e órgãos acadêmicos, considerados como centro de custos. O método de custeio utilizado foi o por absorção, os custos por processo como o sistema de acumulação e custo histórico como sistema de custeio.

Estes autores, assim como Peter et al. (2003), também entenderam que os recursos recebidos pelo Tesouro e as despesas correntes seriam as fontes para serem analisadas, tendo como despesas os recursos destinados a: diárias, servidores docentes e técnico administrativos, auxílio transporte e auxílio alimentação, energia, telefone, material de consumo, entre outras despesas. Não entram na apuração dos cálculos os gastos com inativos e pensionistas.

O método direciona os custos diretos aos centros de custos acadêmicos e administrativos. As matrículas efetivadas foram o parâmetro utilizado para estabelecer uma taxa e, assim, ratear os custos diretos e outros tipos de custos dos órgãos administrativos que mantinham relação com a atividade de ensino. Os autores não estabeleceram diferenciação entre as atividades de pesquisa, ensino e extensão. Seu diferencial ficou a cargo de se poder estabelecer o custo médio do aluno na unidade com a possibilidade de ser apurado, também, o custo por cada departamento ou cada curso ofertado pela Universidade.

3.3.5 Metodologias propostas pelo TCU e SESu/MEC

O custo por aluno, por ser um indicador para avaliar a eficiência das IFES, contribuiu para que fossem desenvolvidas metodologias oficiais para a apuração de custos nas universidades. Dentre as propostas metodológicas de apuração de custos para as universidades brasileiras, têm-se as desenvolvidas pelos órgãos governamentais: Ministério da Educação (MEC) e Tribunal de Contas da União (TCU).

Em 2002 o Tribunal de Contas da União estabeleceu através da decisão da maioria dos seus membros, que as instituições de ensino superior do país deveriam elaborar e divulgar anualmente indicadores da gestão através de seus relatórios. Entre eles o indicador custo corrente por aluno, no qual sua estrutura para o cálculo foi parceriada entre o TCU, a SESu/MEC e SFC - Secretaria Federal de Controle Interno. Esse documento resume, entre outros, três documentos do TCU: 408/2002 (Decisão plenária), 1.043/2006 e 2.167/2006 (Acórdãos). (SOARES, 2014).

Os indicadores foram definidos a partir de auditorias realizadas em instituições federais de ensino superior, inicialmente, na Fundação Universidade de Brasília (FUB), depois estendidas à Fundação Universidade do Amazonas (FUA), Universidade Federal de Goiás (UFG), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Abaixo os indicadores de desempenho:

- O custo corrente por aluno;
- A relação aluno pelo número de professores;
- A relação entre alunos e funcionários;
- A relação entre número de créditos cursados e número de alunos, denominada de grau de participação do aluno;
- A relação entre o número de alunos da pós-graduação e o corpo discente, denominado de grau de envolvimento com pós-graduação;
- O índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD),
- A taxa de sucesso na graduação; e
- O conceito da Capes para os cursos de pós-graduação (BRASIL, 2000).

Esses indicadores de gestão das IFES – TCU se baseiam nos seguintes critérios: a) de eficiência, que procuram informar o custo para se alcançar um resultado; b) de produtividade, que buscam definir relações entre recursos utilizados e produtos obtidos; c) indicadores de eficácia, que apresentam o grau de consecução das metas da instituição (TCU, 2002).

No entanto, a dificuldade de mensurar e segregar os custos nessas instituições exige que sejam desenvolvidas técnicas capazes de identificar e contemplar as peculiaridades apresentadas por cada instituição de ensino superior. As Universidades apresentam realidades diversas, cada um com sua realidade acadêmica. Assim, não pode haver comparabilidade entre as IFES.

Como explica Soares (2014), esses acórdãos foram pensados para relacionar os gastos com unidades hospitalares mantidas pelo governo e geridas pelas Universidades Públicas, os chamados Hospitais Universitários, que mantêm esse vínculo por uma questão de necessidade institucional e social, pois servem de base para os estudos, as pesquisas, as aulas práticas dos diversos cursos ofertados pelas IFES. O cálculo apresenta duas fórmulas, uma levando em consideração os gastos com os Hospitais, em que 35% das despesas correntes com a unidade hospitalar se agrupam às despesas correntes da universidade e outro, que exclui totalmente essas despesas do cálculo.

De acordo com o documento do TCU, a apresentação metodológica do indicador de custo por aluno nas IFES segue a fórmula de apuração, conforme quadro abaixo:

Quadro 3 - Custo Corrente

Itens de Custos e Exclusões
(+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, incluindo os hospitais universitários, se houver (conta SIAFI nº 3.30.00.00)
(-) 65% das despesas correntes totais do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade
(-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.01)
(-) Pensões do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.03)
(-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.91)
(-) Despesas com pessoal cedido docente do órgão Universidade
(-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão Universidade
(-) Despesa com afastamento País/Exterior docente do órgão Universidade
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - técnico-administrativo do órgão Universidade
Custo corrente sem HU: (-) 100% das despesas correntes totais do Hospital Universitário (HU) e maternidade, devendo ser consideradas todas as unidades hospitalares cujas despesas estejam incluídas nas despesas correntes da Universidade.

Fonte: Fonte: TCU, elaborado pela autora, 2019.

Anualmente, o TCU analisa as contas das Instituições Federais de Ensino Superior através do Relatório de Gestão. No Relatório, são apresentados e avaliados os indicadores de gestão das IFES, que foram elaborados com base na orientação desse Tribunal, objetivando dar uma maior transparência na implementação e operacionalização nas ações das mesma. (BRASIL, 2011).

A Secretaria de Educação Superior e o Ministério da Educação (SESu/MEC) desenvolveram uma proposta voltada para avaliação gerencial das IFES, o Sistema de Informação Gerencial (SIG), composto por (6) seis subsistemas, dentre os quais tem-se o Sistema de Apuração de Custos (SAC).

SAC - Programa que recebe, mediante a digitação ou importação, os dados relativos aos processos produtivos e aos produtos da Instituição, realizando cálculos de análise de custo, utilizando o método de múltiplos rateios, visando gerar os indicadores reais do custo final, global ou individualizado. Deverá ser gerenciado pelo órgão responsável pelo planejamento global da instituição. Pode ser aplicado em qualquer estrutura educacional ou administrativa, onde se pretenda conhecer os resultados das atividades executadas, em função do montante de investimentos realizados; avaliar, e comparar os resultados obtidos, propiciando correção, se necessária, ao plano global de gestão (BRASIL, 2004).

O SAC, modelo definido e cuja adoção pelas IFES foi estimulada pelo Ministério, tem como preocupação analisar o perfil de gasto e o tipo de custo incorrido pelas universidades para a execução de suas atividades de ensino (MEC/SESu, 1995). É um sistema complexo e único para todas as IFES. Assim, o modelo de custos apresenta, em linhas gerais, as seguintes características:

- a) é um modelo de sistema de custos tradicional, por absorção, que procura mensurar os custos do ensino de graduação;
- b) é único para todas as universidades, o que pressupõe a uniformidade do padrão de gastos e de qualidade nos serviços educacionais prestados por todas as instituições públicas; e,
- c) é fundamentado, exclusivamente, no plano de contas da Contabilidade Pública, o que elimina, por exemplo, o cálculo da depreciação dos bens integrantes do patrimônio das IFES.

Entre os indicadores componentes desse Sistema, está o denominado “custo por aluno”, calculado através da fórmula: $C = (T-F) / M$, em que:

C = Custo-aluno;

T = Total dos recursos do Tesouro destinado às IFES;

F = Investimentos – Precatórios – Inativos – Pensionistas = 0;

M = Total dos alunos matriculados.

O orçamento das Instituições Universitárias é a base para o cálculo. Nas despesas correntes executadas no orçamento da Universidade estão inclusos todos os gastos da Instituição. Com exceção daqueles gastos com bens permanentes, que são tidos como despesas de capital, todos os outros são considerados no cálculo do custo do ensino.

Segundo Camacho (1993), um dos primeiros a pesquisar o tema dos custos por aluno no Brasil e que analisou o custo do aluno universitário na Universidade Estadual de Campinas, o fato de não haver estudos nacionais sistemáticos sobre o tema, leva ao erro de se calcular este custo através da divisão dos recursos orçamentários da instituição de ensino pelo número de alunos. Entretanto, as IFES são mais complexas, pois financiam, também, atividades de pesquisa e extensão,

Nada mais justo, também, é conhecer mais a fundo o custo da formação de um aluno na Universidade, já que este é o seu produto final. Especialmente considerando-se que nenhum estudo técnico tem demonstrado, até o momento, o quanto ele representa no seu orçamento (CAMACHO, 1993, p.13).

De acordo com Marinho (1998 apud MAGALHÃES et al., 2007) por existirem múltiplas atividades nas IFES, há também muita dificuldade na apuração dos custos por aluno. O sistema de custos deverá ser baseado nos processos que produzirão, além do ensino, a pesquisa e a extensão. Para Rosa (2004), que propôs um modelo de gestão de custos para as IFES brasileiras tendo como base a gestão por atividades, objetivando aperfeiçoar os processos operacionais e suas atividades, e quantificar os custos de cada atividade, destaca a complexidade das mesmas,

A universidade pública brasileira é uma organização complexa, com características próprias e muito diferentes das organizações empresariais, que têm como objetivo a geração de bens e serviços com fins lucrativos. A universidade pública, enquanto instituição social tem um propósito fundamental: a socialização e a criação do conhecimento como um todo. Desta forma, o conhecimento, em seus aspectos quantitativos e qualitativos, é o objeto da universidade, que exige uma estrutura organizacional de acordo com a sua natureza (ROSA, 2004, p.62).

No entanto, as universidades, por serem extremamente complexas em razão de fornecer não só ensino, mas também pesquisa e extensão, na apuração dos custos por aluno, é necessário que sejam identificadas quais variáveis compõem estes custos, pois, além dos custos diretos, existem os indiretos.

Quadro 4 - Resumo dos principais aspectos das metodologias TCU e MEC

ASPECTOS DAS METODOLOGIAS	
MEC	TCU
Utiliza despesas correntes e não considera nenhuma parcela das despesas de capital	Utiliza despesas correntes e não considera nenhuma parcela das despesas de capital
Considera 100% das despesas correntes executadas no Hospital Universitário	Considera 35% das despesas correntes executadas no Hospital Universitário
Regime de caixa	Regime de caixa

Fonte: MEC/SESu e TCU, elaborado pela autora, 2019.

Ambas as metodologias são as recomendadas para todas as IFES. No entanto, é importante ressaltar que estas instituições apresentam relevantes diferenças, dificultando, assim, a aplicação de um único método para o cálculo do custo aluno. Para Peter et al. (2003) a metodologia do MEC, mesmo sendo desenvolvida pelo governo para um país com enormes diferenças regionais, parece não atender às necessidades dos gestores sobre informações de custos.

As metodologias propostas tanto pelo MEC/SESU como pelo TCU utilizam as despesas correntes no cálculo dos custos por aluno. Estas despesas correspondem a todos os dispêndios realizados no exercício, com exceção dos gastos com ativos permanentes, ou seja, as despesas com capital. Como estas instituições desenvolvem um conjunto de atividades, nas despesas correntes também estão incluídos outros gastos, além do ensino, ou seja, as despesas realizadas com atividades de pesquisa e extensão. Dessa forma, o montante das despesas correntes executadas dentro do orçamento das IFES, e que fazem parte dos custos por aluno, faz referência aos gastos totais da universidade e não ao custo do ensino.

Como vimos, as metodologias propostas objetivaram a apuração dos custos nas IFES, porém, cada uma contempla aspectos específicos, no entanto, em sua grande maioria, não demonstraram ser suficientes para atender às necessidades públicas, o que dificulta o controle, o processo decisório bem como a avaliação de desempenho da instituição. Além do mais, o fato das IFES terem atividades múltiplas as tornam bastante complexas, dificultando a apuração de seus custos. Os processos produtivos nessas instituições não são simples, nem bem definidos (MARINHO, 1998).

No entanto, fica claro a necessidade de maiores estudos e pesquisas buscando o desenvolvimento de metodologias que possibilitem uma identificação mais precisa dos custos e que possam ser unificadas para todas as IFES, pois, mesmo que essas instituições apresentem enorme diversidade quanto às atividades que desenvolvem, à medida em que são utilizadas metodologias diferentes, dificulta possíveis comparações entre os resultados obtidos.

Em seguida, discorreremos acerca dos sistemas de custos e alguns métodos de custeio, temas relevantes para que possamos entender a importância dos mesmos na construção da nossa pesquisa. No processo de avaliar as despesas com educação, dois caminhos a serem vislumbrados são: os custos e os benefícios. No que se refere aos custos, observa-se em pesquisas já realizadas que as investigações abrangem, dentre outros pontos, os métodos de custeio a serem adotados.

3.4 SISTEMAS DE CUSTOS E OS MÉTODOS DE CUSTEIO

De acordo com Mauss e Souza (2008), os sistemas de custos são os instrumentos principais para que haja um controle gerencial eficiente e decisões mais precisas e fundamentadas, tanto para avaliar a qualidade do gasto público e os próprios gestores públicos, quanto para um planejamento mais preciso.

Segundo Silva (2004), os diversos conceitos e tipos de classificação “são a base para alimentação dos sistemas de custos.” Afirma ainda que, “tais sistemas são utilizados para apropriação de custos aos objetos para os quais se pretende mensurar o valor” (SILVA, 2004, p.10). Várias são as tipologias utilizadas nas classificações para delimitar um sistema de custos. Utilizaremos a terminologia proposta por Guerreiro apud Machado (2002), que apresenta o sistema de custos composto por três elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e o método de apropriação de custos ou método de custeio.

Importante ressaltar que, de acordo com Mauss e Souza (2008), não existe nenhum sistema de custos que sirva de modelo para qualquer instituição. Assim, é preciso moldar o sistema às necessidades, complexidades e realidades das mesmas. Discorreremos sobre os métodos de custeio pois, como já mencionado anteriormente, faremos uso do método de custeio por absorção em nossa pesquisa.

Métodos de custeio representam o processo ou a alternativa de apropriar os valores dos gastos aos projetos e às atividades da entidade, com a finalidade de apurar o resultado da execução orçamentária. Os métodos de custeio são utilizados para a apropriação dos custos aos produtos ou serviços. Esses procedimentos objetivam a melhor forma de distribuição e coleta de informações de custos por meio de análises feitas sobre a sua alocação (FADANELII, 2007, apud KULZER et al., 2008). Entre os métodos estudados, estão o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Variável e o Custeio por Absorção.

Segundo Nakagawa (1994, p. 40), o ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. Uma atividade é o conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços e é composta por um grupo de tarefas necessárias ao seu desempenho. O custo de uma atividade engloba todos os sacrifícios necessários para desempenhá-la.

O custeio ABC serve como ferramenta para tomada de decisões nos mais diversos campos de produção, desde fábricas de manufatura até empresas multinacionais que fabricam uma grande variedade de produtos. A administração pública também é um campo de aplicação

deste tipo de custeio. O mapeamento das atividades produtivas no âmbito do Governo (tanto Federal, Estadual ou Municipal) nos traria uma ferramenta muito útil para a tomada de decisões, eliminando atividades que não geram benefícios à sociedade e fomentando aquelas que mais contribuem para a coletividade.

O grande desafio do implemento do Custeio Baseado em Atividades é que as atividades no setor Público são muito genéricas, Machado e Holanda (2010, p. 809) expõem esta dificuldade:

O segundo questionamento é que as atividades e projetos são excessivamente genéricos ou globais, não permitindo uma associação direta dos recursos consumidos com os seus produtos. Aqui é necessário ter presente a diversidade das ações governamentais. Há casos em que a atividade, mesmo genérica, tem um único produto final, entregue aos cidadãos ou usuários do serviço público.

Deve-se também chamar a atenção para a implantação do citado sistema, pois haveria a necessidade de capacitar um grande número de servidores, além de gastar valores altíssimos em tecnologia da informação, pois seria preciso elaborar um sistema que fosse maleável e aceitasse a inclusão das características individuais de cada órgão do Poder Público Federal.

De acordo com Martins (2003, p. 24), custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de Contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. Todos os gastos relacionados ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Assim, essa metodologia de custeio apropria aos produtos/serviços finais todos os custos de produção, independentemente de serem diretos ou não, fixos ou variáveis.

Carvalho (2002) afirma ser esse princípio o mais utilizado. Ele considera todos os custos incorridos na produção para apurar o seu custo final. Faz-se a inclusão de todos os gastos relativos ao esforço de produção para a distribuição aos produtos.

Segundo Zanluca (2011), o Custeio por Absorção:

É o critério legal exigido no Brasil. Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão (análise) de custos, por possibilitar distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas.

A implementação do custeio por absorção no serviço público, conforme Mauss e Souza (2008, p. 47), pode ser feita de forma mais fácil, por utilizar uma estrutura e critérios mais simples do que outros métodos mais sofisticados.

Todas as metodologias de custeio apresentadas possuem vantagens e desvantagens na sua utilização. Assim, cabe à gestão de cada entidade identificar qual método melhor auxiliará

no alcance dos objetivos da organização. Pelos motivos descritos anteriormente, nesta pesquisa utilizou-se o método de custeio por absorção.

No entanto, o custo por aluno é um indicador que expressa o total de recursos financeiros necessários por aluno nas unidades de ensino para a realização de sua produção ou da atividade fim, nas condições verificadas no momento da apuração (COSTA, 2000).

De acordo com Carpintéro (1995), a apuração dos custos de um produto ou serviço pode ser utilizada como auxílio ao controle ou para ajudar na tomada de decisões, pois serve para estabelecer padrões e comparar o realizado com o que foi planejado.

Atualmente no ensino se faz necessário que o custo por aluno seja conhecido e controlado, pois faz com que o governo busque uma maior economicidade na aplicação do dinheiro público, com vista a uma melhor eficiência, ou seja, não gastar os recursos públicos sem a comprovação de que estes estão atendendo ao fim que foram destinados. Morgan (2004) comenta que a alocação de custos é uma ferramenta que pode fornecer essa importante informação.

As universidades são de extrema importância para o desenvolvimento social e econômico de um país, porém, os recursos disponibilizados para estas instituições têm sido reduzidos. Em razão desta diminuição de investimentos públicos na área de educação, portanto, torna-se imprescindível a avaliação dos custos por aluno dessas instituições, com vistas a se mensurar a eficiência da aplicação dos investimentos.

A aprovação do Plano Nacional de Educação (PNE), Lei nº 13.005/2014, também indica a importância do conhecimento dos custos para um efetivo financiamento da educação superior no país como forma de cumprir as metas estabelecidas.

Para Amaral (2002), deve-se ter clara a distinção entre “custo por estudante” e “custo do aluno”. O primeiro, é o resultado da divisão do volume total de recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos e o segundo procura apurar quanto custou a formação de um estudante.

A seguir, apresentaremos a análise dos dados do custo por aluno do CCA, dados estes que foram aplicados na fórmula recomendada pela metodologia do MEC/SESu, composta por: $C = (T - F) / M$, já mencionada e explicada anteriormente. A escolha deveu-se primeiro por ser uma das metodologias oficiais do Governo Federal e, segundo, por poder incluir todas as despesas destinadas ao Hospital Veterinário, pois os alunos utilizam de toda estrutura da Universidade na formação acadêmica, como mencionado anteriormente.

4. O CUSTO ALUNO NO CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS: ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Os resultados da pesquisa aqui apresentados foram obtidos tendo o Centro de Ciências Agrárias, *Campus II* da UFPB, como unidade para estudo. E como parâmetro, a Nota Técnica nº 4/2018, de 22 de fevereiro de 2018.

Como já mencionado anteriormente, o levantamento dos dados a seguir apresentados tiveram como base as despesas correntes liquidadas no período de 2009 a 2016, cujos recursos foram recebidos do Tesouro Nacional pela Unidade Gestora sede, no *Campus I*, disponibilizados ao orçamento do CCA/UFPB, relativo às despesas de custeio e executadas pela Unidade Gestora do *Campus II*, bem como os recursos que, embora direcionados para o CCA, foram executados pelo *Campus I*, a exemplo dos custos do Restaurante Universitário, entre outros. A coleta dos dados foi realizada por meio de consultas *on line*, correio eletrônico junto ao SIAFI GERENCIAL, SIAG, PRPG e, presencialmente, junto à antiga Prefeitura Universitária.

A elevada participação das despesas com as universidades federais, no conjunto dos gastos e investimentos de responsabilidade do Ministério da Educação (MEC), impõe um permanente esforço de compreensão de sua composição e suas tendências. De acordo com o MEC (2018), registra-se uma elevada participação das despesas com as universidades federais nos gastos acima citados. Segundo a Nota Técnica nº 4/2018, o MEC possui 63 universidades e 37 hospitais universitários sob sua supervisão. Ainda segundo a NT, a apuração do custo das Universidades Federais, e sua relação com os respectivos quantitativos de alunos, tem como objetivo não só dar transparência aos gastos do MEC com a rede federal, mas também informar como as diferentes despesas contribuem para o gasto total do Ministério com a rede federal.

Importante ressaltar que a NT nº 4/2018 apresenta despesas globais de todas as universidades federais, no entanto, algumas dessas despesas, como por exemplo, o PARFOR—Programa Nacional de Formação de Professores da Educação Básica, também utilizados na UFPB, não faz parte do orçamento do CCA, tornando mais difícil o desafio da identificação dos custos por alunos deste *Campus*.

É relevante apresentar os dados de expansão dos cursos implantados de pessoal ativo (técnico administrativo e docente), bem como o número de alunos matriculados, do *Campus II* da UFPB. Os dados expressos em tabelas e gráficos confirmam essa expansão.

Neste sentido, a investigação acerca dos valores aplicados sobre os estudantes da educação superior, numa unidade específica, representa um esforço de fôlego, que compreende

etapas como informação, delimitação e garimpagem dos recursos recebidos, destinados direta ou indiretamente, e aplicados efetivamente em prol destes estudantes, residentes ou não, e usuários do Restaurante Universitário ou não.

No contexto da expansão universitária, vivenciada no Brasil, principalmente durante o programa REUNI no período em foco, é relevante apresentar os dados dos novos cursos de graduação implantados, da ampliação de pessoal ativo (técnico administrativo e docente), bem como do número de alunos matriculados no *Campus* II da UFPB, expressos nas Tabelas 1 a 3, a seguir.

A tabela 1 retrata a criação dos cursos de graduação no *Campus*, constatando que só após 40 anos da criação do primeiro Curso de Agronomia foi criado o curso de Zootecnia e 29 anos depois os de Ciências Biológicas, sendo Bacharelado e Licenciatura. Com o REUNI, o intervalo de apenas dois e quatro anos ocorre a criação dos cursos de Medicina Veterinária e Bacharelado e Licenciatura em Química, respectivamente.

Tabela 1 - Cursos criados no CCA, *Campus* II da UFPB

ANO	CURSO
1936	Agronomia
1976	Zootecnia
2005	Ciências Biológicas (B/L)
2007	Medicina Veterinária
2011	Química (B/L)

Fonte: CCA/UFPB, elaborado pela autora, 2019

Sobre o quantitativo de servidores ativos, docentes e técnico-administrativos do CCA/UFPB no período analisado, verifica-se um aumento progressivo em todo o período, o não observado em décadas anteriores. Quando comparados os anos de 2009 e 2016, registra-se um incremento de mais de 60% (sessenta por cento) nesse quantitativo, sendo o maior incremento no quadro de docentes, com crescimento de 68% (sessenta e oito por cento), enquanto que o número de técnicos administrativos teve um incremento de 56% (cinquenta e seis por cento).

Tabela 2 - Total de servidores ativos do CCA/UFPB, 2009 a 2016

SERVIDORES ATIVOS DO CCA/UFPB			
ANO	DOCENTES	TÉCNICOS ADMINISTRATIVOS	TOTAL
2009	66	77	143
2010	72	89	161
2011	77	100	177
2012	81	99	180
2013	94	105	199
2014	98	112	210
2015	103	117	220
2016	111	120	231

Fonte: SIGRH/UFPB, elaborado pela autora, 2019

No que se refere ao número de matrículas da graduação, constata-se, na Tabela 3, um aumento considerável em todos os anos, registrando-se um incremento em todos os cursos¹⁰. Houve um aumento no número de alunos do CCA de 49,2% (quarenta e nove, vírgula dois por cento) entre os anos 2009 e 2016. Observando-se o número de matrículas da pós-graduação, constata-se também um aumento significativo no mesmo período. Registra-se, pois, um crescimento total em torno de 79% (setenta e nove por cento) para o segmento estudantil. Na graduação, o crescimento foi de 49% (quarenta e nove por cento) e na pós-graduação a ampliação alcançou o percentual de 325% (trezentos e vinte por cento). Portanto, o esforço do CCA foi de ampliar mais fortemente sua pós-graduação.

Tabela 3 - Número de matrículas/ano do CCA/UFPB, 2009 a 2016

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
GRADUAÇÃO	832	973	1.095	1.207	1.287	1.280	1.287	1.241
PÓS-GRADUAÇÃO	101	138	212	280	353	380	409	429
TOTAL	933	1.111	1.307	1.487	1.640	1.660	1.696	1.670

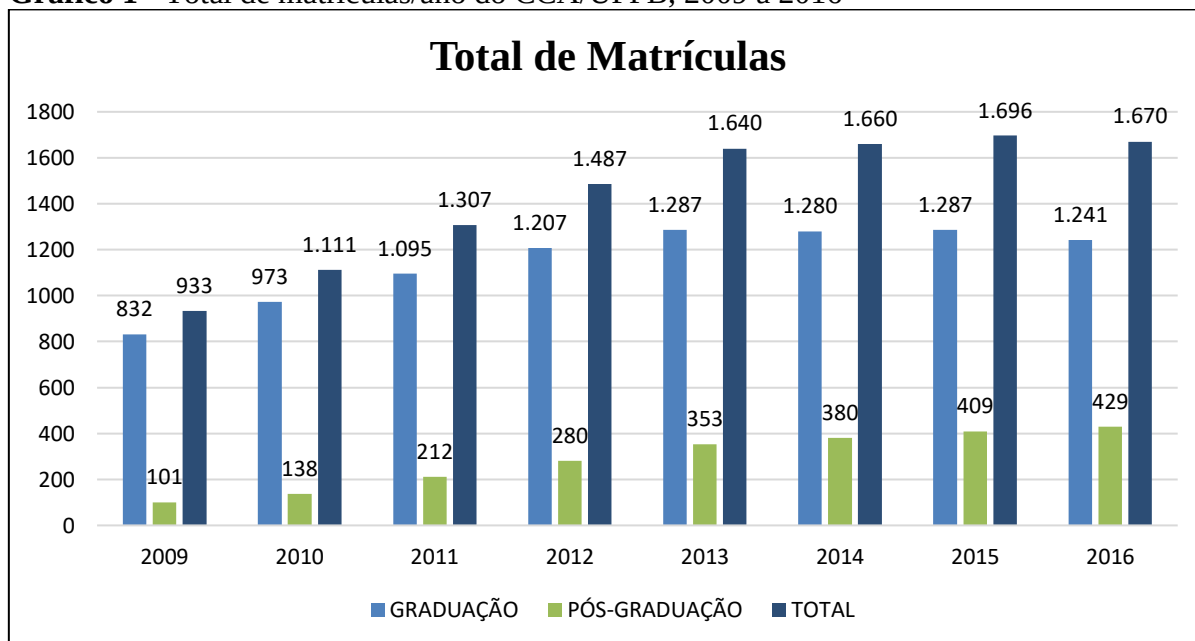
Fonte: SIAG, Plataformas Sucupira e SIGAA, elaborado pela autora, 2019

O Gráfico 1 ilustra o crescimento significativo no número de alunos matriculados tanto na graduação como na pós-graduação, indicando um aumento no número da população estudantil, confirmando assim, no que se refere ao período analisado, a expansão que ocorrera

¹⁰ Dados referentes a essa assertiva no apêndice L.

no *Campus II*. O aumento no número de matrículas é presente praticamente em todos os anos pesquisados. Contudo, na graduação, a partir de 2014 inicia-se uma tendência de estagnação e até mesmo leve redução de matrículas. No caso da pós-graduação, os resultados também apontam para uma redução do ritmo de crescimento, sinalizando para o possível esgotamento do ciclo de expansão.

Gráfico 1 - Total de matrículas/ano do CCA/UFPB, 2009 a 2016

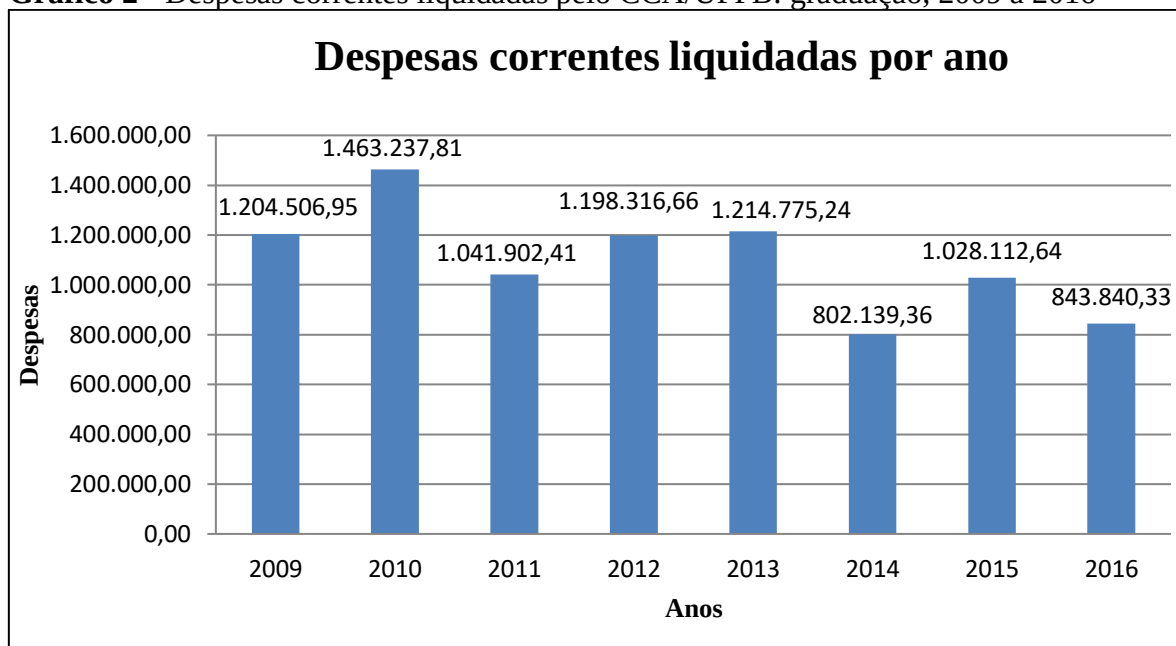


Fonte: SIAG, Plataformas Sucupira e SIGAA, elaborado pela autora, 2019

Ao se fazer a relação quantitativa entre docentes e alunos, verifica-se que, em 2009, esta era de apenas 14 discentes para cada professor. Em 2016, passou a 15 alunos por professor, crescimento muito aquém do que sinalizava o REUNI, que era uma relação de 1 professor para cada 18 alunos. No caso do CCA, houve pequeno ganho de produtividade neste indicador, mas sem atingimento da meta.

Passa-se à análise do conjunto das despesas do CCA. Quando nos referirmos às despesas correntes recebidas e liquidadas¹¹ diretamente no orçamento do CCA através do Tesouro Nacional, não há aumento significativo entre 2009 e 2013, no entanto, registra-se uma queda nas despesas liquidadas recebidas entre os anos de 2014 e 2016.

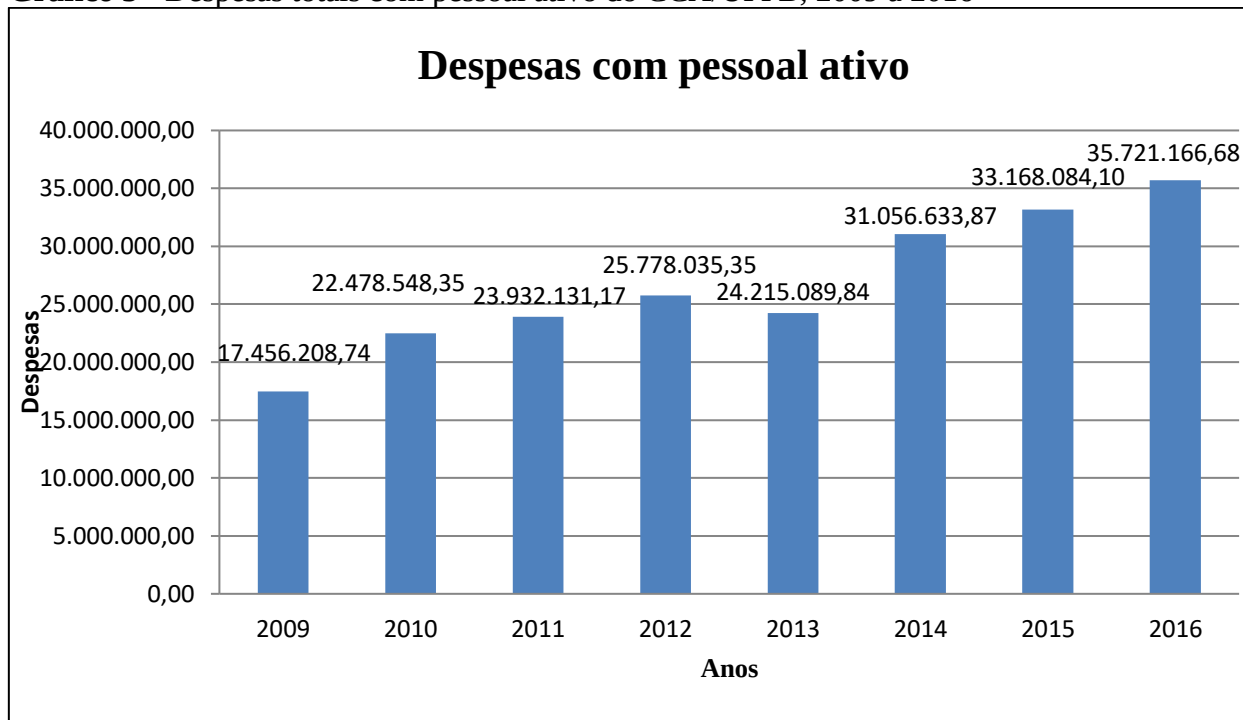
¹¹ Como mencionado anteriormente na metodologia às despesas correntes a que nos referimos são: Material de Consumo, Diárias, Passagens e Despesas com Locomoção, OST-Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica, Pessoa Física e Pessoal Ativo.

Gráfico 2 - Despesas correntes liquidadas pelo CCA/UFPB: graduação, 2009 a 2016

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Desse modo, o Gráfico 2 mostra uma oscilação no quantitativo das despesas liquidadas. Porém, a partir de 2013 inicia-se um movimento de descenso. Essa queda registrada de 69,5% (sessenta e nove, vírgula cinco por cento) referente ao orçamento executado de 2014, seguido dos anos de 2015 e 2016, ocorre devido a uma redução no montante dos recursos, bem como ao fato das despesas levantadas terem sido realizadas com base na liquidação destas e não no total do orçamento recebido pelo CCA, conforme metodologia do MEC/SESu. Ademais, isto acontece em consequência da não execução total dos recursos recebidos que envolvem, entre outros motivos, a falta de planejamento para os itens a serem solicitados, não realização de pregões em tempo hábil e a não entrega por parte dos fornecedores no prazo determinado, transferindo, assim, a liquidação de algumas despesas para o exercício seguinte, os conhecidos “restos a pagar”, ou recursos não processados.

Em observância ao Gráfico 3, o período analisado é marcado principalmente por um incremento crescente nos recursos com o pessoal ativo, em virtude da implantação de novos cursos e, consequentemente, com a contratação de servidores (técnico-administrativos e docentes). Observa-se um aumento de mais de 100% (cem por cento) no ano de 2016 com relação ao de 2009. Portanto, fica constatado que com a implantação do REUNI no *Campus II*, houve uma expansão nas despesas com pessoal ativo como não ocorrera anteriormente no CCA/UFPB.

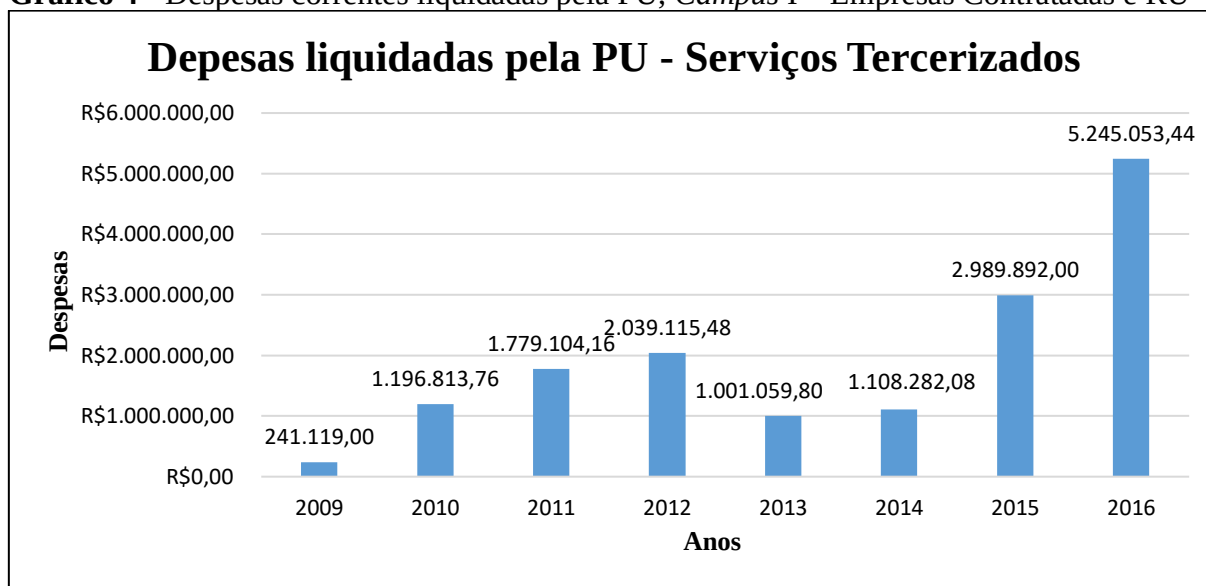
Gráfico 3 - Despesas totais com pessoal ativo do CCA/UFPB, 2009 a 2016

Fonte: PROGEP/UFPB, elaborado pela autora, 2019.

O Gráfico 4, a seguir, expõe as despesas liquidadas relacionadas aos serviços terceirizados e chama a atenção para o aumento significativo dessas despesas efetivadas nos anos de 2015 e 2016. Ao fazer uma análise temporal¹², observa-se que o aumento, nos anos citados, deveu-se principalmente pela terceirização do Restaurante Universitário, havendo no *Campus II* um incremento nas despesas da ordem de pouco mais de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) nesses dois anos, com interferência no custo por aluno, como exposto adiante.

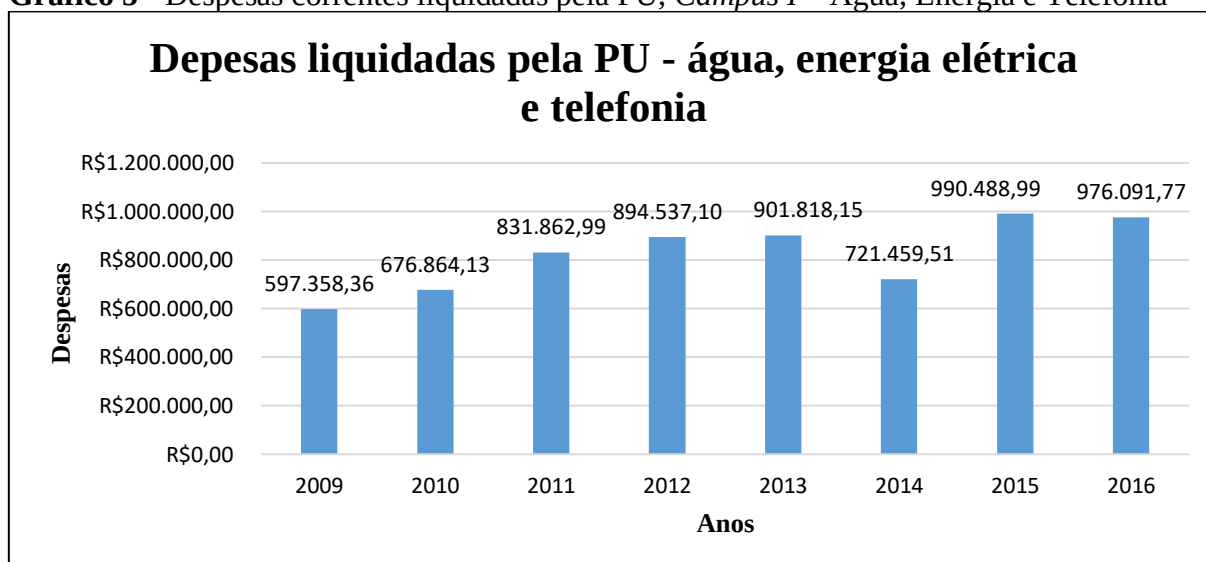
O fato é que, até 2015, parte do orçamento destinado ao Restaurante Universitário era gerenciada pela administração superior do *Campus II* e, no entanto, a partir do mês de dezembro de 2015 o RU foi 100% (cem por cento) terceirizado, passando a ser o recurso executado pelo *Campus I*, acarretando, como vemos no gráfico, em um gasto bem maior quando comparados aos anos anteriores, sobre estes serviços que compreendem além do Restaurante Universitário, vigilância patrimonial, limpeza, portaria e outros serviços gerais.

¹² Ver dados retirados do Siafi Gerencial e detalhados no Apêndice B.

Gráfico 4 - Despesas correntes liquidadas pela PU, Campus I – Empresas Contratadas e RU

Fonte: Siafi Gerencial e PU, elaborado pela autora, 2019

O Gráfico 5 apresenta um crescimento das despesas com água, energia elétrica e telefonia em quase todo o período pesquisado, apresentando uma leve queda no ano de 2013. Registra-se, no entanto, um aumento de mais de 60% (sessenta por cento) em relação aos anos de 2009 e 2016.

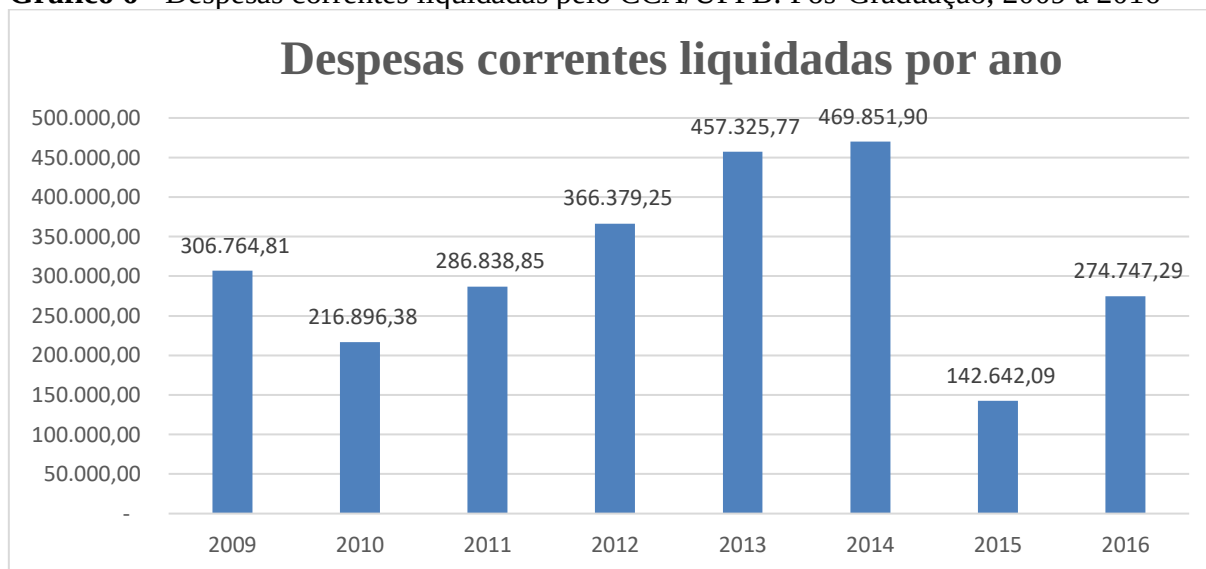
Gráfico 5 - Despesas correntes liquidadas pela PU, Campus I – Água, Energia e Telefonia

Fonte: Prefeitura Universitária, elaborado pela autora, 2019

Diante do quadro de expansão da Pós-Graduação no CCA/UFPB no período pesquisado, o Gráfico 6 apresenta as despesas correntes liquidadas destinadas aos programas de pós-graduação. Conforme demonstrado, os números referentes à pós-graduação têm em seu orçamento um incremento nos anos de 2012 a 2014. No entanto, no ano de 2015 registra-se um

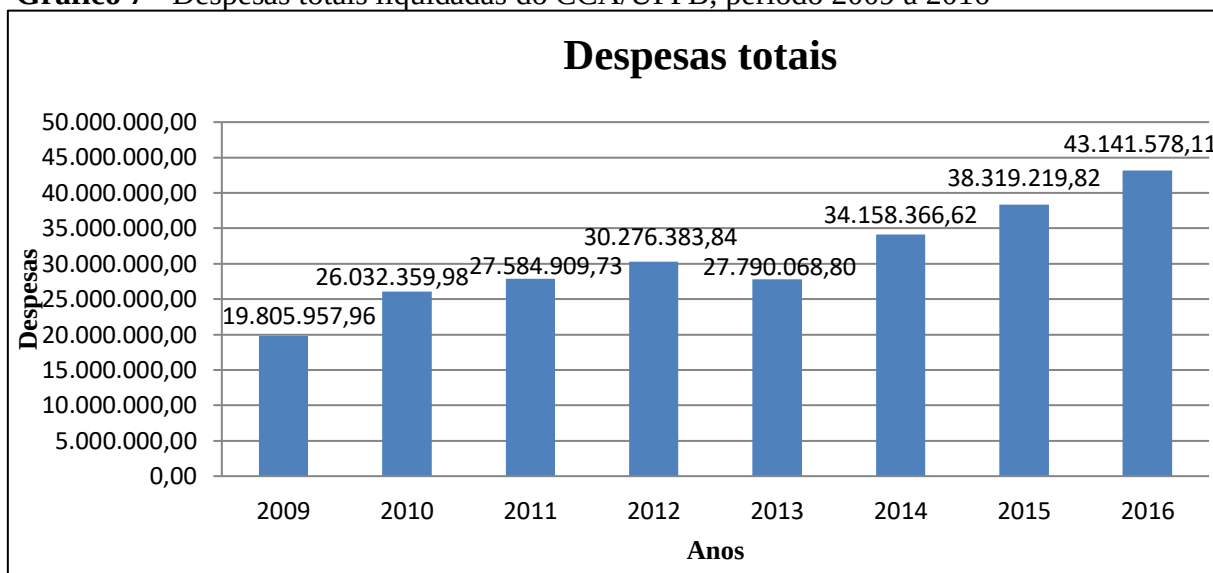
decréscimo de mais de 220% (duzentos e vinte por cento) em relação ao ano anterior e, no que se refere ao ano de 2016, um decréscimo em torno de 90% (noventa por cento). Esta situação sinaliza para uma crise de financiamento da pós-graduação.

Gráfico 6 - Despesas correntes liquidadas pelo CCA/UFPB: Pós-Graduação, 2009 a 2016



Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

No Gráfico 7 serão apresentadas as despesas totais do CCA/UFPB no período de 2009 a 2016, ou seja, todas as despesas correntes liquidadas e executadas do *Campus II*, sintetizando os dados que constam nos Gráficos 2, 3, 4, 5 e 6. Este gráfico traz as despesas relacionadas tanto à graduação quanto à pós-graduação, além de pessoal ativo, os serviços terceirizados, RU e ainda as despesas com água, energia elétrica e telefonia. Como observado, registra-se um crescimento de 117,8% (cento e dezessete, vírgula oito por cento) entre os anos de 2009 e 2016 nas despesas totais. Como mencionado nos Gráficos 3 e 4, esse aumento deveu-se, sobretudo, às despesas com pessoal ativo, técnico-administrativo e docente, e, também com Restaurante Universitário, nos serviços terceirizados.

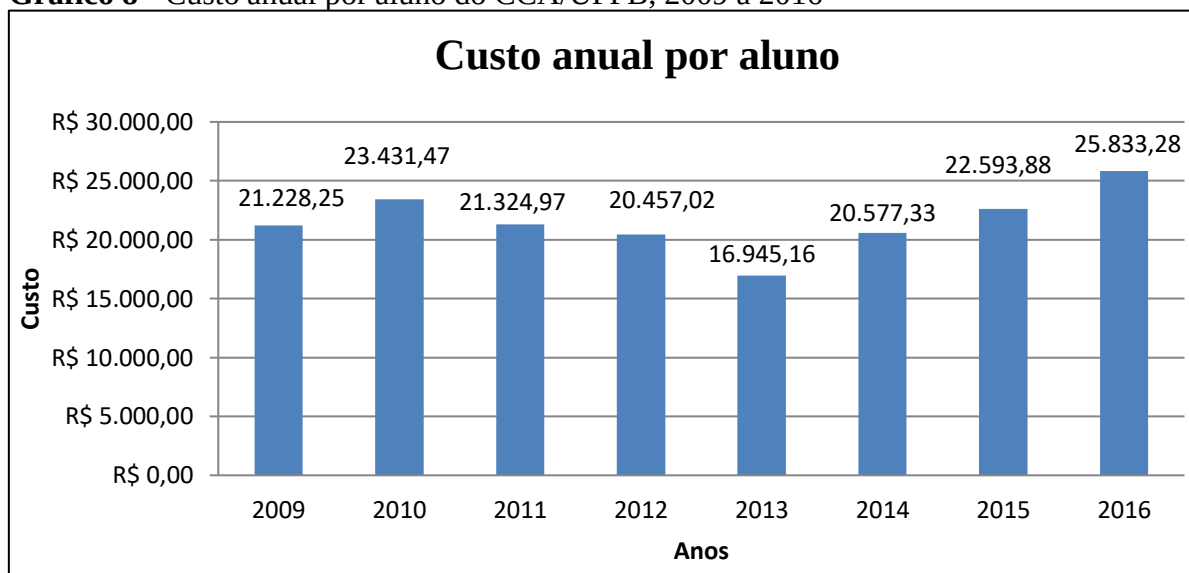
Gráfico 7 - Despesas totais liquidadas do CCA/UFPB, período 2009 a 2016

Fonte: Siafi Gerencial e PU, elaborado pela autora, 2019

O Gráfico 8 demonstra o reflexo do aumento dessas despesas no cálculo do custo por aluno do *Campus II*. Para obter os valores do custo por aluno do CCA/UFPB, utilizou-se dados levantados com base nas despesas totais correntes liquidadas, recebidas diretamente no orçamento do CCA/UFPB, bem como as despesas correntes liquidadas e executadas no *Campus I*, porém destinadas ao *Campus II*, no período de 2009 a 2016, dados estes referentes à graduação e pós-graduação. Estas despesas foram divididas pelo total de matrículas/ano do CCA, conforme recomenda a metodologia do MEC/SESu, já explicada anteriormente.

Conforme registra o Gráfico 8, houve forte oscilação no cálculo do custo por aluno no período avaliado. O custo por aluno do CCA/UFPB mais baixo ocorreu no ano de 2013 e o maior valor ocorreu no ano de 2016. Em relação a 2016, o custo no início do período pesquisado, ou seja, 2009, cresceu 21,7% (vinte e um, vírgula sete por cento). O valor mais baixo do custo por aluno constatado no ano de 2013 ocorreu por ocasião do aumento no número de alunos matriculados, verificando-se um percentual correspondente a 79% (setenta e nove por cento) quando comparados ao ano de 2009 e de 65% (sessenta e cinco por cento)¹³ em relação a 2016.

¹³ Ver dados referentes ao total de alunos matriculados do CCA/UFPB no Apêndice L.

Gráfico 8 - Custo anual por aluno do CCA/UFPB, 2009 a 2016

Fonte: Siafi Gerencial, PU, PROGEP, SIAG, PRPG, elaborado pela autora, 2019.

Na Tabela 4, apresentaremos o resumo dos valores divulgados na Nota Técnica do MEC/SE nº 4/2018, bem como os valores encontrados na mensuração do custo por aluno do CCA/UFPB. Há que se notar, a princípio, que o custo por aluno do CCA detectado nesta pesquisa, em todos os anos da série, é bem menor do que o custo por aluno nacional e, inclusive, da UFPB. Verifica-se, conforme esta tabela, que o custo por aluno diminuiu proporcionalmente em relação aos valores do MEC, bem como aos da UFPB, correspondendo no ano de 2009 a um percentual de 86% (oitenta e seis por cento) e de 78% (setenta e oitenta por cento), respectivamente. Quando comparamos o ano de 2016 os percentuais correspondentes, são respectivamente, de 68% (sessenta e oito por cento) e de 56% (cinquenta e seis por cento).

Tabela 4 - Evolução Comparada do Custo por Aluno

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
BR- Total 63	24.572	26.798	27.161	27.802	31.328	33.687	35.224	37.551
PB- UFPB	27.175	28.032	29.822	30.582	34.718	36.362	40.440	45.519
CCA- UFPB	21.228	23.431	21.324	20.457	16.945	20.577	22.593	25.833

Fonte: Tesouro Gerencial/ STN/MF & Censo de Ensino Superior, MEC/Inep & Microdados Capes e elaborado pela autora, 2019

Após análise dos dados levantados referentes ao custo por aluno de graduação no *Campus II*, constatamos que o Centro de Ciências Agrárias da UFPB apresentou valores inferiores à média nacional, como também da própria UFPB, números estes constantes na Nota Técnica do MEC/SE nº 4/2018 que serviram de parâmetro para os dados mensurados: sendo de

R\$ 24.572,00 (média nacional em 2009); de R\$ 27.175,00 (média da UFPB para o mesmo ano) e de R\$ 21.228,25 (média do CCA para o mesmo exercício). Já no ano de 2016, com base na mesma NT, o custo médio por aluno ficou no valor de R\$ 37.551,20 nas universidades federais para o ano de 2016, onde no mesmo ano, a variação foi de R\$ 45.974,00 na UFPB e de R\$ 25.833,28 no CCA.

Deste modo, o que se percebeu quanto ao custo por aluno do *Campus* de Areia, no período analisado, é que houve uma redução proporcional à média nacional e, sobretudo a média da UFPB, significando que o modelo de alocação de recursos definidos no âmbito institucional, muito provavelmente, prejudica este *Campus*.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Educação Superior tem papel primordial no desenvolvimento econômico e social do país. Com a reestruturação, expansão e democratização do acesso à educação superior, instituídos no governo Lula (2003-2010) com o projeto REUNI (2008-2012), a União buscou garantir o ingresso no ensino superior a uma parcela maior da população, com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Durante o período de expansão das IFES houve um maior aporte de recursos investidos. Atualmente, a situação é de redução desses recursos. O orçamento destinado as IFES vêm sofrendo diminuição ao longo dos últimos cinco anos. Essa redução, associada à importância de gestão de custos nas instituições públicas, faz com que cada vez mais estas busquem mecanismos que possam auxiliar no gerenciamento mais eficaz desses recursos, bem como no planejamento, nas decisões e no controle dos mesmos. Por ser bastante complexa, a apuração do custo por aluno nas IFES não é uma tarefa fácil, pois envolve várias atividades relacionadas direta e indiretamente ao ensino.

A mensuração de custo em instituições de ensino é uma questão relevante e complexa pois, além de ser uma importante ferramenta para elaboração dos orçamentos, fornece informação a respeito dos recursos utilizados, auxiliando na melhor alocação desses recursos, bem como nas decisões de uso da estrutura física da instituição, além de oferecer mecanismos à população de avaliar a eficiência dos gastos públicos.

Por se tratar de um *campus* fora de sede, ou *campus* do interior, há especificidade das despesas deste Centro. Portanto, não há ganho de escala comparado com o *Campus* sede. Inclusive, na coleta dos dados das empresas terceirizadas responsáveis pelos servidores que prestam serviços no CCA/UFPB, houve limitação no levantamento dos mesmos, em virtude da indisponibilidade de todos os dados necessários para a realização desta pesquisa, na rede da unidade gestora responsável por armazenar as informações. Portanto, a coleta de dados para complemento desta pesquisa teve que ser feita também *in loco* no arquivo físico da Prefeitura Universitária.

Essa impossibilidade deveu-se ao fato de que no período pesquisado os dados referentes a essas despesas não foram liquidados no sistema SIAFI por unidade gestora ou *campus*, e sim, de forma geral pelas faturas apresentadas. Assim, alguns meses foram liquidados especificando a fatura correspondente a cada *campus* e outros não. No entanto, para os meses que não foram especificados os valores correspondentes, foi preciso realizar uma pesquisa *in loco* no arquivo físico da Prefeitura Universitária da UFPB, como mencionado anteriormente, para localizar os

contratos referentes a essas empresas e fazer uma estimativa mensal e anual. Igualmente, outras despesas, também não puderam ser levantadas, em virtude da indisponibilidade de documentos que comprovasse o registro das mesmas, como exemplo, as despesas executadas pela Fundação José Américo.

Com base na Nota Técnica Apuração do Custo das Universidades Federais, o Centro de Ciências Agrárias da UFPB apresentou valores inferiores aos da média nacional e institucional, sendo que no ano de 2016, o custo médio por aluno ficou no valor de R\$ 37.551,20 (trinta e sete mil, quinhentos e cinquenta e um reais e vinte centavos) nas universidades federais, de R\$ 45.974,00 (quarenta e cinco mil, novecentos e setenta e quatro reais) na UFPB e de R\$ 25.833,28 (vinte e cinco mil, oitocentos e trinta e três reais e vinte e oito centavos) no CCA.

A maior parte dos custos das IFES no Brasil é representada pelos gastos com pessoal docente e técnico administrativo e, no *Campus II* da UFPB, não foi diferente. No ano de 2016, registra-se um aumento de mais de 100% (cem por cento) em relação ao ano de 2009 referentes a essa despesa, uma vez que, nas instituições de ensino superior, uma das principais tecnologias utilizadas é o trabalho totalmente voltado para o ensino, à pesquisa e a extensão.

É importante ressaltar que os resultados encontrados no CCA, não podem ser generalizados para outros *campi* ou outras IFES, pois, trata-se de um estudo de caso e ainda por serem instituições que apresentam realidades diferentes e características específicas. No entanto, pode servir de base para novas pesquisas voltadas para apurar o custo anual por aluno, visto que não há uma metodologia única para este tema, que sirva de modelo para todas as IFES.

Desta forma, espera-se que sejam realizadas pesquisas em outros *campi* da UFPB, para verificar se as variáveis que compõem o custo por aluno no CCA são semelhantes e que os dados da pesquisa sejam utilizados pelos gestores de recursos públicos para um melhor planejamento, visando à otimização no uso desses recursos e à efetiva contribuição para a melhoria do bem-estar da comunidade acadêmica bem como de um aproveitamento equitativo dos recursos públicos.

Sugere-se, ainda, a realização de estudos utilizando-se outros indicadores de avaliação para que a gestão possa se servir de dados que venham a contribuir na construção dos planejamentos institucionais, bem como a criação de um banco de dados financeiros para cada Unidade Gestora de modo a facilitar o acesso, o conhecimento e o aperfeiçoamento da aplicação dos recursos públicos, visando à melhoria acadêmica, administrativa e da sociedade brasileira, em geral.

Evidencia-se uma centralização bastante acentuada por parte do *campus* sede, portanto, recomenda-se para que haja um melhor planejamento na execução dos recursos recebidos pelo CCA, sejam discutidos os pontos fortes e as ameaças dessa centralização, para que se possa desenvolver um plano estratégico de execução e monitoramento dos mesmos, objetivando alcançar as metas estabelecidas por esta unidade gestora.

Por fim, sugere-se estudos sobre o modelo de alocação do orçamento da UFPB para possíveis correções, que permitam maior equidade do gasto por centros e *campi*.

REFERÊNCIAS:

- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. G. Finanças Públicas, Democracia e Accountability. In: Ciro Biderman e Paulo Arvate, (Orgs.). **Economia do Setor Público**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2005.
- AGAPITO, A. P. F. Ensino superior no Brasil: expansão e mercantilização na contemporaneidade. **Temporalis**, [S.l.], v. 16, n. 32, p. 123-140, fev. 2017. ISSN 2238-1856. Disponível em: Acesso em: 03 maio 2019.
- ALMEIDA Filho, N. e SANTOS, B. de S. (2008). **A Universidade no século XXI**: para uma universidade Nova. Coimbra: Almedina.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, 50 (1), 37-63, 1999.
- ALSALAM, N. **The Cost of Higher Education**. *National Center for Education Statistics*, 1995. Disponível em: <<http://nces.ed.gov>>. Acesso em: 08 abr. 2019.
- ALTBACH, P. G. **Global Perspectives on Higher Education**. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 2016.
- ALVES, E. S. **Um estudo sobre a alocação interna dos recursos orçamentários nas Universidades Federais brasileiras**. 2016. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Estudos Interdisciplinares Sobre a Universidade) – Universidade Federal da Bahia, Instituto de Humanidades, Artes e Ciências Professor Milton Santos, Bahia.
- AMARAL, N. C. **Autonomia e financiamento das IFES: desafios e ações**. Avaliação, Campinas, v. 13, n. 3, p. 647–680, nov. 2008. Disponível em: <http://www.dpo.unb.br/images/phocadownload/prodacademicadpo/Fernando_Soares.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2019.
- _____, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência. **Avaliação**, v. 9, n. 2, p. 115-26, 2004.
- _____. N, C. **Financiamento da educação superior**. Estado X mercado. São Paulo: Cortez; Piracicaba, Editora UNIMEP, 2003.
- ANDRADE, A. R. de. A universidade como organização complexa. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 15-18, julho/setembro 2002.
- ANDRADE, N. de A. et al. **Planejamento governamental para municípios**: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. São Paulo: Atlas, 2005.
- ARAÚJO, M. A. D. de; PINHEIRO, H. D. Reforma gerencial do Estado e rebatimentos no sistema educacional: um exame do REUNI. **Ensaio: avaliação políticas públicas Educacional**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 69, p. 647-668, out/dez. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ensaio/v18n69/v18n69a02.pdf> >. Acesso em: 14 abr. 2019.

ARAÚJO, J. de O. **O elo Assistência e Educação: análise assistência/desempenho no programa residência universitária alagoana**. 2003. 232 f. Dissertação de (Mestrado em Serviço Social, Movimentos Sociais, Direitos Sociais) – Programa de Pós-Graduação em Serviço Social. Universidade Federal de Pernambuco, Recife [s.n.], 2014. p. 76.

ARAÚJO, V. de C. **A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho**. Brasília: ENAP, 2002.

BARROS, E. C. **A política de pós-graduação: um estudo da participação da comunidade científica**. São Carlos: UFSCAR, 1998.

BARROS, R. S. e SIMÕES, A. M. D. **Do custeio tradicional ao time-driven activity-based costing: revisão de literatura e sugestões de investigação futura**. RIGC, v. 12, n. 24, jul-dic, 2014.

BECKER, W. E. e LEWIS, D. R. **Higher Education and Economic Growth**. Boston, MA: Kluwer Academic Publisher, 1993

BELLONI, J. A. **Uma Metodologia de Avaliação da Eficiência Produtiva de Universidades Federais Brasileiras**. 245p. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

BENTES, A. C. L. **Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas - IFAM**. 2015. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Faculdade de Tecnologia – FT, Universidade Federal do Amazonas – UFAM, 2015: 93 folhas. Disponível em: <<https://tede.ufam.edu.br/bitstream/tede/5108/5/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Anderson%20C.%20L.%20Bentes.pdf>>. Acesso em: 06 abr. 2019.

BOWEN, H. R. y Fincher, C. **Investment in Learning: the individual and social value of American higher education**. New Brunswick, NJ: Transaction Publishers. Brasil, 1996.

BONACIM, C. A. G.; ARAÚJO, A. M. P.; MIRANDA, C. S. Modelo conceitual de mensuração do resultado econômico em entidades públicas. **ABCustos - Associação Brasileira de Custos**, Brasília, v.3, n.2, p.48-67, 2008.

BOTTONI, A.; SARDANO, E. de J.; COSTA FILHO, G. B. da. Uma breve história da Universidade no Brasil: de Dom João a Lula e os desafios atuais. **Gestão universitária: os caminhos para a excelência**. Porto Alegre: Penso, p. 19-42, 2013.

BRASIL. Casa Civil. **Decreto Federal nº 14.443**, de 7 de setembro de 1920. Institui a Universidade do Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-14343-7-setembro-1920-570508-publicacaooriginal-93654-pe.html>>. Acesso em: 02 mar. 2019.

_____. **Decreto Federal nº 5.347**, de 06 de março de 1940. Trata do reconhecimento do Curso de Agronomia. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto:1940-03-06;5347>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

_____. **Lei Federal nº 1.055**, de 16 de janeiro de 1950. Federaliza Escolas de Agronomia e Veterinária nos Estados do Paraná, Ceará, Rio de Janeiro e Bahia. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-1055-16-janeiro-1950-351839-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

_____. **Lei nº 4.024/1961**. Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4024.htm>. Acesso em 20 mar. de 2019.

_____. **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. Brasília: Federal, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 05 fev. 2019.

_____. **Decreto Federal nº 73.701**, de 28 de fevereiro de 1974. Aprova o plano de reestruturação da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa - Estado da Paraíba. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-73701-28-fevereiro-1974-422047-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 01abr2019.

_____. **Decreto Federal nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 fev. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 19**, de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, **Diário Oficial da União de 05.06.1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 11 abr. 2019.

_____. **Lei nº 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Presidência da República, Brasília, DF, **Diário Oficial da União de 23.12.1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 11 abr. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 03 mar. 2019.

_____. Ministério da Educação. **Lei, nº 10.172**, de 9 de janeiro de 2001. Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. Brasília: MEC, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10172.htm>. Acesso em: 11abr2019.

_____. **Lei nº 10.180**, de 06 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. Brasília: DF, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 06 mar. 2019.

_____. Ministério da Educação. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Inep faz convênios com universidades para analisar o custo-aluno**. 2004. Disponível em: <http://www.inep.gov.br/imprensa/noticias/outras/news04_02_imp.htm>. Acesso em 01 jul. 2019.

_____. **Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005**. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm>. Acesso em: 01abr2019.

_____. **Portaria Interministerial nº 945**, de 26 de outubro de 2005. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 2005. Disponível em: <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/48226046/do1-2018-11-01-portaria-n-945-de-26-de-outubro-de-2018-48225963>. Acesso em: 25 abr. 2019.

_____. Tribunal de Contas da União. **Orientação para o cálculo dos indicadores de gestão**. Decisão TCU n. 408/2002 - Plenário. 2005. Disponível em: <www.uff.br/catalogo/document/pdf/indicado.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2019.

_____. **Decreto nº 5.800**, de 8 de julho de 2006. Dispõe sobre o Sistema Universidade Aberta do Brasil – UAB. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5800.htm>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Ministério da Educação. **Decreto nº 6.094**, de 24 de abril de 2007. Brasília, 2007. Dispõe sobre a implementação do Plano de Metas Compromisso Todos pela Educação, pela União Federal, em regime de colaboração com Municípios, Distrito Federal e Estados, e a participação das famílias e da comunidade, mediante programas e ações de assistência técnica e financeira, visando a mobilização social pela melhoria da qualidade da educação básica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6094.htm>. Acesso em: 11 abr. de 2019.

_____. Ministério da Educação. **Decreto nº 6.096**, de 24 de abril de 2007. REUNI – Reestruturação e Expansão das Universidades Federais: diretrizes gerais. Brasília: MEC, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6096.htm>. Acesso em: 11 abr. 2019.

_____. Ministério da Educação. **PDE 2007**. Razões, Princípios e Programas. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/arquivos/livro/livro.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2019.

_____. **Lei nº 11.892**, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11892.htm>. Acesso em: 11 abr. 2019.

_____. **Decreto nº 7.234**, de 19 de julho de 2010. Dispõe sobre o Programa Nacional de Assistência Estudantil – PNAES. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7234.htm>. Acesso em: 11 abr. 2019.

_____. Ministério da Educação. **A democratização e expansão da educação superior no país 2003 – 2014**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=16762-balanco-social-sesu-2003-2014&Itemid=30192>. Acesso em: 01 abr. 2019.

_____. Ministério da Educação. **Lei, nº 1.005/2014**, de 25 de junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. Brasília: MEC, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm>. Acesso em: 02abr2019.

_____. Ministério do Planejamento, **Desenvolvimento e Gestão**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-orcamento-publico>>. Acesso em: 03 mar. 2019.

_____. Ministério do Planejamento. **Manual Técnico de Orçamento**. Disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2019:cap4>>. Acesso em: 03 mar. 2019.

BROWN, W.A. y Gamber, C. (2002). **Cost Containment in Higher Education**: Issue and Recommendations. San Francisco, CA: Ashe-Eric.

CAMACHO, N. A. P. **O custo do Aluno Universitário: subsídios para uma sistemática de avaliação na UNICAMP**, Campinas, SP: Editora UNICAMP, 1993, 64p.

CARMO, L. P. F.; SILVA, L. M. Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista Uniabeu**, v. 4, n. 6, p. 161-181, 2011.

CARPINTÉRO, J. N. C. **Custo /Aluno na Universidade**: Considerações Metodológicas. II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Campinas, SP, Brasil, 1995.

CARVALHO, D. F. de. A contabilidade de custos e os métodos de custeio: uma análise da utilização gerencial da informação da contabilidade de custos pelas indústrias de autopeças da Região Metropolitana de Belo Horizonte. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis). Rio de Janeiro: Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2002. Acesso em: 07 abr. 2019.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público - Integração das Áreas do Ciclo de Gestão**: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHAVES, Vera Lúcia Jacob; LIMA, Rosângela Novaes; MEDEIROS, Luciene Miranda. Reforma da educação superior brasileira – de Fernando Henrique Cardoso a Luíz Inácio Lula da Silva: Políticas de expansão, diversificação e privatização da educação superior brasileira. In: BITTAR, Marluce; OLIVEIRA, João Ferreira de, MOROSINI, Marília (Org.). **Educação superior no Brasil - 10 anos pós-LDB**. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2008.

CHAVES, V. L. J. **Expansão e privatização/mercantilização do ensino superior brasileiro**: a formação dos oligopólios. Educ. Soc. Campina, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/es/v31n111/v31n111a10.pdf>>. Acesso em: 07 abr. de 2019.

CHAGAS, V. **A luta pela universidade no Brasil**. Rio de Janeiro: MEC, UFRS, Comissão de Planejamento/Serviço de Divulgação, 1967, p. 17. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/documents/186968/485287/Educa%C3%A7%C3%A3o+superior+conceitos%2C+defini%C3%A7%C3%B5es+e+classifica%C3%A7%C3%B5es/378ec098-0d71-4465-bd54-45abbd17c53f?version=1.3>>. Acesso 01 jul. 2019.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.
Costa, B.S.; RAUPP, F. M.; DIAS, J. S.. **Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação**. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos, 2017, Florianópolis. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos, 2017. v. 1.
COGAN, S. **Custos e preços**: formação e análise. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.366/11**. Brasília, 25 de novembro de 2011. Aprova A NBC T 16.11 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO. Alterada pela Resolução CFC nº. 1437/13. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2019.

COSTA, M. F. T. Custos na administração pública: um estudo da adequação do método custo corrente/aluno equivalente ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco. 2018. Dissertação (Mestrado em Controladoria), Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2018: 95 f. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=6339300>. Acesso em: 21 abr. 2019.

CORAL, M. A. Expansão e Interiorização da Universidade Federal de Alagoas no Agreste Alagoano e a formação profissional na área do Serviço Social. 2014. Projeto de Tese (Doutorado em Educação) - Programa de Pós-graduação em Serviço Social, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco [s.n.], 2014.

CRANTSCHANINOV, T. I.; MATHEUS, R.; SILVA, V. F. da. Governança, acesso à informação e conselhos de políticas públicas. **Revista Gestão & Políticas Públicas**, v. 1, n. 1, 2011.

CREPALDI, S. A. CREPALDI, G. **Orçamento Público**: planejamento, orçamento e controle. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUNHA, L. A. **A universidade temporã**: o ensino superior da Colônia à era de Vargas. Rio de Janeiro: F. Alves, 1988.

_____. L. A. Ensino superior e universidade no Brasil. In: LOPES, E. M. T.; FARIA FILHO, L. M.; VEIGA, C. G. (Orgs). **500 anos de educação no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2007. p. 151-204.

DECRETO Estadual nº 478, de 12 de janeiro de 1934. Criação da EAN – Escola de Agronomia da Parayba.

_____. **Estadual nº 696**, de 02 de abril de 1936. Referenda a criação da Escola de Agronomia da Parayba.

_____. **Nº 6.976**, DE 7 de outubro de 2009. **Dispões sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências**.

_____. **Nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de dezembro de 1986.

_____. **Presidencial nº 62.715**, de 16 de maio de 1968. EAN passa a integrar a UFPB.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 05 fev. 2019.

FALCÃO, C. M. B. A interiorização das instituições de ensino superior: uma análise dos custos da graduação no *campus* IV da UFPB. 2017. **Dissertação** (Mestrado em Economia do Setor Público) – Centro de Ciências Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2017: 103 f. Disponível em: <<http://tce.pb.gov.br/publicacoes/dissertacoes-do-tce-1/a-interiorizacao-das-instituicoes-de-ensino-superior>>. Acesso em: 07 abr. 2019.

FÁVERO, M. L. A. A universidade do Brasil. Um itinerário marcado de lutas. **Revista Brasileira de Educação**, Rio de Janeiro, vol. --, nº 10, p. 16-32, 1999.

FELGUEIRAS, J. A. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora 2007.

FERREIRA, N. S. A. **Pesquisa em leitura**: Um estudo dos resumos de dissertações de mestrado e teses de doutorado defendidas no Brasil, de 1980 a 1995. Tese de doutorado, Faculdade de Educação da UNICAMP. Campinas, 1999.

FERNANDES, F. **Universidade brasileira**: reforma ou revolução? São Paulo: Alfa-Ômega, 1975.

FRANGIOTTI, A. T. **Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor**. Dissertação (Mestrado em Administração de Organizações) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

FREITAS, Carneiro Alexandre de et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v.9, n.18.

FRIEDMAN, M. **Capitalismo e liberdade**. (1962). Disponível em: <<http://www.portalconservador.com/livros/Milton-Friedman-Capitalismo-e-Liberdade.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

GARRISON, R. H. e NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC editora, 2001.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. São Paulo-SP. Atlas, 2002.

_____. **Orçamento Público**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009

_____. **Orçamento público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Orçamento público**. São Paulo-SP: Atlas, 2012.

GONÇALVES, J. M. A. Custeio Baseado nas Atividades, Aplicação a uma Unidade Industrial. 2015. 120 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.

HAYEK, F. **Os fundamentos da liberdade**. São Paulo: Visão. (1983)

HOLANDA, V. B. de; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**. 10. ed. São Paulo. 2006.

KULZER, L. A. et al. Implementação de Sistemas de Custos - Estudo de caso em Indústria Metalúrgica de Pequeno Porte. In: *Congresso Nacional de Engenharia de Produção*, 28., 2008, Rio de Janeiro.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Planejamento; implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LOPES, E. M. T. et al. **500 anos de educação no Brasil**. 3. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2007.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. **Custos no Setor Público: Diretrizes, Modelo Conceitual e Processo de Implantação (a Partir da Experiência do Governo Federal)**. In MACHADO, Nelson et al (Orgs.) **Gestão baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para Implementação em Prefeituras, Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações e Unidades Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública-RAP*, v. 44, n. 4, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

MACGREGOR, K. *Africa: Higher Education and Development* (2009). Recuperado de www.universityworldnews.com. Acesso em: 01 jun. 2019.

MAGALHÃES, E. M. de et al. **A política de treinamento dos servidores técnico administrativos da Universidade Federal de Viçosa na percepção dos treinados e dos dirigentes da instituição**. Viçosa, 2007.

_____. **Apuração do Custo por Aluno do Ensino de Graduação da Universidade Federal de Viçosa**. XXXI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, (2007a). Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-B1361.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2019.

MAGALHÃES, E. A. de et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Rap - Rio de Janeiro**, v. 44, n. 3, p. 637-66, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/rap/v44n3/05>>. Acesso em: 01 abr. 2019.

_____. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 3, p. 637-666, 2010, maio/jun, 2010.

MARCHESI, A.; MARTIN, E. **Qualidade do ensino em tempos de mudança**. Porto Alegre: Artmed, 2003.

MARINHO, A. O. Aporte de Recursos Públicos para as Instituições Federais de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 4, p. 83-93, jul/ago. 1998.

MARINHO, A.; FAÇANHA, L. O. **Dois estudos sobre a distribuição de verbas públicas para as instituições federais de ensino superior**. Rio de Janeiro: IPEA, 1999.

MARTINS, A. C. P. Ensino superior no Brasil: da descoberta aos dias atuais, **Acta Cirúrgica Brasileira** – Vol 17 (Suplemento 3) 2002.

MARTINS, C. B. A pós-graduação no contexto do ensino superior brasileiro. In: MORHY, L. (Org.). **Universidade em questão**. Brasília, DF: UnB, 2003.

_____. C. B. “A reforma universitária de 1968 e a abertura para o ensino superior privado no Brasil”. **Revista Educação e Sociedade**, v. 30, n. 106, p. 17, abril, 2009.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, E. **Custos, Análise e Gestão**. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Pearson-Prentice Hall, 2006.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MENEZES, L. C. **Universidade sitiada**: a ameaça de liquidação da universidade brasileira. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2000.

MENDONÇA, A. W. P. C. A universidade no Brasil. **Revista Brasileira de Educação**, V. 4, P. 131-150, 2000.

MIGUEL, L. F. (2005). Impasses da Accountability: Dilemas e Alternativas da Representação Política. **Revista de Sociologia e Política**, v, 25, p. 25-38, 2005.

MILL, J. S. **Sobre a liberdade**. Rio de Janeiro, Editora Vozes. (1991).

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Manual Técnico de Orçamento**. Disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2019:mto2019-versao7.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Secretaria Executiva. **Nota Técnica nº 4/2018** de 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/secretaria-de-regulacao-e-supervisao-da-educacao-superior-seres/legislacao-e-atos-normativos?params%5Bsearch_relevance%5D=nota+t%C3%A9cnica&task=search&option=com_content&view=buscageral¶ms%5Bsearch_method%5D=all¶ms%5Bord%5D=pr&Itemid=30188>. Acesso em 12 de janeiro de 2020.

_____. Plano Nacional de Educação. **Razões, princípios e programas**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/arquivos/livro/livro.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. **Análise sobre a Expansão das Universidades Federais 2003 a 2012.** Disponível em:
<http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=12386-analise-expansao-universidade-federais-2003-2012-pdf&Itemid=30192>. Acesso em: 20 jun. 2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria N° 157**, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria N° 634**, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <http://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convergencia.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Glossário.** Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugueses/glossario/glossario-e.asp>>. Acesso em 09 jun. 2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 2ª Edição. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_SetPublico.asp>. Acesso em: 30 jun. 2019.

MORGAN, B. F. **A Determinação do custo do Ensino na Educação Superior: o caso da Universidade de Brasília.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília. Brasília/DF, 2004. 161fls.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1. ed. Brasília: 2009.

NAKAGAWA, M. **Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, F. dos S. **Expansão e interiorização das universidades federais: uma análise do processo de implementação do *campus* Litoral Norte da Universidade Federal da Paraíba.** Dissertação (Mestrado em Administração). João Pessoa, 2013. 148fls.

NEDER, M. L. C. **A expansão das universidades federais: avanços, desafios e expectativas.** 2013. Disponível em: <<http://www.revistaprincipios.com.br/artigos/123/capa/586/a-expansao-das-universidades-federais-avancos-desafios-e-expectativas.html>>. Acesso em 14 abr. 2019.

NEVES, C. E. B.; RAIZER, L. e FACHINETTO, R. F. Acesso, expansão e equidade na educação superior: **novos desafios para a política educacional brasileira.** Sociologias, Porto Alegre, ano 9, nº. 17, jan./jun. 2007, p. 124-157. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1517-45222007000100006&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 15 abr. 2019.

_____. **Ensino superior no Brasil: expansão diversificação e inclusão.** 2012. Preparado para apresentação no Congresso de 2012 da LASA (Associação de Estudos Latino Americanos), em São Francisco, Califórnia Maio 23 a 26, 2012. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/geu/Artigos%202012/Clarissa%20Baeta%20Neves.pdf>>. Acesso em 01 jun. 2019.

NOVELLI, Ana Lucia Coelho Romero. O papel institucional da comunicação pública para o sucesso da governança. **Revista Organicom**, v. 3, n. 4, 2011.

O'DONNELL, G. *Accountability* Horizontal e novas poliarquias. Lua Nova. **Revista de Cultura e Política**, n.º 44, p. 27-54, São Paulo, 1998.

OLIVEIRA, D. A.; DUARTE M. **Política e Trabalho na Escola:** Administração dos sistemas públicos de Educação Básica. 3.ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2003.

OLIVEIRA, F. **Economia e política das finanças públicas:** uma abordagem crítica da teoria convencional, à luz da economia brasileira. São Paulo: Hucitec, 2009.

OLIVEN, A. Histórico da Educação Superior no Brasil. In: (Org.) **A Educação Superior no Brasil.** Brasília: CAPES, 2002, p. 31-42.

OTRANTO, C. R. A reforma da educação superior do governo Lula: Da inspiração à implantação. In: SILVA JÚNIOR, J. R. S.; OLIVEIRA, J. F.; MANCEBO, D. (Org.). **Reforma universitária:** dimensões e perspectivas. Campinas: Alínea, 2006.

PALUDO, A. V. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF.** 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PAULA, A. P. P. de. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea.** Rio de Janeiro: Editora FGV, Le; 6ª reimpressão. 2011.

PAUL, S. **Accountability in public services: exit, voice and control.** World Development 29, 7 July, p. 1047 – 1060, 2002.

PEÑALOZA, V. Um modelo de análise de custos do ensino superior. **Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior**, v. 2, p. 3, 1999. Disponível em: <nupps.usp.br/downloads/docs/dt9902.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2019.

PETER, M. da G. A. et al. Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity base costing. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2003. **Anais eletrônicos...** Atibaia, São Paulo: Enanpad, 2003.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública-RAP**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

PISCITELLI, R.; TIMBÓ, M.; ROSA, M. **Contabilidade pública.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PORTARIA n.º 157 de 09 de março de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 de mar. de 2011.

_____. STN nº 716 de 24/10/2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União** Brasília 25 de outubro de 2011.

PRADO, O.; PÓ, M. V. Discursos, prestação de contas e responsabilização democrática nas reformas da gestão pública. In: Encontro Nacional da Associação de Pós-Graduação e **Pesquisa em Administração**, v. 31, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2007.

PRESTES, E. M. da T., e SOUSA JUNIOR, L. Expansão e financiamento da educação superior no contexto de crise econômica e de ajuste fiscal. **Revista Educação Em Questão**, v. 55(46), p. 161-187, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.21680/1981-1802.2017v55n46ID13296>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

RAMOS, A. M. Gestão de custos aplicada ao setor público: estudo de caso no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. **Dissertação de Mestrado** apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração como requisito para obtenção do título de (Mestre em Administração) (UFRN). Natal/RN, 2013. 131 fls.

REINERT, J. N.; REINERT, C. Método ABCD: universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005. **Anais eletrônicos...** Florianópolis, 2005. CD-ROM.

REIS, L. G dos.; RIBEIRO, P. A. e SLOMSKI, V. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - Florianópolis, SC, Brasil, 11., Florianópolis. (2005). **Anais...** Disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/custos_302.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

REZENDE, F. A. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro V. 44 n (4) 959-92, jul./ago. 2010.

RIBEIRO FILHO, J. F. Elementos de contabilidade gerencial para hospitais públicos: reflexões em torno de um novo Paradigma. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., 2002, São Paulo. **Anais...** São Leopoldo, ABCustos, 2002.

ROCHA, A. C. Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82-97, 2011.

RODRIGUES, G. M. Ensino privado: a qualidade e a imagem. In: S. S. Colombo, G. M. Rodrigues & Colaboradores (Orgs.), **Desafios da gestão universitária contemporânea**. [recurso eletrônico] Porto Alegre: Penso, 2011. (Cap. 2, p. 43-58).

ROSA, P. M. da. **Proposta de Modelo de Gestão por Atividades para Universidades Públicas Brasileiras**. 2004. 227 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. Disponível em: <www.ufsc.br>. Acesso em: 21 abr. 2019.

SACRAMENTO, A. R.; PINHO, J. A. Accountability: já podemos traduzi-lo para o português? **Revista de Administração Pública**. v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

SANTOS, B. de S.; ALMEIDA FILHO, N. de. **A Universidade no Século XXI: Para uma Universidade Nova**. Coimbra: Almedina, 2008.

SANTOS, R. B. **Custos no Serviço Público Federal: uma análise dos modelos de apuração aplicáveis às Universidades Federais Brasileiras**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2017: 159 f. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=5008287>. Acesso em: 21 abr. 2019.

SANTOS, Boaventura Sousa. **A Universidade no Século XXI: para uma reforma democrática e emancipatória da Universidade**. São Paulo: Cortez, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa; ALMEIDA FILHO, Naomar de. **A universidade no século XXI: para uma universidade nova**. Coimbra: 2008. Disponível em: <<http://www.boaventuradesousasantos.pt/media/A%20Universidade%20no%20Seculo%20XXI.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

SANTOS, W. V. dos. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica e Gestão do Sistema. In IV CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., **Anais...** 2011, Brasília. Painel 18/063. Brasília, 2011.

SAVIANI, D. História das ideias pedagógicas no Brasil. 3. ed. Campinas, SP: Autores Associados, 2011.

SCHWARTZMAN, S. **Por uma nova política de educação superior para o Brasil**. 2007. Disponível em: <http://www.schwartzman.org.br/sitesimon/?page_id=595&lang=pt-br>. Acesso em: 02 mar. 2019.

SESu/MEC. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília: Secretaria de Educação Superior, 1994.

_____. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília: Secretaria de Educação Superior, 1995.

SILVA, A. C. Alguns problemas do nosso ensino superior. **Estudos avançados**, v. 15, n. 42, p. 12, 2001.

SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; COSTA, P. de S. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 2, p. 243-260, 2004.

SILVA, E. M. Da; CARVALHO, F. de M.; BENEDICTO, G. C. de, ALVARENGA, T. H. de P. Método de Custeio de Instituições Federais de Ensino Superior: a Metodologia do TCU e Metodologia do MEC. **Revista ADMPG Gestão Estratégica**, Ponta Grossa, 2013.

SILVA, E. R. S. et al. Custeio baseado em atividades: proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: **Anais do CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC**. 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/87051>>. Acesso em: 20 jun. 2019.

SILVA, J. C. da. **Manual de execução orçamentária e contabilidade pública**. 1 ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1997.

SILVA, J. P. da.; OURIQUE, M. L. H. A expansão da educação superior no Brasil: um estudo do Caso Cesnors. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, Brasília, v. 93, n. 233, p. 215-230. Jan./abr., 2012.

SILVA, L. M. da. Problemas para o desenho e implantação de um sistema de custos na administração pública, o método Activity Based Costing (ABC). In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 10., 2007, Lyon, França. **Anais...** Lyon, França: Congresso Internacional de Custos, 2007.

SILVA, N. E. A. et al. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custo para este setor. 2011. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/506/506>>. Acesso em: 02 jul. 2019.

SILVA, C. de J. M. da. **Custos no Setor Público: Análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, 2011. E-book. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG416.Pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

SILVA, C. O. P. da. A Reforma Administrativa e a emenda n 19/98: uma análise panorâmica, **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, v. 1, n. 1, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_01/Reforma%20Administrativa.htm>. Acesso em: 17 maio 2019.

_____. **Contabilidade governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

SOARES, O. J. M. **Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco**. 2014. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014: 107 folhas. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/11827/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20Otavio%20Jos%C3%A9%20Soares.pdf>>. Acesso em: 06 abr. 2019.

SOBRAL, F. A. A educação para a competitividade ou para a cidadania? **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 14, n. 1., jan. 2001.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. Gestão de Custos: **aplicações operacionais e estratégicas**: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUSA, J. V. Restrição do público e estímulo à iniciativa privada: tendência histórica no ensino superior brasileiro. In: SILVA, M.A.; SILVA, R.B. (Org.). **A ideia de universidade**. Brasília, DF: Líber Livro, 2006.

SOUSA JUNIOR, L. A expansão da universidade pública: uma experiência de democratização do ensino superior. In: XXV Simpósio brasileiro e II Congresso Iberoamericano de política e administração da educação, 2011, São Paulo. Políticas públicas e gestão da educação: construção histórica, debates contemporâneos e novas perspectivas. Rio de Janeiro: **Anais**. Anpae, 2011. p. 1-10. Disponível em: <<http://www.anpae.org.br/simpósio2011/cdrom2011/PDFs/trabalhosCompleto/comunicacoesRelatos/0310.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

SUBIRATS, J.; KNOEPFEL, P.; LARRUE C.; VARONE, F. **Análisis y gestión de políticas públicas**. Barcelona: Ariel, 2012.

TEIXEIRA, A. NOTAS PARA A HISTÓRIA DA EDUCAÇÃO. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, v. 37 n.85, p. 181-188, jan/mar. 1962. Disponível em: <<http://www.bvanisioteixeira.ufba.br/artigos/notas2.html>>. Acesso em 14 abr. 2019. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º1078/2004** – Segunda Câmara – de 05 de julho de 2004. Brasília, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Orientação para o cálculo dos indicadores de gestão**. Decisão TCU fn.º 408/2002 — Plenário. 2005. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>>. Acesso em 14 jul. 2019.

_____. **Acórdão n.º1078/2004** – Segunda Câmara – de 05 de julho de 2004. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

TROMBINI, M. M. S. L. **Modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins: uma ferramenta de apoio à gestão**. Manaus, 2015: Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas) - Universidade Federal do Tocantins, Palmas, 2015: 160 folhas. Disponível em: <<http://repositorio.uft.edu.br/bitstream/11612/72/1/Michelle%20M%20Semiguen%20Lima%20Trombini%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2019.

UNESCO. **Relatório da UNESCO**, 2012. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21128:relatorio-daunesco-propoe-aco-es-para-melhorar-educacao-nos-brics&catid=222>. Acesso em 03 fev. 2019.

_____. **Relatório da UNESCO**, 2018. Disponível em: <http://www.crianca.mppr.mp.br/arquivos/File/publi/unesco/direito_a_educacao_e_direitos_n_a_educacao_em_perspectiva_interdisciplinar_2018.pdf>. Acesso em 30 jun. 2019.

VELLOSO, J. **O PIBIC e a formação de cientistas**. Brasília, DF: NESUP, 2000.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2004. Disponível em: Acesso em 10 maio 2017.

ZANLUCA, J. C. **Manual de Contabilidade de Custos**. Portal tributário Editora. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/obrass/custos.html>>. Acesso em 18 de jun. 2019.

APÊNDICE A - ORÇAMENTO DO CCA - CAMPUS II DA UFPB
DESPESAS CORRENTES LIQUIDADAS E EXECUTADAS PELO CCA - CAMPUS
II DA UFPB: PERÍODO 2009 a 2016

ORÇAMENTO DO CCA/UFPB-GRADUAÇÃO	
ANO	TOTAL
2009	R\$ 1.204.506,95
2010	R\$ 1.463.237,36
2011	R\$ 1.041.902,41
2012	R\$ 1.198.316,66
2013	R\$ 1.214.775,24
2014	R\$ 802.139,36
2015	R\$ 1.028.112,64
2016	R\$ 843.840,33
TOTAL	R\$ 8.796.830,95

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE B – DESPESAS COM PESSOAL ATIVO – CCA – UFPB –
PERÍODO 2009 A 2016**

ANO - 2009	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 824.898,03
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 2.173.957,28
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 596.392,45
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 2.692.074,81
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 2.799.115,81
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 3.956.909,31
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 4.412.861,25
TOTAL	R\$ 17.456.208,74

ANO - 2010	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 1.476.387,94
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 2.671.164,27
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 1.856.064,61
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 3.034.065,94
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 3.382.381,30
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 4.435.958,32
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 5.622.525,97
TOTAL	R\$ 22.478.548,35

ANO - 2011	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 1.415.699,68
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 2.716.741,10
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 2.378.116,39
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 3.124.678,64
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 3.671.022,89
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 4.361.489,40
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 6.264.383,07
TOTAL	R\$ 23.932.131,17

ANO - 2012	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 1.669.092,16
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 3.133.766,50
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 3.109.432,44
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 3.561.170,97
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 3.513.747,06
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 4.642.566,70
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 6.148.259,52

TOTAL	R\$ 25.778.035,35
ANO - 2013	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 1.871.542,61
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 3.745.483,60
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 3.943.695,28
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 3.568.249,56
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 3.385.603,53
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 5.153.189,91
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 5.758.745,35
TOTAL	R\$ 24.215.089,84

ANO - 2014	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 2.273.895,01
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 4.537.192,48
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 4.098.570,85
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 3.975.874,75
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 4.216.811,24
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 5.849.090,00
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 6.105.199,54
TOTAL	R\$ 31.056.633,87

ANO - 2015	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 2.136.378,00
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 4.908.684,68
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 4.722.062,82
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 4.186.489,44
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 4.538.064,59
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 6.265.463,64
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 6.410.940,93
TOTAL	R\$ 33.168.084,10

ANO - 2016	
DEPTO. DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	R\$ 2.361.605,59
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS FUN. E SOCIAIS	R\$ 5.199.865,62
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS VETERINÁRIAS	R\$ 5.606.210,00
DEPARTAMENTO DE FITOTECNIA	R\$ 4.098.450,93
DEPARTAMENTO DE SOLOS E ENG. RURAL	R\$ 4.586.164,87
DEPARTAMENTO DE ZOOTECNIA	R\$ 6.774.750,88
DIREÇÃO DE CENTRO	R\$ 7.094.118,79
TOTAL	R\$ 35.721.166,68

Fonte: PROGEP, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE C - VALORES ANUAIS, EXECUTADOS PELA PREFEITURA
UNIVERSITÁRIA – CAMPUS I - SERVIÇOS TERCEIRIZADOS DESTINADOS AO
CAMPUS II DA UFPB**

ANO	TOTAL
2009	R\$ 241.119,00
2010	R\$ 1.196.813,76
2011	R\$ 1.779.104,16
2012	R\$ 2.039.115,48
2013	R\$ 1.001.059,80
2014	R\$ 1.108.282,08
2015	R\$ 2.909.213,40
2016	R\$ 2.509.266,00

Fonte: SIAG, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE D - DESPESAS CORRENTES ANUAIS EXECUTADAS PELA
PREFEITURA UNIVERSITÁRIA – CAMPUS II – RESTAURANTE
UNIVERSITÁRIO**

DESPESAS – RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO

ANO 2015	
MÊS	VALOR
Dezembro	R\$ 80.678,60
TOTAL	R\$ 80.678,60

ANO 2016	
MÊS	VALOR
Janeiro	R\$ 26.097,10
Fevereiro	R\$ 176.194,25
Março	R\$ 157.074,75
Abril	R\$ 229.767,90
Maiο	R\$ 209.528,35
Junho	R\$ 271.176,80
Julho	R\$ 220.995,62
Agosto	R\$ 452.398,85
Setembro	R\$ 285.874,24
Outubro	R\$ 311.676,31
Novembro	R\$ 211.453,93
Dezembro	R\$ 78.016,17
TOTAL	R\$ 2.630.254,27

TRIBUTOS - ANO 2016	
MÊS	VALOR
Julho a dezembro	R\$ 105.533,17
TOTAL	R\$ 105.533,17

Fonte: PROPLAN, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE E - DESPESAS CORRENTES ANUAIS DO CCA-CAMPUS II/UFPB
EXECUTADAS PELA PREFEITURA UNIVERSITÁRIA – CAMPUS II – ÁGUA,
ENERGIA ELÉTRICA E TELEFONIA**

ANO	TOTAL
2009	R\$ 597.358,36
2010	R\$ 676.864,13
2011	R\$ 831.862,99
2012	R\$ 894.537,10
2013	R\$ 901.818,15
2014	R\$ 721.459,51
2015	R\$ 990.488,99
2016	R\$ 976.091,77

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE F – NÚMERO DE ALUNOS MATRICULADOS NO CCA/UFPB –
GRADUAÇÃO - PERÍODO DE 2009 A 2016**

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2009.1	362
	2009.2	379
ZOOTECNIA	2009.1	240
	2009.2	254
MEDICINA VETERINÁRIA	2009.1	65
	2009.2	91
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2009.1	47
	2009.2	47
Licenciatura	2009.1	90
	2009.2	89
QUÍMICA	-	-
TOTAL		1.664/2 = 832

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2010.1	395
	2010.2	414
ZOOTECNIA	2010.1	254
	2010.2	253
MEDICINA VETERINÁRIA	2010.1	121
	2010.2	160
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2010.1	71
	2010.2	73
Licenciatura	2010.1	107
	2010.2	97
QUÍMICA	-	-
TOTAL		1.945/2=973

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2011.1	415
	2011.2	404
ZOOTECNIA	2011.1	255
	2011.2	263
MEDICINA VETRINÁRIA	2011.1	197
	2011.2	225
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2011.1	110
	2011.2	97
Licenciatura	2011.1	115
	2011.2	108
QUÍMICA	-	-
TOTAL		2.189/2=1.095

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2012.1	416
	2012.2	420
ZOOTECNIA	2012.1	269
	2012.2	250
MEDICINA VETERINÁRIA	2012.1	260
	2012.2	280
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2012.1	127
	2012.2	104
Licenciatura	2012.1	128
	2012.2	107
QUÍMICA		
Bacharelado	2012.1	-
	2012.2	22
Licenciatura	2012.1	-
	2012.2	31
TOTAL		2.414/2=1.207

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2013.1	428
	2013.2	433
ZOOTECNIA	2013.1	242
	2013.2	242
MEDICINA VETERINÁRIA	2013.1	321
	2013.2	352
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2013.1	105
	2013.2	97
Licenciatura	2013.1	114
	2013.2	114
QUÍMICA		
Bacharelado	2013.1	14
	2013.2	39
Licenciatura	2013.1	24
	2013.2	49
TOTAL		2.574/2=1.287

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2014.1	423
	2014.2	407
ZOOTECNIA	2014.1	221
	2014.2	203
MEDICINA VETERINÁRIA	2014.1	355
	2014.2	368
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2014.1	106
	2014.2	84
Licenciatura	2014.1	118
	2014.2	107
QUÍMICA		
Bacharelado	2014.1	28
	2014.2	42
Licenciatura	2014.1	37
	2014.2	61
TOTAL		2.560/2=1.280

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2015.1	413
	2015.2	389
ZOOTECNIA	2015.1	197
	2015.2	182
MEDICINA VETERINÁRIA	2015.1	394
	2015.2	405
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2015.1	97
	2015.2	83
Licenciatura	2015.1	117
	2015.2	93
QUÍMICA		
Bacharelado	2015.1	32
	2015.2	50
Licenciatura	2015.1	49
	2015.2	74
TOTAL		2.575/2=1.287

CURSO	ANO/SEMESTRE	NÚMERO DE MATRÍCULAS
AGRONOMIA	2016.1	362
	2016.2	382
ZOOTECNIA	2016.1	177
	2016.2	167
MEDICINA VETERINÁRIA	2016.1	407
	2016.2	404
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS		
Bacharelado	2016.1	95
	2016.2	92
Licenciatura	2016.1	84
	2016.2	70
QUÍMICA		
Bacharelado	2016.1	39
	2016.2	59
Licenciatura	2016.1	65
	2016.2	79
TOTAL		2482/2=1.241

Fonte: SIAG/CCA, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE G – DESPESAS CORRENTES LIQUIDADAS DO CCA – CAMPUS II DA
UFPB – NÚMERO DE ALUNOS MATRICULADOS PERÍODO 2009 A 2016**

Ano: 2009

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.204.506,95
Despesas com pessoal ativo	R\$	17.456.208,74
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	838.477,46
Total dos alunos matriculados		973

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2010

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.463.237,36
Despesas com pessoal ativo	R\$	22.478.548,35
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	1.873.677,89
Total dos alunos matriculados		1.111

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2011

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.041.902,41
Despesas com pessoal ativo	R\$	23.932.131,17
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	2.610.867,15
Total dos alunos matriculados		1.307

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2012

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.198.316,66
Despesas com pessoal ativo	R\$	25.778.035,35
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	2.933.652,58
Total dos alunos matriculados		1.487

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2013

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.214.775,24
Despesas com pessoal ativo	R\$	24.215.089,84
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	1.902.877,95
Total dos alunos matriculados		1.640

Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Ano: 2014

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	802.139,36
Despesas com pessoal ativo	R\$	31.056.633,87
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	1.829.741,59
Total dos alunos matriculados		1.660

Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Ano: 2015

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.028.112,64
Despesas com pessoal ativo	R\$	33.168.084,10
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia, telefonia e restaurante universitário	R\$	3.980.380,99
Total dos alunos matriculados		1.696

Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Ano: 2016

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	843.840,33
Despesas com pessoal ativo	R\$	35.721.166,68
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia, telefonia e restaurante universitário	R\$	6.301.823,81
Total dos alunos matriculados		1.670

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE H – DESPESAS TOTAIS LIQUIDADAS - CCA - CAMPUS II DA UFPB -
PERÍODO 2009 A 2016**

Ano: 2009

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.511.271,76
Despesas com pessoal ativo	R\$	17.456.208,74
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	838.477,46
TOTAL	R\$	19.805.957,96

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2010

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.680.133,74
Despesas com pessoal ativo	R\$	22.478.548,35
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	1.873.677,89
TOTAL	R\$	26.032.359,98

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2011

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.328.740,95
Despesas com pessoal ativo	R\$	23.932.131,17
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	2.610.867,15
TOTAL	R\$	27.871.739,27

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2012

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.564.695,91
Despesas com pessoal ativo	R\$	25.778.035,35
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	2.933.652,58
TOTAL	R\$	30.276.383,84

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2013

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.672.101,01
Despesas com pessoal ativo	R\$	24.215.089,84
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	1.902.877,95
TOTAL	R\$	27.790.068,80

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2014

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.271.991,16
Despesas com pessoal ativo	R\$	31.056.633,87
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia e telefonia	R\$	1.829.741,59
TOTAL	R\$	34.158.366,72

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2015

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.170.754,73
Despesas com pessoal ativo	R\$	33.168.084,10
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia, telefonia e restaurante universitário	R\$	3.980.380,99
TOTAL	R\$	38.319.219,73

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

Ano: 2016

Despesas correntes liquidadas e executadas pelo CCA	R\$	1.118.587,62
Despesas com pessoal ativo	R\$	35.721.166,68
Despesas correntes liquidadas e executadas pela PU – <i>Campus I</i> -serviços terceirizados, água, energia, telefonia e restaurante universitário	R\$	6.301.823,81
TOTAL	R\$	43.141.578,11

Fonte: Siafi Gerencial, elaborado pela autora, 2019

**APÊNDICE I - ORÇAMENTO DO CCA DESTINADO A PÓS-GRADUAÇÃO –
CAMPUS II DA UFPB – DESPESAS CORRENTES LIQUIDADAS E EXECUTADAS:
PERÍODO 2009 a 2016**

ORÇAMENTO DO CCA/UFPB PÓS-GRADUAÇÃO	
ANO	TOTAL
2009	R\$ 306.764,81
2010	R\$ 216.896,38
2011	R\$ 286.838,85
2012	R\$ 366.379,25
2013	R\$ 457.325,77
2014	R\$ 469.851,90
2015	R\$ 142.642,09
2016	R\$ 274.747,29

Fonte: SIAG/CCA, elaborado pela autora, 2019

APÊNDICE J – NÚMERO DE ALUNOS MATRICULADOS NO CCA/UFPB
PÓS-GRADUAÇÃO - PERÍODO DE 2009 A 2016

Alunos Matriculados/Ano de Pós-Graduação – CCA/UFPB.

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Agronomia (M/D)	16	33	71	117	164	162	179	200
Biodiversidade (M) Iniciou em 2014	-	-	-	-	-	14	19	21
Ciência Animal (M) Iniciou em 2012	-	-	-	10	19	31	36	32
Ciência do Solo (M/D)	-	-	31	47	58	70	64	69
Zootecnia (M)	39	50	48	47	57	50	55	47
Zootecnia Integrado (D)	46	55	62	59	55	53	56	60
Total	101	138	212	280	353	380	409	429

Fonte: Plataformas Sucupira e SIGAA, elaborado pela autora, 2019

APÊNDICE L – TOTAL DE ALUNOS MATRICULADOS NO CCA/UFPB
PERÍODO DE 2009 A 2016

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
GRADUAÇÃO	832	973	1.095	1.207	1.287	1.280	1.287	1.241
PÓS-GRADUAÇÃO	101	138	212	280	353	380	409	429
TOTAL	933	1.111	1.307	1.487	1.640	1.660	1.696	1.670

Fonte: SIAG, Plataformas Sucupira e SIGAA, elaborado pela autora, 2019.